

Antonio SÁNCHEZ GERVILLA

**FUNDAMENTOS DEL DERECHO SANCIONADOR
TRIBUTARIO**

*Tesis doctoral
Dirigida por*

Dr. José A. ROZAS VALDÉS (UB)

Co-dirigida por

Dr. Carlos PÉREZ DEL VALLE (UAO CEU)

Universitat Abat Oliba CEU

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES

Programa de doctorado en Humanidades y Ciencias Sociales

Departamento de Derecho Tributario

2017

Estos hechos nuevos constituyen exclusivamente el fruto del trabajo fecundado por la energía de una voluntad resuelta a crear algo original

SANTIAGO RAMÓN Y CAJAL

Resumen

Se podría afirmar que el Derecho sancionador administrativo, y por ende el Derecho sancionador tributario, es una de las ramas del Derecho que más controversia ha generado desde su génesis; buena prueba de ello la podemos encontrar en su evolución histórica, atendiendo a que éste evolucionó desde el inicialmente denominado Derecho penal de policía, pasando por el Derecho penal administrativo, el Derecho penal del orden, hasta llegar al actual Derecho sancionador administrativo. En nuestra opinión, la cuestión que siempre ha latido en el fondo es su atormentada relación con el Derecho penal, o lo que es lo mismo, si existe o no una identidad ontológica entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo. Con todo, no menos controvertidas resultan otras dos cuestiones capitales como son: la atribución de potestad sancionadora a la Administración y la cuestión del concepto y finalidad de la sanción.

En nuestra opinión, sólo desde una posición que sustente la diferente naturaleza entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal se puede mantener que existan diferentes principios en ambos ordenamientos represivos o, para ser más precisos, con una distinta interpretación y alcance, puesto que si mantenemos que ambos órdenes represivos participan de la misma naturaleza se hace muy difícil conjugar que se apliquen diferentes principios a ambos, o si se prefiere, los mismos pero matizados. En todo caso, lo que resulta irrefutable es que el método seguido hasta el momento, *matizar* los principios del Derecho penal a la hora de trasladarlos al Derecho sancionador administrativo, genera una inseguridad jurídica fuera de toda duda, tal y como a lo largo del presente trabajo podremos comprobar.

Precisamente para alcanzar la tan deseada seguridad jurídica, resulta indispensable fijar los fundamentos del Derecho sancionador tributario: cuestiones como, por ejemplo, la de verificar si es posible concebir una teoría que esté en condiciones de diferenciar las infracciones tributarias de las penales, en base a su distinta naturaleza; la posibilidad de cuestionarse, con base en el principio de separación de poderes, un sistema alternativo a la, presunta, atribución constitucional de potestad sancionadora a la Administración Tributaria; la de definir una teoría de la sanción que explique el fundamento y fin de ésta; o, en fin, la de determinar los concretos principios que informan el Derecho sancionador tributario y, sobre todo, el alcance de los mismos; son cuestiones que, necesariamente deben ser abordadas, para construir unos sólidos fundamentos en donde edificar el edificio teórico del Derecho sancionador tributario.

Pues bien, todas estas cuestiones van a ser tratadas en el presente trabajo, considerando que, en última instancia, lo que se pretende es un estudio de la Parte General del Derecho sancionador tributario que dote al contribuyente, a los distintos operadores jurídicos y a la propia Administración, de una auténtica y objetiva seguridad jurídica.

Esta, y no otra, es la novedad del trabajo que aquí realizamos, al acometer dicho objetivo de forma completa y sistemática. Dado que, como la Historia ha constatado, una y otra vez, el progreso de un país, sin seguridad jurídica, resulta inviable.

Resum

Es podria afirmar que el Dret sancionador administratiu, i per tant el Dret sancionador tributari, és una de les branques del Dret que més controvèrsia ha generat des de la seva gènesi; bona prova d'això la podem trobar en la seva evolució històrica, atenent al fet que aquest va evolucionar des del inicialment denominat Dret penal de policia, passant pel Dret penal administratiu, el Dret penal de l'ordre, fins arribar a l'actual Dret sancionador administratiu. En la nostra opinió, la qüestió que sempre ha bategat en el fons és la seva turmentada relació amb el Dret penal, o el que és el mateix, si existeix o no una identitat ontològica entre Dret penal i Dret sancionador administratiu. Amb tot, no menys controvertides resulten dues qüestions cabdals com són: l'atribució de potestat sancionadora a l'Administració i la qüestió del concepte i finalitat de la sanció.

En la nostra opinió, només des d'una posició que sustenti la diferent naturalesa entre Dret sancionador administratiu i Dret penal es pot mantenir que hi hagi diferents principis en els dos ordenaments repressius o, per ser més precisos, amb una diferent interpretació i abast, ja que si mantenim que tