

La configuración de las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario

HUGO LÓPEZ LÓPEZ*

1. Introducción

Con carácter previo al análisis de las infracciones y sanciones tributarias y en concreto a las características esenciales del régimen jurídico que le es propio, conviene comenzar con algunas reflexiones previas que permitan delimitar el tipo de sanciones a que hemos de hacer referencia en nuestra intervención; clarificando así el ámbito a que ha de referirse nuestra exposición y al concepto de sanción que vamos a manejar a lo largo de toda la jornada. En efecto, para el análisis del Derecho Tributario español o de cualquier otro ordenamiento comparado, resulta imprescindible establecer una primera diferenciación entre las sanciones –penales o administrativas– propiamente dichas y otras instituciones que, por dirigirse a constreñir al sujeto a la realización del comportamiento omitido, a suplir su incumplimiento neutralizando el daño causado, o a resarcir o indemnizar el perjuicio ocasionado, no merecen esa calificación en su sentido técnico, pese a que en un sentido amplio supongan la reacción del ordenamiento tributario frente a un incumplimiento de sus mandatos.

Dicha diferenciación resulta imprescindible porque solo identificando correctamen-

te las medidas que pueden considerarse en sentido propio como sanciones –o penas–, podremos luego abordar el tratamiento de los principios fundamentales aplicables en este ámbito, tal y como se recogen, por lo general, en las constituciones de los distintos países latinoamericanos y han sido interpretados por la jurisprudencia y, fundamentalmente, por los tribunales constitucionales de los distintos países.

Expuestos los principios generales que rigen el Derecho Tributario sancionador y sus características fundamentales, analizaremos las diferentes formas como despliegan sus efectos sobre la regulación de las infracciones y sanciones vigente en los distintos países, puesto que tales efectos, conviene adelantarlos desde ahora, se hacen depender de las características propias de cada sistema tributario.

2. Sanciones en sentido técnico y otras reacciones frente al incumplimiento de las normas tributarias

Conviene pues comenzar señalando que, pese a que el concepto de sanción ha sido empleado en ocasiones por la doctrina y por las distintas regulaciones tributarias,

* Universidad Pública de Navarra. Universidad Carlos III de Madrid.

en un sentido muy amplio, comprensivo de cualquier clase de reacción prevista en el ordenamiento tributario frente al incumplimiento de sus normas, incluso de aquellas de carácter resarcitorio o indemnizatorio, es preciso diferenciar desde el primer momento las medidas que pueden ser calificadas como sanciones en sentido técnico de aquellas otras que, por no merecer esa consideración, están sujetas a un régimen jurídico radicalmente diverso.

Dicha distinción resulta relativamente sencilla en lo que se refiere a las sanciones penales, a las penas propias del Derecho Penal-criminal. Por contra, la distinción suscita mayores dudas en lo relativo a las multas pecuniarias que son típicas del Derecho Tributario sancionador, porque en la regulación de las sanciones tributarias y, en especial, de las multas pecuniarias como su especie más característica, se encuentran con frecuencia presentes –tanto en España, como en otros sistemas comparados– elementos ajenos a la función preventivo-represiva que es propia de las sanciones en sentido técnico y que, por contra, las asemeja a las sanciones civiles o indemnizatorias. Por ejemplo, en la legislación tributaria colombiana es evidente que existe cierta confusión entre el ámbito de las sanciones administrativas y el ámbito de las medidas de coacción o medios de ejecución. En efecto, en la regulación de las sanciones (vid. artículos 634 y siguientes del Estatuto Tributario colombiano, en adelante ET) se emplea, de forma equivocada, el término sanción en un sentido muy amplio para referirse a todo tipo de reacciones frente al incumplimiento del ordenamiento tributario, incluyendo aquellas que solo buscan resarcir a la Hacienda Pública acreedora del daño causado por una prestación morosa; error que la doctrina no solo no ha sabido reconocer,

sino que en ocasiones ha aumentado hasta el extremo de tener por sancionadoras a instituciones jurídicas que, como el fraude a la ley tributaria –carente de positivización en el Derecho colombiano–, buscan evitar la violación indirecta de las disposiciones tributarias. Para entender la imprecisa terminología empleada por el Estatuto Tributario basta que nos fijemos en ejemplos de instituciones, como los intereses de mora del artículo 634 y siguientes del ET, a los que el ordenamiento llama sanciones, sin que en realidad lo sean. La Corte Constitucional se ha tenido que ocupar en un par de ocasiones de dilucidar la verdadera naturaleza y el régimen jurídico correspondiente a los intereses de mora tributarios (así, en las sentencias C-257 de 1998 y C-231 de 2003). En su doctrina jurisprudencial, el alto tribunal ha logrado identificar que los intereses de demora carecen de finalidad preventivo-represiva, no obstante lo cual se ha abstenido de dar el paso siguiente, consistente en negar el carácter sancionador de los intereses, razón por la cual no ha tenido fortuna a la hora de precisar el régimen jurídico propio de los intereses de demora tributarios; llegando a afirmar que “el administrado puede exonerarse de responsabilidad si demuestra alguna de las causales para ello, como el caso fortuito, la fuerza mayor o la ausencia de culpa”. Se trata de una consecuencia lógica de la responsabilidad sancionadora, pero que en ningún caso es extensible al carácter indemnizatorio a que obedecen los intereses por demora en el cumplimiento de las obligaciones.

También en el ordenamiento tributario español se observa que determinadas figuras que tradicionalmente han cumplido funciones puramente indemnizatorias o resarcitorias, como los intereses de demora o los recargos de prórroga, se aplican en supuestos en que están poco justificados desde la fina-

lidad que se les atribuye, alcanzando además cuantías significativas; lo que ha planteado no pocas dudas respecto a su carácter sancionador, o no.

Dudas a las que en varias ocasiones se ha enfrentado nuestro tribunal constitucional, que en su Sentencia (STC en lo sucesivo) 76/1990, del 26 de abril, afirmó que el interés de demora, contemplado como uno de los posibles componentes de la deuda tributaria en el art. 58.2 de la entonces vigente Ley General Tributaria (en adelante LGT), “no tiene naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago” (FJ. 9-B); mientras que en las SSTC 164/1995, de 13 de noviembre; 171/1995, de 21 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre, al examinar el recargo por declaraciones-liquidaciones extemporáneas, sin requerimiento previo, establecido por vez primera en la Ley 46/1985, rechazó que tenga naturaleza sancionadora, ya que “carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que [...] ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988” (STC 164/1995, FJ. 5º). Como señala el TC, para determinar la naturaleza de una determinada figura lo decisivo no es el *nomen iuris* que le dé la administración o le asigne el legislador, sino que habrá que analizar los rasgos externos del recargo que le confieren cierta imagen sancionadora. Ahora bien, no nos parece adecuada la manera como, en ocasiones, el máximo intérprete de la CE valora dicho carácter sancionador por referencia a la cuantía del recargo y en particular, cuando compara ésta con el importe que pueden alcanzar las sanciones. Así sucedió en la mencionada STC 164/1995, FJ. 4º, en la que, si bien como razonamiento *obiter dicta*, el TC derivó el carácter no sancionador del recargo por presentación

extemporánea de autoliquidaciones a partir de la cuantía de éste y particularmente, en atención al dato de que dicha cuantía era notablemente inferior al importe de las sanciones; llegando a afirmar que si “[...] la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción. En sentido opuesto, cabe pensar que la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva [...]”. Dicho argumento se volvió a emplear en la STC 276/2000, del 16 de noviembre, en relación con el recargo único del 50% previsto en el art. 61.2 de la LGT de 1963, para sostener la inconstitucionalidad del mismo; llegándose a afirmar que “no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores”. Pues bien, conviene poner de manifiesto lo desacertada que, a nuestro juicio, resulta esta manera de razonar, así como las consecuencias que se derivan de la misma cuando se proyecta sobre nuestro ordenamiento tributario vigente; puesto que, tras la nueva regulación alumbrada por la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, Ley General Tributaria, como consecuencia de la aplicación de las reducciones de las sanciones previstas en los apartados 1 y 3 del art. 188 de la LGT, el importe final de la sanción que el infractor deberá satisfacer puede llegar a aproximarse en gran medida al importe que correspondería satisfacer en caso de que resultara de aplicación el recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo, en la actualidad regulado en el art. 27 de la LGT. De ahí que, sobre la

base del razonamiento del TC que se acaba de exponer, podría llegar a sostenerse que la regulación actual del recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones se configura como una sanción en sentido técnico-jurídico. Aseveración que nosotros no podemos asumir y que entendemos que tampoco debiera derivarse del núcleo esencial que guía el desarrollo argumental del TC.

Y es que, si perjuicio de lo anterior, nuestra jurisprudencia constitucional, ante la que estas cuestiones se han suscitado no solo en materia tributaria, ha considerado de forma reiterada que si bien las sanciones tienen, entre otras, una finalidad disuasoria, no toda medida que tenga esa finalidad ha de considerarse como sanción en sentido técnico; por lo que no serían sanciones las denominadas multas coercitivas, los impuestos con fines extrafiscales ni, en fin, otras medidas que, aun cumpliendo –junto a otras– una función eminentemente disuasoria, no pueden reconducirse al campo de las sanciones “dada la ausencia de finalidad represiva”.

De ese modo, frente a los elementos que pudieran dotar a las figuras consideradas de un cierto aspecto o carácter sancionador, el TC ha hecho prevalecer como argumento fundamental el de su finalidad, que no es sancionar conductas ilícitas, sino meramente resarcitoria o incluso disuasoria, lo que conduce a negarles su condición de sanciones en sentido técnico, por no cumplir la función preventivo-represiva que es propia de estas últimas. Lo decisivo para el TC es, pues, que la finalidad de aquellas figuras es fundamentalmente la de resarcir a la hacienda acreedora por el daño experimentado por una prestación morosa o un cumplimiento tardío, en el marco de una relación jurídico-tributaria concreta, o disuadir del incumplimiento; a diferencia de las sanciones en sentido técnico, que a través

del castigo del infractor pretenden intimidar al contribuyente –tanto al infractor actual como a cualquier otro potencial– para que la conducta contraria al ordenamiento no se reitere o no llegue a producirse. Porque en función de esas distintas finalidades, los principios inspiradores de su régimen jurídico serán distintos, ya que los principios constitucionales del Derecho sancionador “no pueden extenderse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica [...] a supuestos distintos o a actos por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el ejercicio efectivo del *ius puniendi* del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador”.

En el marco de estas regulaciones tributarias cuya naturaleza se presenta ciertamente confusa, queremos destacar algunos aspectos relativos a la regulación de la responsabilidad tributaria, tales como la responsabilidad solidaria frente a la única sanción que se impone a cuantos causen o colaboren en una infracción tributaria, a que se refiere el art. 42.1.a) de la LGT; la impuesta a aquellos que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas del art. 43.1.c) de la LGT; la corresponsabilidad frente a las sanciones impuestas a las personas jurídicas de sus administradores (art. 43.1.a) de la LGT), o los nuevos supuestos de responsabilidad con extensión a las sanciones introducidos por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. A pesar de su heterogeneidad, se trata de algunos ejemplos, a nuestro juicio bastante claros, de las distorsiones que se producen en el seno de determinadas regulaciones y que dificultan en gran medida la elaboración conceptual del instituto de la sanción tributaria. En todos

los supuestos que se acaban de mencionar se produce una mixtura un tanto extraña, fruto de la deformación, tanto de la responsabilidad tributaria, como de la responsabilidad, por la comisión de una infracción tributaria y como resultado de todo ello, aparece la categoría de la responsabilidad tributaria con extensión a las sanciones. Esta compleja institución jurídica ha dado lugar desde sus orígenes a una interesante discusión doctrinal y, como consecuencia de este debate, a la formulación de distintas tesis sobre su naturaleza y configuración. Las dudas que planteaba y sigue planteando su constitucionalidad han motivado varios pronunciamientos del TC, en los que ha tenido ocasión de poner de manifiesto la evidente conexión que guardan estos preceptos con la regulación de las infracciones tributarias¹. Ahora bien, no deja de sorprender la falta de coherencia interna que se aprecia, de nuevo, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pues la acertada línea jurisprudencial antes señalada, en la que el máximo intérprete de la Constitución destaca la necesidad de partir de la finalidad ontológica de la sanción a la hora de enjuiciar este tipo de regulaciones –prevención y represión o castigo– se pierde de vista al enjuiciar la regulación de algunos supuestos de responsabilidad tributaria con extensión a las sanciones. Así sucede en la relativamente reciente STC 85/2006, de 27 de marzo de 2006, en la que se resuelve

una demanda de amparo presentada por los administradores de una sociedad a los que la administración tributaria extendió la responsabilidad de las sanciones impuestas a esta última, por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración, sobre la base del art. 40 de la LGT de 1963, art. 43.1.a) de la actual LGT. Llama la atención que el juicio acerca de la naturaleza jurídica sancionadora de la responsabilidad tributaria no se haga depender de la finalidad con la que se obliga al responsable tributario al pago de la sanción. El razonamiento adecuado requiere plantearse si la responsabilidad tributaria sobre las sanciones exigidas a los administradores de sociedades cumple una función preventivo-represiva; esto es, si lo que se pretende con dicha medida es castigar a estos sujetos por haber cometido una conducta ilícita. En contra de lo sostenido por algunos autores, consideramos que la respuesta a dicho interrogante ha de ser afirmativa. Partiendo de una definición de “disposiciones sancionadoras” como aquellas normas jurídicas que ordenan la imposición del sacrificio de un derecho individual a quien se considere que cometió la trasgresión del ordenamiento jurídico, se ha llegado a sostener que no cabe considerar como tales a las normas jurídicas que obligan al responsable tributario al pago de una sanción tributaria. Pues bien, ya he-

¹ En la STC 76/1990, de 26 de abril de 1990, en la que se enjuiciaba la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT entonces vigente, que regulaba la responsabilidad solidaria de los sujetos que realizaran o colaboraran en la realización de infracciones tributarias. Señalaba el tribunal en el FJ. 4. b), que dicho precepto se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 –art. 183.1 de la actual LGT– que gira en torno al principio de culpabilidad, por lo que ambos preceptos han de ser objeto de una interpretación conjunta que fuerza a concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa.

mos tenido ocasión de exponer en otro lugar² con más detenimiento del que aquí es posible que lo que subyace a este planteamiento es el error, muy común por lo demás, de mantener un excesivo apego a la regulación propia del ámbito penal, de manera que determinadas configuraciones normativas en el ámbito de las infracciones administrativas terminan tildándose de inconstitucionales o, como en este caso, de no sancionadoras, básicamente porque se trata de categorías desconocidas como tales en la tradición penal. En el caso particular del desafortunado régimen de la responsabilidad tributaria con extensión a las sanciones de la LGT, es tan evidente que se pretende garantizar el cobro del importe de la sanción –finalidad de garantía que cumple esta heterogénea institución– como que dicha garantía se hace recaer sobre un sujeto que de una u otra manera participa en la comisión de una conducta ilícita, con la intención de castigarlo –siendo esta la otra finalidad sancionadora que se persigue con dicha institución–. Con la figura de la responsabilidad tributaria por actos ilícitos se pretende, entre otros, paliar las lagunas de punibilidad que presenta la actual configuración del sujeto infractor, así como la configuración de los tipos infractores, fundamentalmente en lo que respecta a los ilícitos cometidos en sede de recaudación. Por todo ello, conviene subrayar la necesidad ineludible de proyectar los principios

sancionadores sobre su regulación, que en ningún caso debe confundirse con la exigencia de un concreto régimen jurídico que en todo caso decidirá el legislador. Estos autores simplemente vuelven a plantear el mismo problema con otros términos para concluir que, aunque no estamos ante “disposiciones sancionadoras” y por tanto su validez jurídica no se encuentra condicionada por las exigencias que según el Tribunal Constitucional se derivan de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE, la norma jurídica que ordena al responsable tributario el pago de una sanción tributaria es inconstitucional por arbitraria; ya que no parece haber ninguna razón que la justifique jurídicamente y, por tanto, vulnera el art. 9.3 de la CE. Se trata, a nuestro juicio, de una argumentación un tanto forzada con un propósito claro: cuestionar la constitucionalidad de una regulación que se muestra ciertamente insatisfactoria.

En otros ordenamientos comparados, en particular el alemán, de manera clara se distingue la responsabilidad tributaria en garantía exclusiva del pago de la deuda, de la responsabilidad sancionadora. Y las posibles lagunas de punibilidad a las que antes nos referimos, se resuelven con un sistema de responsabilidad por coautoría y participación, inspirado en el modelo penal, pero adaptado a las características propias del Derecho Administrativo³. Como resultado de todo ello se obtiene un modelo técnicamente

² Nos permitimos remitir al lector a López López (2009).

³ En efecto, el § 14 de la *Ordnungswidrigkeitengesetz* (Ley General de Infracciones Administrativas alemana, en adelante OWIG) regula la participación en la comisión de infracciones administrativas. Dicho precepto sanciona en su primer apartado a aquellas personas que participen en la comisión de la infracción, aunque no concurren en ellas las circunstancias especiales que requiera el presupuesto de hecho del tipo infractor. Este párrafo ha de ponerse en conexión con el § 9.1 de la OWIG, que regula la responsabilidad de aquellos que actúan por otros sujetos, en concreto, la responsabilidad de administradores o miembros de los órganos de dirección de las personas

mucho más preciso y eficaz que el empleado en el modelo español.

Particularmente extraña, por contradictoria, resulta la regulación que recibe este tipo de supuestos en el Modelo de Código Tributario del CIAT –en adelante MCT-CIAT–. En los arts. 151 y ss. se regulan distintas formas de coautoría y participación en la comisión de la infracción tributaria, de lo que parece deducirse *prima facie* la opción por la distinción entre la responsabilidad tributaria en garantía de la deuda tributaria e incluso de las costas procesales, por un lado, y la responsabilidad sancionadora, por el otro. Sin embargo, la regulación de la responsabilidad tributaria es similar a la española en el sentido de que, con carácter general, se acoge la fórmula de extender la responsabilidad a la obligación principal, excluyendo a las sanciones, salvo que la ley prevea otra cosa⁴. Y precisamente esto último es lo que sucede en el art. 34.1.a) del MCT-CIAT, en el que la responsabilidad tributaria abarcará también el importe de las sanciones para los casos de responsabilidad solidaria de los que causen o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.

En cualquier caso, conviene no perder el hilo conductor, pues lo que se pretende en

este momento es analizar determinadas figuras que pueden presentar, a primera vista, un cierto carácter sancionador para delimitarlas de las sanciones en sentido técnico jurídico. Y por este motivo, no podemos dejar de referirnos a un novedoso concepto que parece estar cobrando cierta autonomía conceptual a partir de los postulados de algún sector de nuestra doctrina. Nos referimos a un conjunto de figuras normativas ciertamente heterogéneas que ha recibido la denominación de sanciones atípicas. Este curioso término ha sido acuñado en el seno de la moderna doctrina italiana de la que ha hecho eco, entre nosotros, Sánchez Pedroche. Una de las principales críticas que se puede hacer a la posición mantenida por este autor es que no profundiza, ni tan siquiera describe, el concepto de sanción que maneja, a partir del cual desarrolla sus postulados –aspecto que se nos antoja esencial para comprender su discurso– sino que se limita a destacar la “aparición de medidas que, tendencialmente dirigidas a luchar contra el fraude fiscal y por ello materialmente sancionadoras (*sic*), [aparecen] formalmente desposeídas de la denominación de sanción y por ende de las garantías que a aquellas acompañan”. Centrado más en fundamentar la discutible

jurídicas que, en su actuar por ésta, cometan ilícitos administrativos. Por ejemplo, si se requiere la condición de contribuyente u obligado tributario, “los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria” sin que concurra en ellos tal característica serían imputados como partícipes por la comisión de la infracción. Es de destacar que la OWIG no regula los distintos tipos de autoría y formas de participación contempladas en el Derecho Penal por el *Strafgesetzbuch* (Código Penal alemán), sino que las agrupa todas en una única fórmula; introduciendo lo que podríamos denominar como principio de autoría única (*Prinzip der Einheitstäterschaft*). De esta manera, se simplifica notablemente el régimen sancionador, puesto que se prescinde de la necesidad de indagar acerca de la forma concreta de colaboración o participación del sujeto en la comisión del tipo infractor. Todas ellas se reconducen a una categoría única que recibirá un mismo tratamiento; de manera que cada sujeto que participa en la comisión de la infracción es tratado como autor. Lo que no obsta para que se individualice la sanción a imponer a cada partícipe en función de sus propias circunstancias, del interés que tenga en la comisión de la infracción, etc.

⁴ Art. 33.2 MCT-CIAT.

autonomía de esta nueva categoría, sobre la base de las distintas definiciones que ofrecen de ella los autores italianos en los que se apoya, enumera los supuestos que encajan en la categoría de sanciones “impropias” o “atípicas”. Supuestos que, conviene insistir, presentan una naturaleza de lo más heterogénea, lo que impide, o cuanto menos, dificulta enormemente su tratamiento como una categoría única. Por razones obvias no podemos entrar a analizarlos todos, y baste tomar algunos ejemplos representativos de lo inapropiado de esta novedosa categoría y los resultados inaceptables que conllevaría aplicar los principios constitucionales que rigen el Derecho punitivo.

En primer lugar, se califican como sanciones impropias las normas que regulan deberes formales de facturación cuyo incumplimiento limita la posibilidad de deducción del gasto lo que supone, en opinión del autor, “un castigo patrimonial, una verdadera sanción que surge del incremento de la base imponible y que implica el aumento de la cuota del impuesto con menoscabo del principio constitucional de capacidad económica, consagrado en el artículo 31 de la Constitución”. La falta de precisión técnica de semejante planteamiento se pone de manifiesto con el simple hecho de que una medida pretendidamente sancionadora no puede vulnerar la Constitución por resultar contraria a un principio con el que poco o más bien nada tiene que ver. Pero más allá de eso, negamos la premisa mayor, esto es, el carácter sancionador de estas medidas, pues el cumplimiento de deberes de carácter formal no es sino la consecuencia lógica

de una correcta aplicación de los tributos y un mayor control para la administración tributaria. De ahí que la adecuación jurídica de este tipo de medidas deba ser examinada desde parámetros diferentes a los propios de las normas sancionadoras. Aunque se trata de un aspecto que requiere un tratamiento más extenso del que aquí es posible, las limitaciones al derecho a deducir gastos cuando se incumplen los deberes formales de facturación es una cuestión que, a nuestro entender, deberá resolverse a partir de la conformidad de dicha regulación con las reglas que articulan la prueba en los procedimientos tributarios. Lo que significa, en definitiva, relegar completamente en estos casos los principios y exigencias propios del Derecho sancionador.

Del mismo modo, conviene ser prudentes a la hora de postular un pretendido carácter sancionador respecto de las normas que articulan presunciones en materia tributaria. Este tipo de normas se incorporan a la normativa tributaria, cada vez con mayor frecuencia, entre otras razones para limitar las posibilidades de elusión y evasión fiscal; una finalidad que no solo es constitucionalmente lícita, sino que constituye “un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria”⁵. Sin embargo, que las presunciones se establezcan para alcanzar finalidades constitucionalmente lícitas no basta para garantizar su legitimidad desde la perspectiva constitucional, dado que el empleo de este tipo de figuras puede plantear problemas desde la perspectiva de los

⁵ En los términos de las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 3º; 214/1994, de 14 de julio, FJ. 5º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ. 6º, y 194/2000, de 19 de julio, FJ. 8º.

principios constitucionales de capacidad económica, del derecho fundamental a la prueba y de las garantías aplicables en los procedimientos sancionadores. Y cuando se rebasan estos límites, no es que nos hallemos ante sanciones “atípicas” o “impropias” que desatienden las exigencias propias que se derivan de los principios que ordenan el *ius puniendi* único del Estado, sino simple y llanamente nos encontramos ante preceptos inconstitucionales por contravenir los principios constitucionales antes meritados, que deben ser expulsados del ordenamiento. Además de lo anterior, queremos simplemente aludir a los frecuentes equívocos con que se emplea el término presunciones para referirse a otras figuras diversas, cuyo régimen jurídico no es el de las presunciones en sentido estricto, tales como las llamadas presunciones absolutas y ficciones, o las reglas de valoración, que cumplen funciones diversas y no deberían identificarse con las reglas de presunción, porque sus efectos son radicalmente diversos. En todo caso, no se trata de normas sancionadoras sino de figuras que cumplen otro tipo de funciones bien precisas, relacionadas con las posibles maniobras elusorias por parte de los obligados tributarios y las dificultades que presenta la prueba en materia tributaria, debidamente ponderadas en atención a los principios que ordena el Derecho Tributario. Pero reclamar la proyección de los principios punitivos a estos supuestos no parece lo más sensato y puede provocar situaciones ciertamente sorprendentes, como por ejemplo, que la administración, a la hora de cuantificar el

gravamen sobre la renta, deba probar la culpabilidad en los supuestos de operaciones entre partes vinculadas, en los que la normativa española fija una regla de valoración distinta al valor real por el que se haya realizado la transacción, obligando a valorar a valor normal de mercado⁶, en qué conducta debería apreciarse el concreto elemento subjetivo, en la transacción, en la valoración dada por las partes. Y para aplicar dicho precepto ¿habría que emplear un procedimiento separado para observar las garantías procesales propias del ámbito sancionador? En fin, se trata de algunos interrogantes que resultan desde todo punto carentes de sentido.

En nuestra opinión, la pretendida autonomía del concepto sanción “impropiamente” o “atípica”, además de carecer del más mínimo fundamento normativo, tampoco se justifica de forma debida desde una perspectiva exclusivamente dogmática. Con el tipo de normas que se pretende reconducir a esta discutible categoría no se persigue un propósito de castigo, inherente a la sanción en sentido técnico jurídico, sino atender a otro tipo de finalidades radicalmente distintas. Por ello, reclamar la aplicación de las garantías que debe revestir todo acto de imposición de una sanción sobre estos preceptos provoca situaciones ridículas.

Para concluir este apartado, queremos señalar que la función preventivo-represiva que se asigna a las sanciones administrativas en cuanto manifestaciones del *ius puniendi* del Estado se confirma en el ámbito tributario por las normas que consagran el principio de culpabilidad (art. 183.1 de la LGT), las

⁶ Vid. art. 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

que prevén circunstancias excluyentes de la responsabilidad (art. 179.2 de la LGT) o las que establecen la intransmisibilidad de las sanciones (art. 39.1 párrafo tercero del mismo cuerpo normativo); constituyendo para nuestra jurisprudencia constitucional el criterio decisivo para su diferenciación de otras medidas de distinto carácter que, pese a suponer la reacción del ordenamiento tributario frente al incumplimiento de sus mandatos, no pueden calificarse como sanciones en sentido técnico ni, en consecuencia, obedecen a los mismos principios en cuanto a su regulación.

3. La incidencia de la Constitución en el Derecho sancionador

Una vez aclarado que nuestra exposición ha de referirse en exclusiva a las medidas propiamente sancionadoras, a las sanciones en sentido técnico, a la hora de analizar su régimen jurídico hemos de partir de los principios que vertebran el Derecho Administrativo sancionador.

Identificar dichos principios no es una tarea que se lleve a cabo del mismo modo en todos los ordenamientos jurídicos. Antes al contrario, las particularidades que presenta cada sistema obligan a construir este razonamiento sobre la base de sus propias características. En términos generales, es posible diferenciar entre aquellos modelos que cuentan con una consagración constitucional, más o menos explícita, de los principios por los que se rige el Derecho Administrativo sancionador, de aquellos otros que carecen de dicho reconocimiento.

Cuando el sistema jurídico carece de una consagración constitucional de los principios que rigen el Derecho Administrativo sancionador se extraen a partir de la identidad sus-

tancial entre los delitos y las infracciones, por un lado, y las penas y sanciones, por otro, que permite trasladar los tradicionales principios que rigen el Derecho Penal al ámbito administrativo sancionador. Un buen ejemplo de esta forma de razonar lo encontramos en la doctrina y jurisprudencia españolas preconstitucionales. Por razones obvias, en aquella época el sistema jurídico carecía de una delimitación constitucional de los principios sancionadores. Aún más, la regulación de las infracciones tributarias, entonces vigente, se alejaba por completo de los principios y garantías penales. La doctrina española que en aquellos momentos analizó la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas puso de relieve la existencia de una identidad ontológica entre delitos e infracciones y penas y sanciones. Esta posición doctrinal caló hondo en la jurisprudencia del tribunal supremo que empezó a utilizarla como soporte dogmático en la gestación de la teoría del *ius puniendi* único del Estado revestido de una serie de principios comunes que se proyectaban sobre ambas potestades punitivas estatales, penal y sancionadora.

Lo que subyacía a esta manera de proceder era, en realidad, la necesidad de aportar un razonamiento lógico que justificara la aplicación del régimen penal por analogía al ámbito de las infracciones administrativas, dada la carencia de garantías básicas a que nos acabamos de referir, que se ponía de manifiesto en la regulación de éstas. Salvando las distancias, algo similar ha sucedido en el ámbito comunitario, donde la teoría de la identidad ontológica se viene utilizando como justificación para aplicar las garantías penales a una deficiente regulación sancionadora. En efecto, al no poder proyectarse determinadas garantías directamente a consecuencia de la limitación en la aplicación

del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Públicas⁷, que en esencia se refiere al ámbito penal, se empleó el mismo argumento y con la misma finalidad; esto es, para extender todas las garantías que revisten el Derecho Penal al ámbito Administrativo sancionador⁸.

En la actualidad la situación jurídica española es radicalmente distinta. La Constitución Española aprobada en 1978 (en adelante CE) no solo reconoce a la administración la posibilidad de imponer sanciones, sino que además somete dicha potestad a una serie de límites sustanciales, en orden a garantizar los principios del Estado de Derecho proclamados como valores superiores del Ordenamiento en su art. 1. En efecto, el art. 25.1 de la CE, al admitir la tipificación de injustos y sanciones administrativas, junto a la de los delitos y faltas, reconoce y constitucionaliza, como complemento de la potestad penal de los tribunales, las potestades sancionadoras de la administración. En nuestra opinión, esta circunstancia pone de manifiesto la necesidad de emplear una nueva metodología a la hora de extraer los principios reguladores del Derecho Administrativo sancionador, así como el alcance y proyección que han de tener sobre la regulación sancionadora. En efecto, la CE reconoce y regula, en mayor o menor medida, los principios básicos por los que debe ejercerse la potestad sancionadora de la administración. Siendo esto así, en lugar de seguir sosteniendo la teoría de la potestad punitiva úni-

ca del Estado para abordar el estudio de las infracciones administrativas –cuyo respaldo constitucional es más que dudoso– se impone un cambio en el método, en el sentido de sustituir esos hipotéticos principios del *ius puniendi* único del Estado que se proyectan sobre el Derecho sancionador por un nuevo punto de partida: el análisis constitucional de los preceptos que regulan la potestad sancionadora de la administración, así como la interpretación que de ellos se haga por el Tribunal Constitucional para, desde esta perspectiva, descender al estudio de las formulaciones legales y reglamentarias.

Sin embargo, lejos de adoptar el esquema propuesto, ya en sus primeras sentencias recaídas en materia de Derecho Administrativo sancionador, el máximo intérprete de la Constitución vino a respaldar la teoría del poder punitivo único del Estado –tesis elaborada en un primer momento por el tribunal supremo y reafirmada por éste tras recibir el apoyo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como acabamos de ver–. Y aún hoy sigue anclada en los mismos postulados iniciales consistentes en sostener que los principios que configuran el orden penal son de aplicación al ámbito de las infracciones administrativas, dado que la potestad penal y la sancionadora forman parte de un mismo *ius puniendi* único del Estado.

Esta teoría jurisprudencial, seguida en gran parte por la doctrina española, ha sido muy criticada por un sector ciertamente minoritario, en especial a partir de la obra del

⁷ Cuyo art. 6.2 establece que “Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”.

⁸ Vid. Entre otras: sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de junio 1976 (caso Engel); 21 de febrero 1984 (caso Oztürk); 2 de junio 1984 (caso Campbell y Fell), o la de 22 de mayo 1990 (caso Weber). La jurisprudencia (desde 1960) del TEDH puede consultarse en versión electrónica en la siguiente página web: <http://www.worldlii.org/eu/cases/ECHR/>.

profesor Nieto García. Esta última corriente doctrinal postula una tesis que pretende dar un cambio radical al pensamiento metodológico que late tras los planteamientos de la jurisprudencia constitucional que acabamos de exponer. Por un lado, Nieto García critica con dureza el dogma del *ius puniendi* único del Estado, al que achaca enormes deficiencias en su construcción y, por otro lado, propone la emancipación del Derecho Administrativo sancionador respecto del Derecho Penal, esto es, una elaboración autónoma del Derecho Administrativo sancionador desmarcada de la influencia de la dogmática penal, cada vez más a medida que aquel se vaya desarrollando.

En todo caso, las enormes divergencias en cuanto a los resultados –no así respecto a la construcción del razonamiento jurídico– a los que se llega según se parta de los postulados de la teoría del poder punitivo único del Estado o de una diferenciación entre Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador, no son tales si se examinan de forma detallada. Como ya hemos puesto de manifiesto en otro lugar, donde nos hemos ocupado de estas cuestiones con más detenimiento del que aquí es posible (López López, 2009), existe una cierta comunión entre ambas posiciones. Por un lado, si bien esta última tesis “autonomista” pretende hacer hincapié en las diferencias existentes entre el Derecho Penal y el Administrativo sancionador, lo cierto es que no desprecia las evidentes conexiones que tienen entre sí ambas ramas punitivas y la aplicación de los mecanismos de protección y garantías del Derecho Penal. Y por otro lado, la jurisprudencia que se encargó de elaborar la teoría de la potestad punitiva única ya advertía, desde el principio, sobre la necesidad de aplicar “con matices” los principios propios

del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador. Matices que, aunque no se afirmen de manera expresa, se traducen en el reconocimiento de ciertas diferencias entre ambos ámbitos punitivos.

Por todo ello, podemos concluir que el diferente punto de partida adoptado por las dos tesis que se acaban de exponer nos conduce, sin embargo, a un punto en común: la existencia de relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador que se concretan en la aplicación de unos principios que se obtienen de la Constitución.

Es de destacar que la proyección de los principios difiere en cada ámbito punitivo, lo que se pone de manifiesto si se analiza la regulación concreta de cada uno de ellos; algo que, por lo demás, no es sino la consecuencia lógica que se deriva de la necesidad de adaptar la regulación de cada sector a las características concretas de cada ámbito punitivo. Por ejemplo, el principio de culpabilidad tiene un reconocimiento implícito en la CE y su respeto es una exigencia que se predica tanto para el Derecho Penal como para el Administrativo sancionador. Aunque la esencia del principio es idéntica en ambos ámbitos punitivos, existen claras divergencias entre las regulaciones propias de cada uno de ellos. Así, mientras que en el Código Penal se sancionan las conductas dolosas y las graves o levemente imprudentes, el art. 183.1 de la LGT señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia [...]” lo que incluye, al menos como línea de principio, la posibilidad de sancionar conductas en las que se aprecie culpa levísima, algo impensable si se pretende el castigo de un delito. En relación con otro elemento o subprincipio del principio de culpabilidad,

la atribución de la conducta a su autor o culpabilidad en sentido estricto, tampoco se aprecian diferencias conceptuales entre el Derecho Penal y el Administrativo sancionador, lo que no obsta para que las regulaciones positivas difieran en ambos sectores. Así, por ejemplo, la idea de reproche de la conducta a su autor se expresa con el término *responsabilidad*. El art. 179 de la LGT, regula el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias y concretamente su apartado 2 establece una serie de supuestos que “no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria”; los cuales, a su vez, guardan una clara relación con las causas que impiden apreciar la culpabilidad cuando de la comisión de delitos se trata, aunque no coincidan, de nuevo, con los previstos por la normativa penal. La misma idea que aquí se sostiene se extrae si acudimos a otros ordenamientos que cuentan con un mayor desarrollo dogmático que el nuestro. El Derecho alemán es uno de los ordenamientos comparados donde se aprecia una mayor similitud entre los distintos elementos que componen el delito y la infracción, tanto en la regulación jurídico-positiva, como en los análisis doctrinales desarrollados en torno a la misma. Sin embargo, a partir de algunas diferencias terminológicas la dogmática germana observa una diferencia conceptual entre la culpabilidad penal y la administrativa sancionadora. En efecto, en la definición de la infracción administrativa, el apartado 1º del § 1 de la OWIG señala que la conducta, además de antijurídica, ha de ser reprochable (*vorwerfbar*); mientras que en el ámbito penal esta misma idea de reprochabilidad, en sentido de atribución de la conducta antijurídica a su autor –esto es, culpabilidad en sentido estricto– se expresa generalmente con el término *schuldhaft*. Pues bien, según

la doctrina alemana, el legislador, de manera deliberada, emplea un término distinto en la regulación de las infracciones y lo hace con la intención de eludir el componente de desaprobación ético social que se halla implícito en el concepto *Schuld*; válido para el ámbito penal, pero carente de sentido cuando de meras infracciones administrativas se trata. A partir de ahí, la doctrina antes citada coincide en señalar que el contenido objetivo de ambos términos es similar. *Vorwerfbar* y *schuldhaft* son conceptualmente equiparables en el sentido de que ambos expresan la exigencia de reprochabilidad, aunque aplicados a dos ámbitos punitivos distintos. Algo que se puede comprobar con facilidad si se examina la similitud que existe en la regulación de instituciones como el error de prohibición, a que se refiere el § 11 apartado 2 de la OWIG, que impide la reprochabilidad de la conducta al autor –*vorwerfbarkeit*, en materia de infracciones– o elimina la culpa –*schuld*, término que emplea en el § 17 del Código Penal alemán (en adelante StrGB)– en el delito; o como sucede en la regulación de la responsabilidad (*verantwortlichkeit*) del § 12 de la OWIG, donde se establecen supuestos como la minoría de cierta edad –14 años– que impiden la imputación de la conducta a su autor y, por lo tanto, la exigencia de responsabilidad. En definitiva, se trata de una diferencia que sustancialmente carece de repercusión en el contenido esencial de la culpabilidad, común en ambos ámbitos punitivos.

Y una vez expuesta nuestra posición en relación con la metodología adecuada para extraer los principios que ordenan el Derecho Administrativo sancionador, y por lo que aquí interesa, el Tributario sancionador, y hechas también las oportunas advertencias que han de ser tenidas en cuenta a la hora

de analizar la proyección de estos sobre la regulación sancionadora, corresponde ahora la exposición de dichos principios. Las limitaciones propias de un trabajo de esta naturaleza nos impiden hacer un análisis exhaustivo de todos y cada uno de ellos. Por el contrario, nos proponemos llevar a cabo una descripción más o menos sucinta de los principios y reglas que vertebran el Derecho Tributario sancionador al hilo de la cual trataremos de poner de relieve alguno de los principales problemas que se plantean en esta materia.

4. Los principios que ordenan la potestad sancionadora del Estado

Como se ha expresado en el acápite anterior, los principios de la potestad sancionadora del Estado se obtienen, generalmente, de la Constitución. Por este motivo, ha de convenirse el escaso valor normativo que tienen los preceptos de rango legal que enumeran dichos principios, como sucede en la normativa española con el art. 178 de la LGT⁹. En efecto, el hecho de que una ley ordinaria, como es la Ley General Tributaria, recoja referencias a los principios constitucionales del Derecho sancionador, solo puede resultar *superfluo* –si la ley no se aparta de lo preceptuado en la norma fundamental– o *inconstitucional*, si restringe la aplicación que de aquéllos quepa hacer, de acuerdo con los artículos 24 y 25 de la Constitución y la

doctrina del Tribunal Constitucional. Dicho precepto, además de tener un contenido de lo más heterogéneo, provoca cierta confusión en la medida en que, al referirse a unos principios aplicables a un ámbito sectorial concreto, podría inducir al error de considerar que se trata de una serie de principios específicos del Derecho Tributario sancionador, distintos de los que rigen la potestad administrativa sancionadora con carácter general. Tal interpretación mal se aviene con la acertada jurisprudencia de nuestro tribunal supremo, en cuya STS de 16 de marzo de 2002 FJ. señala que: “el Derecho Tributario sancionador no constituye una parte independiente del Derecho Administrativo Sancionador sujeta a principios distintos de éste [...]”. Y es que, si el legislador se empeña en identificar en una normativa legal los principios que lo regulan, afirma la potestad sancionadora del Estado, lo más apropiado es llevarlo a cabo en una ley que regule las infracciones administrativas con carácter general, similar a la OWIG alemana¹⁰; en lugar de emplear, a tales efectos, la normativa propia de un sector concreto de ordenamiento como el tributario.

En todo caso, conviene reiterar la necesidad de partir de la Constitución para analizar los principios del Derecho Administrativo sancionador y de la interpretación que de ella hace el Tribunal Constitucional. Ésta será nuestra manera de proceder a lo largo de los siguientes acápites.

⁹ “Artículo 178. Principios de la potestad sancionadora.

“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley.

“En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley”.

¹⁰ En España, dicha función se predica de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC).

4.1. *El principio de legalidad en el ámbito tributario sancionador*

Según lo anterior, el estudio de los principios del Derecho Administrativo sancionador español ha de comenzar necesariamente por la referencia al art. 25 de la CE, a cuyo tenor “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”. Su imprecisa formulación ha dado origen a toda una serie de discusiones sobre el alcance y contenido de los límites a la potestad sancionadora de la administración en él contemplados, que “dimanan del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones”, para transformarse, desde el punto de vista de los ciudadanos, “en derechos subjetivos de ellos”, que “consisten en no sufrir sanciones, sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas”¹¹.

Por otro lado, como ha advertido reiteradamente el Tribunal Constitucional, la identidad de naturaleza entre ilícito penal e ilícito administrativo no supone su sometimiento, en todo caso y de forma indiscriminada, a los mismos principios; en concreto, no supone que los principios penales hayan de trasladarse en su integridad al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, pues “no se trata de una aplicación literal”, sino que su traslación debe realizarse “con ciertos matices”¹². Ello supone el establecimiento de una reserva excesivamente inespecífica, que resulta preocupante, no solo porque genera una cierta indefinición al no aparecer claro cuáles han de ser tales

matices, sino, sobre todo, porque no es posible establecer con suficiente precisión las razones que la justifican ni, en consecuencia, fijar con seguridad su alcance.

Centrando nuestro análisis en el precepto constitucional transcrito, a pesar de las posibles discrepancias que puedan surgir en el seno de la doctrina, el principio de legalidad en materia administrativa sancionadora contiene como núcleo principal y menos discutido el de reserva de ley y el de tipicidad, a los que dedicaremos nuestra atención a continuación.

4.1.1. *La reserva legal en el Derecho sancionador*

Como ya hemos puesto de manifiesto en otro lugar, frente al reconocimiento expreso del principio de legalidad en las regulaciones comparadas del Derecho Administrativo sancionador, que operan sobre bases constitucionales muy semejantes a la que proporciona el art. 25.1 de la CE, el empleo en el citado precepto de los términos “legislación vigente”, ha dado origen a una cierta confusión sobre la existencia, o no, de reserva de ley en materia sancionadora; confusión que no ha impedido, pese a todo, la decidida afirmación de la vigencia de tal reserva de ley en materia de infracciones y sanciones administrativas, con base en una interpretación conjunta del art. 25.1 con los arts. 9.3, 53.1 y 103 de la CE.

La existencia de dicha reserva de ley no se ve contradicha por el empleo, en el citado precepto, del concepto “legislación vigente”, que posiblemente puede explicarse en razón del objeto de la norma que comentamos, que se refiere unitariamente a los ilícitos penales

¹¹ STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ. 2º.

¹² Por todas, STC 18/1991.

y administrativos. En efecto, de acuerdo con la sustancial identidad de ambas clases de ilícitos, el art. 25 de la CE los regula conjuntamente, cuando lo cierto es que la intervención represiva que se produce en uno y otro ámbito tiene diferente intensidad, ya que en el primero de ellos puede afectarse a la libertad o a otros derechos fundamentales no implicados —en principio—, en el segundo de los campos considerados lo que puede demandar el empleo de instrumentos legislativos diversos, a saber, ley orgánica y ley ordinaria.

Y, a partir de ello, es lógico que el repetido art. 25.1 de la CE haya empleado esos ambiguos términos, para establecer una reserva genérica de ley respecto de la totalidad del ordenamiento punitivo del Estado, dejando abierta, al tiempo, la posibilidad de ulteriores diferenciaciones en el empleo de ley orgánica u ordinaria; orientación a la que ha respondido, por otra parte, el comportamiento del legislador en nuestra materia, al regular por ley orgánica (leyes 2/1985, de 29 de abril; 6/1995, de 29 de junio y 10/1995, de 23 de noviembre) los delitos tributarios, mientras modificaba mediante ley ordinaria (leyes 10/1985, de 26 de abril; 25/1995, de 20 de julio, y la actual 58/2003, de 17 de diciembre) la normativa de la LGT relativa a las infracciones y sanciones tributarias.

Ninguna duda debe caber, por tanto, respecto de la existencia de una reserva de ley en materia sancionadora que el propio TC ha afirmado, desde la STC 77/1983, de 3 de octubre¹³, al identificar cómo el primero de los límites que la potestad sancionadora de la

administración encuentra en el art. 25 de la CE, el de “la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal”; precisando en la posterior STC 42/1987, de 7 de abril, que “el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora” cuyo alcance, si bien no puede ser tan estricto como por referencia a los tipos y sanciones penales, en todo caso «determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal» (STC 77/1983, de 3 de octubre), habida cuenta del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan”.

Queda así claro, desde el punto de vista formal, “que mira al rango necesario de las normas tipificadoras” de las infracciones y sanciones¹⁴, el sentido del concepto “legislación vigente”, cuya interpretación sintetiza el FJ. 5º de la STC 3/1988, de 21 de enero, proclamando además en su FJ. 7º que el principio de legalidad “se traduce en un derecho subjetivo de carácter fundamental (STC 77/1983, de 3 de octubre), que queda protegido por el recurso de amparo constitucional”.

Prescindiendo de otras cuestiones que alargarían en exceso esta exposición, una vez afirmada la existencia de una reserva de ley en materia de infracciones y sanciones, que ha de predicarse de todas las sanciones administrativas y, por tanto, también respecto a las infracciones y sanciones tributarias, debe plantearse la cuestión relativa a la intensidad de dicha reserva y, en concreto, si la ley ha

¹³ Doctrina que ha sido repetida con posterioridad, entre otras, en las SSTC 133/1999, FJ. 2º, o la más reciente, 276/2000.

¹⁴ Con expresión de las STC 42/1987, de 7 de abril (FJ. 2º); 3/1988, de 21 de enero (FJ. 4), y 101/1988, de 8 de junio (FJ. 3º).

de regular de manera directa esta materia de forma acabada o puede limitarse a establecer principios y criterios que sirvan de marco para la regulación de la disciplina concreta, o parte de ella, en vía reglamentaria. En definitiva, debe plantearse si la reserva de ley a que aludimos tiene carácter absoluto o es una reserva meramente relativa.

Pese a que la cuestión haya resultado dudosa, lo cierto es que ni la CE ni su interpretación en la jurisprudencia del TC permiten mantener las tesis de la reserva absoluta en materia de infracciones tributarias. En efecto, aunque la reserva es un mandato que la CE impone al legislador democrático, limitando su poder para atribuir a la administración la tarea de regular por sí misma determinadas materias, su establecimiento no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, sino únicamente “que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”¹⁵.

Por ello, a la vista de la función de la reserva consagrada en el art. 25.1 de la CE y de las peculiaridades propias de su objeto, no debería extrañar que la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ. 2º) haya afirmado que “el alcance de la reserva de ley establecida en el artículo 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo

insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias (STC 2/1987, de 21 de enero), bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales (STC 87/1985, de 16 de junio) o materiales”¹⁶.

Porque la toma en consideración de tales razones permite afirmar que el principio de legalidad ha de ser matizado en el ámbito sancionador administrativo, de forma que “la exigencia de ley para tipificar infracciones administrativas no puede ser tomada de una manera absoluta”; posición que puede considerarse mayoritaria en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, donde tiende a admitirse que nos encontramos en presencia de una reserva simplemente relativa, de modo que solo sería necesario que la ley precisara con suficiente determinación los límites dentro de los cuales puede actuar el reglamento que, dentro de ellos, vería reducido su papel a la especificación del tipo genérico definido en la ley habilitadora.

Se siguen así, de forma prácticamente unánime en la doctrina y en la jurisprudencia de nuestros más altos tribunales, las tendencias manifestadas en otros ordenamientos, al reconocer que en el actual grado de desarrollo del Estado social el recurso a las fuentes reglamentarias no solo es inevitable, sino incluso conveniente, sobre todo en materia del denominado Derecho Penal accesorio —o económico—; por lo que la reserva de ley sancionadora se define como “tendencialmente absoluta”, para entenderla satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable,

¹⁵ En los términos de la STC 83/1984, de 24 de julio.

¹⁶ En el mismo sentido, SSTC 101/1988, de 8 de junio, FJ. 3º y 29/1989, de 6 de febrero, FJ. 2º.

limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico.

La jurisprudencia del TC en relación con esta cuestión se sintetiza en la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ. 2º), donde se señala que la reserva establecida en el art. 25.1 de la CE despliega una eficacia semejante a las que establecen otras normas constitucionales y que, por tanto, no excluye “la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (STC 83/1984, de 24 de julio), pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de Ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes”¹⁷. Porque de ese modo se establece como límite para la validez de los reglamentos en materia sancionadora, la existencia de una regulación material de las infracciones y sanciones tipificadas, contenida en una ley formal, que permita, a la hora de contrastar la ley con la ulterior norma reglamentaria de desarrollo, apreciar la subordinación de ésta respecto de aquélla.

Ahora bien, no podemos finalizar este apartado si mencionar, al menos, las acertadas

críticas que dicha jurisprudencia ha recibido por parte de un sector de la doctrina. Como ya se advirtió, Nieto García se muestra crítico con esta jurisprudencia en cuya evolución se aprecia una progresiva “flexibilización” del principio de reserva de ley en materia sancionadora que va desde “una declaración prohibitiva inicial tajante (consecuencia de inequívocos impulsos ideológicos) y luego una serie de concesiones (provocadas por las exigencias de la realidad) que terminan desfigurando por completo el dogma inicial; con el resultado de que al final nos quedamos sin saber cuál es la regla y cuál la excepción”. Pues, la realidad nos muestra que la intervención de los reglamentos en el desarrollo de los preceptos sancionadores va más allá de lo que parece inferirse de la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución. Lo que contribuye, en definitiva, a que la cuestión relativa a las materias que deben ser reguladas por ley y aquellas otras que admiten su regulación a través de reglamentos diste aún de mostrarse con la claridad que sería deseable.

4.1.2. La tipicidad en el Derecho sancionador

Junto a la anterior garantía, de carácter formal y relativa al sistema de producción normativa, el TC ha identificado en el art.

¹⁷ En sentido similar, la más reciente STC 16/2004 del 23 de febrero, recoge la línea jurisprudencial del máximo intérprete de la CE, respecto al contenido y alcance de la reserva de ley en el Derecho Administrativo sancionador, así como la operatividad de la colaboración reglamentaria, al señalar que: “El núcleo central de la materia sancionadora reservada constitucionalmente al legislador es, como regla general, el relativo a la predeterminación de las infracciones, de las sanciones y de la correspondencia entre ambas: en definitiva el artículo 25.1 obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones correspondientes, en la medida necesaria para dar cumplimiento a la reserva de ley. Desde otro punto de vista, y en tanto aquella regulación no se produzca, no es lícito a partir de la Constitución, tipificar nuevas infracciones ni introducir nuevas sanciones o alterar el cuadro de las existentes por una norma reglamentaria cuyo contenido no esté suficientemente predeterminado o delimitado por otra de rango legal”.

25.1 de la CE una segunda, “de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas”, que refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual, y “se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes”¹⁸.

Se viene así a reconocer, como una de las manifestaciones del derecho fundamental consagrado en el citado art. 25.1, el principio de tipicidad, que no puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella determinado de forma clara qué conductas son sancionables. El principio de tipicidad incorpora, por tanto, la exigencia de *lex certa* o, si se prefiere, la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores (*Tatbestandbestimmtheit*), de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción, que es inherente al principio de legalidad y perfectamente deducible del art. 25.1 de la CE¹⁹.

Tal exigencia puede ser satisfecha mediante el empleo de diferentes técnicas de tipificación, siempre que los comportamientos infractores estén definidos con suficiente claridad en la norma que los configura como sancionables; o, como dice la STS de 16 de

junio de 1984, siempre que la norma proceda a la descripción pormenorizada de la conducta constitutiva del ilícito, en garantía de que la calificación como infracción de una determinada conducta “no es facultad discrecional de la Administración sino, propiamente, actividad jurídica, que exige como presupuesto objetivo el encuadre del hecho inculminado en el tipo predeterminado legalmente”.

Lo cierto es, no obstante, que en el ámbito administrativo sancionador y en particular en el tributario, son frecuentes las tipificaciones imprecisas y ambiguas, las fórmulas abiertas o en blanco y las cláusulas de extensión analógica, que muchas veces impiden conocer a ciencia cierta cuáles son las conductas sancionables.

Ello se debe, entre otras razones, al carácter en cierto modo incompleto de los tipos de infracción que, a semejanza de lo que ocurre con las denominadas “normas sancionadoras en blanco”, características del Derecho Administrativo sancionador, especialmente en materia económica, necesitan ser integrados por referencia a la normativa reguladora de los tributos concretos a los que afecta la conducta infractora. Con carácter general, la tipificación de las conductas ilícitas en materia administrativo sancionadora se caracteriza por la necesidad de formular una norma que defina la obligación impuesta al ciudadano –norma primaria, empleando la terminología clásica postulada hace un siglo por Binding– para, después, establecer otra

¹⁸ Entre otras, STC 42/1987, de 7 de abril, FJ. 2º; cuya doctrina reiteran las SSTC 3/1988, de 21 de enero, FJ. 4º; 101/1988, de 8 de junio, FJ. 3º; 29/1989, de 6 de febrero, FJ. 2º; 69/1989, de 20 de abril, FJ. 1º y 136/1989, de 19 de julio, FJ. 3º.

¹⁹ Conforme a la terminología alemana, que resulta de la traslación del principio jurídico-penal de determinación cierta (*Bestimmtheitsgrundsatz*), que se considera recogido en el artículo 103. II de la *Grundgesetz* (Constitución alemana), sustancialmente idéntico al art. 25 de la CE, y que rige en materia de infracciones administrativas.

norma que sancione el incumplimiento de la anterior –norma secundaria–. En el concreto ámbito de las infracciones tributarias lo anterior se traduce en el hecho de que no parece posible determinar si se ha omitido total o parcialmente el ingreso de una deuda tributaria, si el disfrute u obtención del beneficio fiscal es o no indebido, etc. sino por referencia a las normas materiales reguladoras de dichos elementos del tributo; normas que, en consecuencia, han de tenerse presentes para la correcta integración del tipo infractor.

Ahora bien, la característica anterior no es exclusiva de las infracciones administrativas²⁰, pues ello ocurre también, en alguna medida, en la descripción de los tipos correspondientes a una parcela del Derecho Penal que ha surgido como consecuencia de los avances y cambios que se están sucediendo en el seno de la propia sociedad. Nos referimos al Derecho Penal colateral (*Nebenstrafrecht*) o de segunda generación, que abarca nuevas figuras delictivas, como los delitos contra el medioambiente, el urbanismo y la propia defraudación fiscal, entre otros. En muchos de los ilícitos pertenecientes a este ámbito del Derecho Penal se observa una estructura típica distinta a la de los tipos clásicos. En efecto, estos tipos se caracterizan por remitirse a normas de Derecho de carácter extrapenal; esto es, la conducta típica –norma secundaria– no se agota con la definición de la acción contenida en el seno de la norma penal sino que para determinar la comisión del delito es necesario acudir a los mandatos contenidos en otros sectores del ordenamiento.

En cualquier caso, resulta difícilmente discutible que la descripción rigurosa y perfecta de las infracciones, mediante la tipificación completa de la correspondiente conducta, es, salvo excepciones, prácticamente imposible, so pena de incurrir en reduplicaciones tan innecesarias como inútiles, al margen de inviables; lo que ha llevado a la jurisprudencia a reconocer, en la STC 219/1989, de 21 de diciembre, que “no vulnera la exigencia de *lex certa* la remisión que el precepto que tipifica las infracciones realice a otras normas que impongan deberes y obligaciones concretas de ineludible cumplimiento de forma que su conculcación se asuma como elemento definidor de la infracción sancionable misma, siempre que sea asimismo previsible, con suficiente grado de certeza, la consecuencia punitiva derivada de aquel incumplimiento o transgresión”.

Algo similar sucede en relación con las sanciones que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito penal, en que existe una estrecha correlación entre los delitos y las penas, en el ordenamiento administrativo sancionador –y también respecto a las sanciones tributarias– las leyes difícilmente puede ir más allá de la clasificación en grupos de las infracciones, atribuyendo seguidamente a cada uno de ellos un abanico de sanciones, que suele ser flexible; de tal manera que la administración, a la vista de las circunstancias de cada caso, según los criterios de graduación legalmente previstos, señala la sanción concreta para cada infracción. Y ese sistema no solo parece el único viable, sino que puede considerarse constitucionalmente correcto a la vista de la STC 207/1990, de 17 de diciembre, en el que

²⁰ Como hemos tenido ocasión de poner de manifiesto con mayor extensión en otro lugar, vid. López López (Ob. cit.).

se admite una cierta flexibilidad, nuevamente, en la correspondencia entre infracciones y sanciones “que, como bien se comprende, puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa, pero que en modo alguno puede quedar encomendada por entero a ella”. Por ejemplo, resultaría contrario al principio de tipicidad de las sanciones una normativa que previera una multa en la que solo se determinara el mínimo pero no el máximo legalmente imponible²¹; o sin precisar cómo, en qué momento y por quién ha de llevarse a cabo esta graduación²²; o si, en lugar de establecer circunstancias de graduación de sanciones, se establecen solo los límites máximos de éstas en función de la autoridad administrativa competente para imponerlas²³.

4.1.3. Otros principios derivados de la tipicidad y legalidad en el Derecho sancionador

Los principios hasta ahora examinados, recogidos en el art. 25.1 de la CE, suponen, como tuvo ocasión de señalar la STC 133/1987, de 21 de julio (FJ. 4º), “una concreción de diversos aspectos del Estado de Derecho en el ámbito del Derecho estatal sancionador”, por lo que de ellos se desprenden toda una serie de reglas o principios que refuerzan las garantías del administrado frente a las potestades sancionadoras de la administración, en orden a una eficaz realización de los principios de

certeza y seguridad jurídica que se encuentran en la base de la consagración constitucional de la legalidad sancionadora.

Dichos principios y reglas, para los que no siempre existe fundamento claro en el tenor literal del art. 25 de la CE, no son más que el reflejo del que suele considerarse contenido propio del Derecho Penal democrático y, precisamente por ello, su traslación al ámbito tributario sancionador, al campo de las infracciones y sanciones administrativas-tributarias, no deja de suscitar dudas e inseguridades. En todo caso, sin entrar en detalle, sí parece conveniente hacer alusión a ellos.

a) *El principio de irretroactividad absoluta* de las normas sancionadoras no favorables se deriva de la exigencia de *lex previa* que formula el art. 25.1 de la CE y que proclama también en su art. 9.3 respecto de las “disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”, lo que ha suscitado ciertas dudas respecto de su fundamento en uno u otro precepto constitucional, con las consecuencias que ello puede tener sobre los mecanismos a emplear para su tutela jurisdiccional.

En el Derecho español, este principio encuentra reflejo en la normativa reguladora de la potestad sancionadora en el art. 178 de la LGT en el que se afirma que “el principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley”²⁴. Lo

²¹ STC 29/1989, de 6 de febrero, FJ. 3º.

²² STC 207/1990, de 17 de diciembre, FJ. 3º.

²³ STC 207/1990, de 17 de diciembre, FJ. 3º.

²⁴ A tenor del art. 10.2 de la LGT: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable”.

que no deja de resultar llamativo pues, desde un punto de vista de estricta jerarquía normativa, la LGT carece del rango suficiente como para obligar a otra ley en este u otro sentido. Por ese motivo, la Disposición Transitoria 4ª plantea serios problemas de constitucionalidad cuando prevé que la LGT “será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza”²⁵. En opinión de algunos autores, esta solución legal se muestra restrictiva, de ahí que sostengan la necesidad de interpretar el precepto correctivamente en el sentido de que la retroactividad solo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida de manera íntegra, con independencia de que ello pueda contrariar espurios intereses administrativos.

Además, el art. 10.2 de la LGT incurre en error²⁶ al referirse genéricamente a las “normas” que regulen el régimen sancionador tributario, en lugar de hacer mención a las “leyes”; pues empleando dicho término es posible interpretar el precepto admitiendo la aplicación retroactiva –*in bonam partem*– de disposiciones reglamentarias, lo que vulneraría el principio de irretroactividad de los reglamentos consagrado en el art. 9.3 de la CE.

Por último, señalar que la aplicación retroactiva de una ley sancionadora ha de hacerse íntegramente, de manera que no cabe alumbrar una nueva norma, resultado de escoger lo bueno de la anterior y de la nueva.

De manera que al aplicar retroactivamente una ley han de incluirse también las normas que puedan resultar perjudiciales, siempre que el resultado final sea más beneficioso que aquel al que conduciría la aplicación de la ley anterior²⁷.

b) *La prohibición de analogía in peius* en la aplicación de las normas que definen las infracciones y sanciones, constituye igualmente derivación de los principios incorporados al art. 25.1 de la CE y se encuentra vinculada íntimamente al principio de legalidad en el ámbito del derecho sancionador estatal. Queda de este modo excluido, por imperativo del principio de legalidad, que incorpora la exigencia de *lex stricta*, el procedimiento analógico como fuente creadora de infracciones y sanciones no expresamente tipificadas en las leyes, impidiendo de este modo, como límite a la actividad judicial, que el juez se convierta en legislador²⁸.

En relación con esta prohibición, no quisiéramos dejar pasar esta ocasión para llamar la atención sobre una cuestión que dista de estar clara, al menos en lo que atañe a los aspectos dogmáticos –que es precisamente lo que interesa en una obra como en la que se inserta este trabajo–. Nos referimos a la discusión doctrinal que suscita la posibilidad de derivar responsabilidades sancionadoras, o penales, por las conductas conocidas con el genérico e impreciso nombre de elusión tributaria. En un trabajo de estas características no podemos abordar un problema tan complejo con la profundidad que merece, pero sí es posible

²⁵ La cursiva es nuestra.

²⁶ Al igual que el art. 142 del MCT-CIAT, con el que se inicia la regulación de las infracciones y sanciones tributarias.

²⁷ STC 131/1986, de 29 de octubre, FJ. 2º; Auto TC 471/1984, de 24 de julio y las SSTC 21/1993, de 18 de enero, FJ. 5º y 75/2002, de 8 de abril, FJ. 4º.

²⁸ Entre otras, SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ. 4º, y 182/1990, de 15 de noviembre.

exponer a grandes rasgos las principales ideas que mantenemos en torno a esta cuestión.

En primer lugar, hay que poner de relieve las enormes dificultades que existen en la elaboración dogmática de los distintos conceptos que subyacen a la elusión fiscal. Sin embargo, ello no ha sido obstáculo para que la doctrina, a partir de una determinada concepción de estos instrumentos, se haya posicionado ante dicho interrogante, mostrándose por lo general en contra de la punibilidad de estas conductas y en alguna ocasión, a favor. En nuestra opinión, para abordar esta cuestión conviene despojarse de apriorismos y en la medida en que no se trata sino de determinar si una conducta es constitutiva o no de una infracción tributaria o de un delito fiscal, lo correcto técnicamente es determinar si dicha conducta reúne todos los elementos necesarios para ser calificada como infracción o delito e imponer la correspondiente sanción o pena. En definitiva, valorar en abstracto si la conducta es típica, antijurídica y culpable, más allá de si encaja en una u otra cláusula antielusión para derivar entonces las consecuencias punitivas correspondientes. Es más, parece que la discusión doctrinal en torno a la concreta configuración de las cláusulas anti-elusión en realidad persigue resolver la cuestión relativa a la punibilidad de las conductas a ellas (re) conducibles, lo que a nuestro entender resulta metodológicamente inadecuado.

A partir de lo anterior se podrá comprobar que en ocasiones, conductas que son calificadas como fraude a la ley por la doctrina y la

jurisprudencia –más allá de la correcta calificación de las mismas– reúnen los requisitos para ser merecedoras de sanción, en particular los de tipicidad y culpabilidad *stricto sensu* o atribución de la conducta a su autor –concretamente el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta– que son, sin duda, los dos aspectos nucleares de esta cuestión, aunque la discusión tienda a centrarse exclusivamente en el primero de ellos. Ahora bien, lo que se acaba de afirmar no significa –y conviene aclararlo ya– que toda conducta elusiva y, en concreto, que toda conducta realizada en fraude a la ley sea merecedora de sanción, pues insistimos en que dicha calificación no debiera condicionar en uno u otro sentido la valoración jurídica penal o sancionadora que se hiciera de dicha acción, al menos en tanto en cuanto la delimitación conceptual de este tipo de cláusulas siga siendo tan confusa y tan poco unánime, como viene sucediendo desde hace varias décadas. En este sentido, no deja de resultar significativo que otros ordenamientos que cuentan con un mayor desarrollo dogmático, como el alemán, no hagan mención alguna en este sentido al regular las cláusulas antielusión²⁹.

De *lege data*, en lo relativo a las infracciones tributarias –objeto del presente trabajo– la regulación que se lleva a cabo en la normativa española deja escaso margen para la discusión. De manera contraria a la forma de proceder que aquí se propone, el legislador ha venido decidiendo el carácter sancionable o no de estas conductas. Así, en relación con la simulación se prevé la mera posibilidad³⁰

²⁹ En efecto, en los §§ 41 (2) y 42 de la Ordenanza tributaria alemana (*Abgabenordnung*) que regulan la simulación y el fraude a la ley, respectivamente, no se prevé ningún tipo de valoración punitiva de dichas conductas.

³⁰ Lo que no deja de resultar sorprendente, puesto que, siendo el engaño y la ocultación a la administración características de la simulación, resulta difícil imaginar simulaciones en las que no se aprecie la comisión de una infracción.

de imponer sanciones (art. 16.3 de la LGT)³¹ y en cuanto a las conductas en las que se aprecie fraude a la ley –o conflicto en la aplicación de la norma tributaria como se denomina en el art. 15 de la actual LGT–³² se establece que no serán objeto de sanción. Aunque conviene recordar que el borrador del anteproyecto de LGT sí preveía la posibilidad de sancionar aquellos casos en fraude a la ley en los que se apreciaran determinados elementos, lo que no deja de resultar indicativo de las dudas que suscita esta cuestión.

En el ámbito penal no existe una cláusula semejante a la del art. 15 de la LGT. Quizás por este motivo han surgido dudas en torno a la posibilidad calificar conductas en las que se aprecie fraude a la ley como constitutivas de delito fiscal, que alguna jurisprudencia venía apreciado. Sin embargo, la STC 120/2005, de 10 de mayo, resolvió esta cuestión en el sentido de negar dicha posibilidad y, por tanto, afirmó la imposibilidad de que tales conductas sean penadas.

c) Retomando el hilo de nuestra exposición, según ha establecido una reiterada jurisprudencia del TC, queda comprendida también en el principio de tipicidad del art. 25.1 de la CE la regla *non bis in idem*; principio general del Derecho que excluye la posibilidad de que un

mismo hecho sea sancionado en las vías penal y en la administrativa, en los casos en que se aprecie “la identidad del sujeto, hecho y fundamento, sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración”³³. En suma, se trata de que un mismo ilícito no puede ser objeto de una doble sanción principal, ya que ello entraría también en colisión con el principio de proporcionalidad³⁴, al que después nos referiremos.

Se trata de una regla de contenido complejo, cuya importancia es evidente en el ámbito de las relaciones entre delitos contra la hacienda pública e infracciones y sanciones tributarias y quizás ello explica su regulación expresa en el art. 180 de la LGT, bajo la cuestionable denominación de “principio de no concurrencia de sanciones tributarias”, en el que se recogen una serie de reglas que no siempre guardan relación con el principio en cuestión³⁵.

De la doctrina jurisprudencial del TC citada en nota a pie es posible extraer una doble vertiente del principio. Por un lado, la vertiente material, según la cual el *non bis in idem* se configura como un derecho fundamental que tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones,

³¹ A cuyo tenor: “En la regulación que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

³² El apartado 3 del precepto citado establece que: “en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

³³ STC 2/1981, de 30 de enero FJ. 4º. También SSTC 77/1983, de 3 de octubre; 159/1985, de 27 de noviembre; 23/1986, de 14 de febrero; 66/1986, de 23 de mayo; 112/1990, de 18 de junio; 154/1990, de 15 de octubre; 234/1991, de 16 de diciembre; 270/1994, de 17 de octubre; 204/1996, de 16 de diciembre; 2/2003, de 16 de enero, y 180/2004, de 2 de noviembre, entre otras.

³⁴ STC 150/1990, de 15 de octubre, FJ. 3º.

³⁵ Por ejemplo, según el apartado 4 del art. 180 de la LGT, “las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo”, lo que poco o más bien nada tiene que ver con el *non bis in idem*.

pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente. Por otro lado, la vertiente formal o procesal del principio reclama la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la administrativa en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal.

d) Para concluir este apartado, también ha de incluirse entre los principios fundamentales del Derecho Administrativo sancionador a que venimos aludiendo, el denominado *principio de proporcionalidad*, como principio general del Derecho, informador de la totalidad del ordenamiento jurídico, cuya aplicación se circunscribe principalmente a la materia represiva y, por tanto, al Derecho Administrativo sancionador. En efecto, tanto el Derecho positivo como la jurisprudencia han asumido la virtualidad del principio de proporcionalidad en relación con el ejercicio de la potestad sancionadora. Por lo que toca a su contenido, la doctrina advierte la incidencia de este principio en dos momentos distintos: en un primer término, se muestra como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como infracciones; con posterioridad, el principio de proporcionalidad opera en relación con el régimen jurídico de las sanciones aplicables a dichas conductas.

Por su parte, entre los principios que la LGT enumera en su art. 178, menciona el de proporcionalidad. Como ya se ha puesto

de manifiesto en este trabajo, en nuestra opinión no parece necesaria la previsión o mención expresa de un principio como el de proporcionalidad, puesto que se halla implícito en la noción misma de Estado de Derecho y su derivación directa de la CE no alberga lugar a dudas³⁶. Ahora bien, la LGT reconoce el principio en unos términos un tanto lacónicos y aparentemente le otorga escasa relevancia jurídica; de hecho, ni tan siquiera lo desarrolla como hace con otros principios allí recogidos, como el antes referido “principio de no concurrencia”. La escueta regulación que dicho principio ha recibido en materia de infracciones tributarias podría hacer pensar en una pérdida de virtualidad de su proyección sobre este concreto ámbito sancionador. Para determinar en qué medida eso sucede resultaría oportuno examinar el desarrollo normativo relativo al régimen de graduación de las sanciones en la actual LGT, algo que excede el propósito del presente trabajo.

4.2. El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador

Conviene iniciar este apartado indicando que la CE no reconoce de forma expresa el principio de culpabilidad. Este es uno de los motivos por los que un autorizado sector de la doctrina administrativista ha negado de manera rotunda el reconocimiento constitucional de dicho principio. Sin embargo, esta omisión, que tampoco pasa inadvertida en la doctrina penal, no ha sido obstáculo para que en este ámbito punitivo se reconozca su amparo constitucional.

³⁶ Como se desprende, entre otras de las SSTC 62/1982; 55/1996; 161/1997; a las que se refiere la STC 49/1999 de 5 de abril (FD 7º).

La STC 150/1991, de 4 de julio, se muestra contundente al señalar que “la C.E. consagra *sin duda* el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal”; afirmación que, al amparo de la teoría del *ius puniendi* único del Estado, se proyecta con matices al Derecho Administrativo sancionador.

Del principio de culpabilidad es posible extraer cuatro exigencias o subprincipios que deben ser respetados por la normativa reguladora de las infracciones administrativas: exigencia de dolo o culpa, personalidad de las sanciones, atribución de la conducta al autor o culpabilidad en sentido estricto y, por último, exigencia de responsabilidad por el hecho³⁷.

El TC, ya desde sus primeros pronunciamientos sobre este particular³⁸, ha venido reconociendo el carácter subjetivo de la responsabilidad sancionadora que impide, por tanto, la exigencia de esta clase de responsabilidad por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado; en concreto, al elemento intencional y a la diligencia del sujeto. De manera que la responsabilidad objetiva se consideraría en abierta oposición al principio de culpabilidad.

La consecuencia inmediata del reconocimiento constitucional de la exigencia de aspecto subjetivo en la infracción es el reconocimiento, a su vez, del principio de

personalidad de las sanciones. En efecto, si la conducta infractora ha de realizarse con dolo o imprudencia, dicho aspecto subjetivo deberá concurrir en la persona que, de alguna manera, haya participado en la conducta ilícita, ya que solo aquella puede obrar de manera dolosa o negligente. Esta conexión es puesta de manifiesto por la doctrina y por el propio Tribunal Constitucional, al señalar que “no existe responsabilidad sin culpa o responsabilidad objetiva en el *ius puniendi* y la potestad sancionadora, y ello conlleva la necesidad de determinar la autoría de la acción o de la omisión sancionable”³⁹ y *sensu contrario*, que un indebido traslado de responsabilidad personal –no de responsabilidad civil subsidiaria– a persona ajena al hecho infractor viene a ser una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa⁴⁰.

Por lo que respecta a la atribución de la conducta a su autor, del análisis de la jurisprudencia del TC se puede llegar a la conclusión de que para el máximo intérprete de la Constitución nuestra Carta Magna reconoce la exigencia de atribución de la conducta al autor o culpabilidad en sentido estricto, en contra de lo apuntado por algún autor. En efecto, la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 4º C) establecía la necesidad de otorgar al error de Derecho efectos eximentes de responsabilidad⁴¹. Pues bien, difícilmente podría

³⁷ De manera monográfica nos hemos ocupado del análisis de este principio y su proyección en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en López López (Ob. cit.).

³⁸ Vid. SSTC 219/1988, de 22 de noviembre (FJ. 3º); 75/1990, de 26 de abril (FJ. 4º A) y B); 246/1991, de 19 de diciembre (FJ. 2º), y 120/1994, de 25 de abril (FJ. 2º). También el Auto de TC 361/1991, de 10 de diciembre (FJ. 2º).

³⁹ STC 120/1994, de 25 de abril (FJ. 2º).

⁴⁰ STC 219/1988, de 22 de noviembre (FJ. 3º).

⁴¹ En concreto, el Tribunal Constitucional señala en el FJ. indicado: “Es cierto que dicho supuesto no se recoge entre las causas de exención de responsabilidad contenidas en el apartado 4 del art. 77 de la LGT. Pero ello no es prueba, como pretenden los demandantes, de la configuración de

sostenerse, por resultar contradictorio, la no derivación de la CE de la exigencia de culpabilidad y, sin embargo, mantener, como se subraya en la sentencia citada, que la concurrencia de error de Derecho, actualmente denominado error de prohibición, actúa como eximente de responsabilidad con independencia de que el legislador ordinario haya tenido a bien su reconocimiento expreso. En consonancia con lo anterior, el legislador ha previsto en el art. 179 de la LGT –al que luego nos referiremos– el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, enumerando en el apartado 2 una serie de supuestos que, aunque ciertamente heterogéneos, en algunos casos delimitan situaciones en las que no se puede atribuir la conducta al autor, por cuanto la norma sancionadora no dirige ningún reproche al sujeto.

Para concluir este apartado, la ya citada STC 150/1991, de 4 de julio, señaló en su FJ. 4.a que “la CE consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho Penal, de manera que no sería constitucionalmente legítimo un Derecho Penal «de autor» que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos (SSTC 65/1986, 14/1988 y otras)”. En efecto, el objeto del reproche de la culpabilidad es la realización de una acción u omisión típica y antijurídi-

ca. La culpabilidad es culpabilidad por el hecho. Sin una acción u omisión no existe ilícito, ya que el principio de responsabilidad por el hecho, o por la acción, se opone a la posibilidad de castigar el carácter o modo de ser. Lo anterior se concreta en materia de infracciones tributarias con la definición de infracción que contempla el art. 183.1 de la LGT, al señalar que: “*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley*”⁴².

4.3. La aplicación de los principios de carácter procesal al Derecho sancionador

En términos absolutamente concisos, conviene indicar que la unidad del ordenamiento punitivo del Estado, proclamada por la jurisprudencia constitucional como clave de bóveda en su construcción del ordenamiento sancionador, encuentra también su reflejo en el ámbito procesal o procedimental. En efecto, a juicio del TC, el procedimiento administrativo sancionador es el cauce para el ejercicio de una potestad punitiva limitadora de derechos y, por ello, presenta una cierta semejanza con el proceso penal que justifica la extensión a su ámbito de las garantías previstas en materia penal por el art. 24 de la CE.

un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esa causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que eximen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho –singularmente el error invencible– podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad”.

⁴² La cursiva es nuestra.

Así lo viene afirmando de forma continuada el TC, que desde la STC 18/1981, de 8 de junio tiene declarado “que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución”⁴³; estableciendo una doctrina de singular trascendencia, dado que el procedimiento sancionador en nuestro Derecho se había mostrado más como un cauce de información y documentación para que la autoridad administrativa resolviera con mayor acierto, que como instrumento procesal para que el interesado se defendiera.

Ahora bien, no puede menospreciarse un aspecto que el TC parece pasar por alto en la construcción de la teoría de la identidad de principios y es que, si bien el art. 25 de la CE dota de un tratamiento homogéneo a los delitos, faltas e infracciones administrativas, al equipararlas en su regulación, no puede decirse lo mismo respecto de los derechos y garantías de carácter procesal que se enumeran en el artículo 24 CE, circunstancia que, en nuestra opinión, requiere de un mayor esfuerzo hermenéutico por parte del TC para llegar a dicha equiparación.

Pero más allá de lo anterior, lo que nos interesa poner de relieve es que no siempre resulta sencillo determinar cuál ha de ser en cada caso, respecto de los diversos principios

recogidos en dicho precepto, esa medida necesaria, o, con otros términos, cuáles han de ser los matices con que han de trasladarse al ámbito del procedimiento administrativo sancionador las exigencias derivadas de un conjunto de principios surgidos y desarrollados en el marco estrictamente procesal. Porque, en efecto, parece evidente la necesidad de tener en cuenta ciertos matices para adaptar al ámbito administrativo sancionador los principios previstos en el art. 24 de la CE, dado que el citado precepto se refiere en forma inequívoca al ámbito estrictamente jurisdiccional y, en consecuencia, no puede trasladarse literalmente al campo del procedimiento administrativo sancionador, sino solo en lo que resulte necesario para preservar los valores esenciales que se encuentran en su base.

Desde tal punto de vista, en este ámbito son especialmente perceptibles las diferencias formales, en orden a “la competencia y el procedimiento”, que la STC 18/1981 apuntaba para justificar el establecimiento de matices en la aplicación al campo sancionador de las garantías a que nos referimos; y ello porque en materia de sanciones administrativas no actúan órganos jurisdiccionales, sino administrativos, y se opera a través de un cauce procedimental cuya estructura y finalidad solo parcialmente coinciden con los del proceso penal, por lo que, en consecuencia, no pueden reproducirse en él la totalidad de las exigencias derivadas de los principios incorporados a dicho precepto constitucional.

⁴³ En el mismo sentido, por ejemplo, las STC 77/1983, de 3 de octubre y 74/1985, de 18 de junio, en las que se afirma de forma expresa que la Administración, en el uso de su potestad sancionadora, ha de reconocer y cumplir con límites con “el respeto a los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración sigue para la imposición de sanciones”. También, SST 76/1990, de 26 de abril (FJ. 8 B); 297/1993, de 18 de octubre (FJ. 3º), y 120/1994 de 25 de abril (FJ. 2º).

Y, por ello, conviene operar en esta materia con una cierta cautela, pues si bien es indudable que a raíz de la jurisprudencia constitucional han de considerarse aplicables también en el ámbito tributario sancionador el derecho a ser informado de la acusación (STC 29/1989, de 6 de febrero, FJ. 6º), el derecho de audiencia y a aportar y proponer las pruebas que se estime pertinente (STC 125/1983, de 26 de diciembre, FJ. 3º), el derecho a la presunción de inocencia (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 4-A) y el derecho a la tutela judicial efectiva, en sus principales vertientes, no cabe una traslación sin más de dichos derechos y de sus derivaciones a los procedimientos tributarios sancionadores y, mucho menos, más allá de esos confines, a los procedimientos de gestión tributaria, por razones que ya hemos expuesto, relacionadas con la advertencia que realizara la STC 76/1990, en su FJ. 10º, frente a los “intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria”⁴⁴.

Ahora bien, los necesarios matices con que han de proyectarse estos principios en el ámbito administrativo sancionador no pueden llevar a justificar regulaciones como la colombiana, en la que se prevé un procedimiento de “autoliquidación de sanciones” en abierta contradicción con las exigencias más elementales que se derivan de la presunción de inocencia, que impide que nadie pueda ser objeto de condena a menos que se demuestre su culpa en el trámite de un procedimiento, judicial o administrativo, en el que se respete el debido proceso y no se le obligue a declarar contra sí mismo, tal y como se desprende

de los arts. 29 y 33 de la propia Constitución colombiana.

5. El Derecho Tributario sancionador: sistema de infracciones y sanciones tributarias

Conocidos los principios constitucionales que han de inspirar el Derecho Administrativo sancionador en su conjunto y, por tanto, el sistema de infracciones y sanciones administrativas-tributarias que constituye el denominado Derecho Tributario sancionador, hemos de pasar a exponer sus características más sobresalientes. Ahora bien, no puede perderse de vista el hecho de que tales características se deducen de la regulación concreta que prevé cada ordenamiento. Teniendo en cuenta las características de este foro, no parece conveniente ceñir nuestra exposición exclusivamente al Derecho español, sino que, más bien, pretendemos exponer algunas reflexiones de carácter general que pueden resultar de mayor utilidad.

En primer lugar y como muestra de lo anterior, la definición concreta de los tipos infractores se hace depender del sistema de gestión tributaria que adopte cada país. De manera que, cuando el procedimiento de recaudación se gestiona mediante modelo de autoliquidación, los tipos infractores centran su atención en la falta de ingreso en el plazo legalmente establecido; mientras que si el modelo de gestión es la liquidación administrativa lo verdaderamente trascendente es la no aportación o la falsedad en la aportación por parte del particular de los datos que requiera la administración para proceder a la liquidación. Aunque hasta los años setenta

⁴⁴ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 10º.

este último era el modelo imperante en España, a partir de esos momentos se generalizó el sistema de autoliquidación, motivo por el cual el legislador tuvo que adaptar la redacción de los tipos a las exigencias del nuevo procedimiento de gestión de los tributos. En cualquier caso, lo común será encontrar en mayor o menor medida modelos de gestión de carácter mixto, en los que cada vez son más importantes los deberes de información. De ahí que en sistemas de infracciones tributarias como el español se emplee la ocultación como eje en torno al cual pivota la infracción tributaria principal.

Por otro lado, los elementos de las infracciones tributarias, estudiados tradicionalmente de acuerdo con los esquemas de la teoría del delito, se identifican con la acción, típica, antijurídica e imputable a su autor.

A partir de ahí, sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, la acción se identifica como una conducta voluntaria, en el sentido de actuar realmente querido por el autor y, por ello, imputable a él. Lo que explicaría que el art. 179.2.b) de la propia LGT excluya la responsabilidad por infracciones en los casos de fuerza mayor, aunque no deja de plantear

dudas el entendimiento de esa circunstancia en paralelo a su concepción penal⁴⁵. Relacionado con la capacidad de acción, nos interesa llamar la atención sobre la regulación de los sujetos infractores. Y es que en el Derecho Administrativo sancionador destaca la superación del principio *societas delinquere non potest*⁴⁶, a diferencia de lo que sucede en el ámbito penal. Las características propias de este ámbito punitivo ponen de manifiesto la necesidad de derivar responsabilidad sancionadora a esta clase de sujetos. Sin embargo, no todas las opciones legislativas son igual de idóneas para hacer efectiva esta necesidad. En el modelo español las personas jurídicas merecen la consideración de autores de las infracciones de forma directa⁴⁷, lo que se completa con la previsión de diversas formas de responsabilidad para sus administradores y liquidadores. Esta opción se aparta de las soluciones comparadas en las que, como es sabido, se suele considerar infractores a las personas físicas que actúan en representación de las jurídicas, estableciendo a cargo de estas sanciones accesorias consistentes en multas pecuniarias⁴⁸; solución que no solo parece preferible desde un punto de vista político-

⁴⁵ Sobre esta cuestión nos permitimos volver a remitir a López López (Ob. cit.).

⁴⁶ El ordenamiento español permite imputar responsabilidad a las personas jurídicas por la comisión de infracciones administrativas. Así lo establece el art. 130.1 de la Ley 30/1992 (LRJPAC) con carácter general y el art. 181.1 de la LGT, para el ámbito tributario, en particular. Lo mismo sucede en relación con otros sistemas de nuestro entorno jurídico. En el Derecho alemán se reconoce la responsabilidad de las personas jurídicas en el § 30 de la OWIG, cuya aplicación en el ámbito sancionador tributario es ordenada por el § 377 de la AO. Y en el Derecho Italiano, a pesar de los vaivenes que se han sucedido a lo largo del tiempo, el art. 7 del D.L. n. 269 del 2003, vigente en la actualidad, deriva responsabilidad sancionadora a las personas jurídicas.

⁴⁷ A tenor del art. 181.1 de la LGT: "Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 de artículo 35 de esta Ley –referido a determinados entes sin personalidad– que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes [...]".

⁴⁸ A este modelo obedece el sistema alemán de imputación de la responsabilidad sancionadora. En efecto, en el § 30 de la OWIG, se regula la responsabilidad sancionadora de las personas jurídicas por las infracciones cometidas por la actuación de los representantes; y por otro lado, en los §§ 9 y 130 del mismo cuerpo legal, prevén la responsabilidad de las personas físicas, en concreto, la del

criminal, sino que soslaya el irresoluble problema planteado por una regulación como la española, en la que siempre habrá que preguntarse cómo se determina el grado de culpa exigido para la apreciación de una infracción tributaria cometida por una persona jurídica o cómo se valora el concurso de circunstancias eximentes de responsabilidad.

Prescindiendo de otras cuestiones relativas a los sujetos infractores –como el defectuoso tratamiento que hace el legislador español de la participación o colaboración en infracciones, que da lugar a los supuestos de responsabilidad tributaria con extensión a las sanciones a que nos hemos referido al inicio del trabajo– la culpabilidad es, en efecto, uno de los elementos de las infracciones tributarias, que en la regulación española debe entenderse recogido en el art. 183.1 de la LGT cuando define el concepto infracción⁴⁹.

Esa consideración de la culpabilidad como elemento de las infracciones tributarias impone la necesidad de considerar determinadas circunstancias excluyentes de la responsabilidad por infracciones, más allá de su reconocimiento expreso por el legislador tributario. De ahí que en formulaciones anteriores de la LGT⁵⁰ en las que no se reconocían circunstancias como el error de Derecho –actualmente denominado por la dogmática penal como error de prohibición– la jurisprudencia integraba este vacío con el CP, apreciando como

tal las posibles discrepancias de criterio en la interpretación de los preceptos; la dificultad de la materia; la novedad de la legislación, y un largo etcétera. Esta manera de integrar el vacío legal existente en la regulación de las infracciones tributarias que no preveía circunstancias eximentes de responsabilidad alguna, fue avalada por el TC en la repetida STC 76/1990, al afirmar que en la medida en que la ley vincula la responsabilidad por infracciones tributarias a una conducta culpable, “es evidente que el error de derecho –singularmente el error invencible– podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva”⁵¹. En los momentos actuales puede afirmarse que tales circunstancias aparecen reformuladas en el art. 179.2 de la LGT; circunstancias muy desiguales y que no es posible analizar en detalle⁵².

No podemos concluir nuestro trabajo sin hacer una breve referencia a la proyección de los principios que vertebran el Derecho sancionador en la regulación de las sanciones a imponer a los autores de las infracciones tributarias. En el marco general es posible distinguir dos grupos de reacciones aplicables según los casos, a saber: por un lado, las multas pecuniarias, fijas o proporcionales y, por otro, las consistentes en la pérdida de determinados derechos o facultades –pérdida de la posibilidad de obtener ayudas públicas

representante de la persona jurídica que por ella actúa y la del administrador o persona física que incumple su obligación de vigilancia y cuidado en el correcto cumplimiento de las obligaciones empresariales, respectivamente.

⁴⁹ Por el contrario, en la definición de las contravenciones y de las infracciones tributarias contenidas en los arts. 154 y 145 del MCT-CIAT la referencia al elemento subjetivo brilla por su ausencia, aunque luego se reconozca carácter eximente de responsabilidad al error excusable (art. 150).

⁵⁰ En concreto, nos referimos a la primigenia redacción de la LGT de 1963, así como a la Ley 10/1985 de 27 de abril, de modificación parcial de la LGT.

⁵¹ STC 76/1990 FD 4-C.

⁵² Nos permitimos remitir de nuevo a López López (Ob. cit.).

o disfrutar de beneficios fiscales, prohibición de contratar con el estado u otros entes públicos, suspensión del ejercicios de profesiones oficiales, empleo o cargo público...⁵³.

Como advertíamos antes, el principio de proporcionalidad se erige en garantía a la hora de imponer y graduar las sanciones. En efecto, la reacción punitiva de ordenamiento ha de ser proporcionada en relación con el ilícito administrativo que se pretende sancionar. Lo cual obliga a considerar a la hora de modular la sanción: por un lado, la naturaleza o entidad del perjuicio causado, y por otro, la concurrencia de aspectos subjetivos que supongan una mayor reprochabilidad de la conducta. Ello se llevará a cabo fundamentalmente a partir de la constatación de determinadas circunstancias reveladoras de tal intencionalidad, como la reiteración o la reincidencia. Y todas estas circunstancias deberán ser conocidas por el sujeto para poder ser de aplicación, ya que el dolo también debe abarcar los elementos accidentales, esto es, aquellos que agravan o atenúan la sanción que corresponda a la conducta⁵⁴.

Dichas sanciones se imponen por diversas autoridades administrativas. En el caso español, el órgano competente varía en función del tipo de sanción, que va desde el Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión

del ejercicio de profesiones oficiales, empleos o cargos públicos, hasta los órganos que deban dictar los actos administrativos de liquidación. Y en todo caso, conviene advertir que ello no contraviene ninguna garantía constitucional, pues como afirmara la STC 76/1990 (FJ. 8-A), “por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto a los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales”.

Por último, como es sabido, las sanciones se extinguen de diversas formas: pago o cumplimiento de la misma, compensación, prescripción, condonación o muerte del sujeto infractor. Este último supuesto no es sino la consecuencia de la intransmisibilidad propia de las sanciones. De ahí que regulaciones como la contenida en el art. 148. a) del MCT-CIAT, en el que se prevé la muerte de infractor como supuesto de extinción de la responsabilidad, salvo aquellos casos en los que la sanción hubiera adquirido firmeza, resulten manifiestamente contrarias al principio de culpabilidad y a la propia finalidad preventivo-represiva o de castigo propia de la sanción en sentido técnico jurídico, verdadero objeto de nuestra aportación, como apuntábamos al inicio del trabajo.

⁵³ A este modelo obedece la regulación de las sanciones contenida en la LGT.

⁵⁴ Pues, como ha señalado alguna jurisprudencia española, “sobre las circunstancias que permiten graduar la sanción, especialmente en el sentido de elevar su importe, ha de proyectarse también el principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva”, sentencias de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2000 (JT 2001/0) y de 2 de marzo de 2000 (JT 2000/590).

Bibliografía

AA.VV. (1984). “Ley General Tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Reseña”, en *Crónica Tributaria*, n.º 50.

Aguallo Avilés, Ángel (1991). “Infracciones”, en AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Alonso Madrigal, Francisco Javier (1998). *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*. Madrid: Dykinson.

Alonso Madrigal, Francisco Javier (1999). “Las ordenanzas fiscales y la regulación de las infracciones y sanciones tributarias tras la Ley 50/1998: el arco de Hércules sin flechas”, en *Revista de Hacienda Local*, 1999, n.º 86.

Aneiros Pereira, Jaime (2000). “La infracción grave del artículo 79) de la LGT, a propósito de la STS de 10 de noviembre de 1999”, en *Quincena Fiscal*, 2000, n.º 18.

Arroyo Zapatero, Luis (1983). “Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 8.

Bacigalupo Zapater, Enrique (1982). “¿Tienen rango constitucional las consecuencias del principio de culpabilidad?”, en *Revista Jurídica Española. La Ley*, vol. II.

Bacigalupo Zapater, Enrique. *Informe relación sobre la responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas en los países de la Unión Europea*. Inédito.

Bacigalupo, Silvina (1998). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Barcelona: Bosch.

Bajo Fernández, Miguel; Mendoza Buergo, Blanca (1983). “Hacia una Ley de contravenciones: el modelo portugués”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*.

Bricola, Franco (1973). “Voz Teoría generale del reato”, en *Novissimo Digesto italiano*, vol. XIX. Torino: UTET.

Cano Mata, Antonio. *Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional*. Madrid: Edersa, 1984.

Cobo Del Rosal, Manuel; Boix Reig, Javier (1983). “Garantías constitucionales del Derecho sancionador”, en AA.VV. *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española de 1978*, T. III. Madrid: Edersa.

Cruz Amorós, Miguel (1984). “Las infracciones en la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n.º 50.

D’Alessandro, P. (1987). “Le Sanzioni Fiscali Improprie in Materia di IVA e di Imposte Dirette”, en *Rass. Mens. Imp.* II.

De la Hucha Celador, Fernando (1997). “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, julio-septiembre, n.º 95.

Del Federico, Lorenzo (1997). “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el Ordenamiento tributario italiano”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n.º 4.

Delgado Pacheco, Abelardo (1985). “Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria”, en *Gaceta Fiscal*, n.º 25.

Falcón y Tella, Ramón (1995). “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC”, en *Quincena Fiscal*, n.º 17.

Falcón y Tella, Ramón (1999). “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal*, mayo, n.º 10.

Falcón y Tella, Ramón (2004). “La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2.”, en *Quincena Fiscal*.

Falcón y Tella, Ramón (2004a). “La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP Barcelona de 2 de noviembre 2004”, en *Quincena Fiscal*.

Ferreiro Lapatza, Juan José (2001). “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal*, 2001, n.º 8.

Ferreiro Lapatza, Juan José (2003). “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal*, n.º 11.

Flora, Giovanni (1982). “Riflessi delle «modifiche al sistema penale» (1. 24 novembre 1981, núm. 689) sul diritto penale tributario”, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1.

Franzen, Klaus; Gast-De Haan, Brigitte; Joecks, Wolfgang, Voss, Reimer (2001). *Steuerstrafrecht*. 5 Aufl. München: Beck.

Garberí Llobregat, José (1989). *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*. Madrid: Trivium.

Garberí Llobregat, José (1989a). *Garantías y simplificación del procedimiento sancionador*. Tesis doctoral inédita, Universidad de Alicante.

García de Enterría, Eduardo (1981). “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Administrativo*, abril-junio, pp. 359-368.

García de Enterría, Eduardo; Fernández Rodríguez, Tomás Ramón (2006). *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, 10ª ed. Madrid: Civitas.

García Novoa, César (2000). “El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario”, en AA.VV. *Temas de Derecho Penal Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

García Novoa, César (2003). “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal*, n.º 8.

García Novoa, César (2005). “La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)”, en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 70.

García Novoa, César (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons.

Garrido Falla, Fernando (1959). “Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas”, en *Revista de Administración Pública*, n.º 28-29.

Göhler, Erich; König, Meter; Seitz, Helmut (2002). *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*. München: C.H.Beck.

González Navarro, Francisco (1962). “Coloquios sobre aspectos penales de la infracción tributaria”, en *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*.

González Ortiz, Diego (2006). “Los responsables tributarios de las sanciones. El debate sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria y sus consecuencias, a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional”, en *Tribuna Fiscal*, n.º 192.

Herrera Molina, Pedro Manuel (1997). “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos”, en AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Herrero Madariaga, Juan (1980). “El responsable tributario”, en *Revista Española de Derecho*, abril-junio 1980, n.º 26.

Kohlmann, Günter (2007). “Die Strafrechtlichen Grundbegriffe (B)”, en Kohlmann, Günter. *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO I*. Köln: Dr. Otto Schmidt, última actualización, diciembre 2007.

Lemke, Michael (1999). *Heidelberger Kommentar zum Ordnungswidrigkeitengesetz*. Heidelberg: C. F. Müller.

Linde Paniagua, Enrique (1981). “Las leyes orgánicas parciales en la doctrina del Tribunal Constitucional”, en *Revista de la Administración Pública*.

López González, José Ignacio (1988). *El principio general de proporcionalidad en Derecho administrativo*. Sevilla: Instituto García Oviedo.

López López, Hugo (2009). *El principio de culpabilidad en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias. Análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*. Prólogo del Prof. Juan J. Zornoza Pérez. Madrid: Aranzadi.

López López, Hugo; Báez Moreno, Andrés (2004). “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. núm. 3435/2001)”, en *Estudios Financieros Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, n.º 251, febrero 2004.

Mantero Sáenz, Alfonso. *Procedimiento en la Inspección Tributaria*. 3ª ed. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1987.

Marín-Barnuevo Fabo, Diego (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: Mc. Graw Hill.

Martínez Lafuente, Antonio (1985). “Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias”, en *Civitas. Revista de Derecho Financiero*, n.º 47/48, julio-diciembre 1985.

Martínez Lago, Miguel Ángel (2006). “Algunas cuestiones problemáticas en el nuevo régimen sancionador tributario”, en *Centro de Estudios Financiero Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 274.

Martínez Lago, Miguel Ángel (2006b). “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n.º 119.

Mattes, Heinz (s.f.). *Problemas de Derecho penal administrativo*. Trad. José María Rodríguez Devesa. Madrid: EDERSA.

Montoro Puerto, Miguel (1965). *La infracción administrativa: características, manifestaciones y sanciones*. Barcelona: Náutica.

Nieto García, Alejandro (1984). “Los principios de tipicidad y culpabilidad en las infracciones en materia de consumo”, en *Estudios sobre Consumo*, n.º 3.

Nieto García, Alejandro (2005). *Derecho administrativo sancionador*. 4ª ed. totalmente reformada. Madrid: Tecnos.

Otto Pardo, Ignacio de (1987). *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel.

Ortiz Calle, Enrique (1998). *La Agencia de la Administración Tributaria*. Madrid: Universidad Carlos III-BOE.

Palao Taboada, Carlos (2003). “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 248.

Palao Taboada, Carlos (2001). “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, en *Crónica Tributaria*, n.º 9.

Paliero, Carlo Enrico (1983). “La legge 689 del 1981 prima «codificazione» del diritto penale amministrativo in Italia”, en *Politica del diritto*, n.º 1.

Palma del Teso, Ángeles de (1996). *El principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador*. Madrid: Tecnos.

Pérez Royo, Fernando (1972). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Madrid: Estudios de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.

Pérez Royo, Fernando (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Pérez Royo, Fernando (2005). “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”, en *Diario La Ley*, n.º 6281, 24 junio de 2005.

Pont Mestre, Magín (1988). “Hacia la superación de una ceremonia de confusión”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. septiembre-octubre de 1988.

Prieto Sanchis, Luis (1982). “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 4, enero - abril de 1982.

Quintano Ripollés, Antonio (1962). “Coloquios sobre aspectos penales de la infracción tributaria. Intervención en los coloquios”, en X Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Quintano Ripollés, Antonio (1962a). “Naturaleza y calificación de la infracción tributaria”, en X Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Rinthá Martínez, Salustiano (1997). *De la infracción tributaria y sus sanciones*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 197 pp.

Rogall, Erster Abschnitt (1989). “Geltungsbereich”, en AA.VV. *Karlsruher Kommentar. Ordnungswidrigkeitengesetz*. München: Beck.

Ruiz Almendral, Violeta (2006). *El fraude a la Ley Tributaria a Examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Navarra: Aranzadi.

Ruiz Almendral, Violeta; Zornoza Pérez, Juan (2004). “Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, en *Estudios de Derecho Judicial*, n.º 57.

Sáinz de Bujanda, Fernando (1962). “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria. Notas para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*. vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Sáinz de Bujanda, Fernando (1968). “En torno al concepto y al contenido del Derecho penal tributario”, en *Hacienda y Derecho* vol. V. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1967, pp. 523-579. También publicado en Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, enero-abril de 1968, n.º 21.

Sánchez Pedroche, J. Andrés (1996). “Sanciones «indirectas» o «impropias» en Derecho tributario”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 91.

Sánchez Pedroche, J. Andrés (2004). *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Sanz Gandásegui, Francisco (1985). *La potestad sancionatoria de la Administración: la Constitución Española y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Edersa.

Suay Rincón, José (1989). *Sanciones Administrativas*. Bolonia: Studia Albornotiana. Publicaciones del Real Colegio de España.

Tejerizo López, José Manuel (1979). “Incidencia de la Constitución de 1978 en las prerrogativas de la Administración de la Hacienda Pública”, en AA.VV. *Hacienda y Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Villar Palasí, José Luis (1955). “Poder de policía y precio público. El problema de la tasa de mercado”, en *Revista de Administración Pública*, n.º 16.

Wegner, Carsten (s.f.). “Zweiter Teil. Steuerordnungswidrigkeiten”, en Wannemacher, Wolfgang (Gesamtverantwortung). *Steuerstrafrecht. Handbuch*. 5. Auf. Bonn-Berlin: Stollfuß.

Zornoza Pérez, Juan J. “Deducciones en la Cuota y Calificación de Infracciones Tributarias”, en *Civitas: Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 41, enero-marzo, 1984.

Zornoza Pérez, Juan J. (1992). “De la omisión de ingresos tributarios a las infracciones de omisión (Comentario a la Resolución del T.E.A.C. de 20-11-1991)”, en *Crónica Tributaria*, n.º 64.

Zornoza Pérez, Juan J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Prólogo del profesor Álvaro Rodríguez Bereijo. Madrid: Civitas.

Zornoza Pérez, Juan J. (2006). “La prueba en el Derecho Tributario”, en *XXX Jornadas de Derecho Tributario*. T. II. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Zornoza Pérez, Juan J.; Muñoz Martínez, Gabriel (2007). “Lección 26. Infracciones y sanciones tributarias”, en AA.VV. *Curso de Derecho Fiscal*. t. I, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Zugaldía Espinar, José (2001). “Vigencia del principio *societas delinquere potest* en el moderno Derecho Penal”, en AA.VV. *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas: una perspectiva comparada*. Valencia: Tirant lo Blanch.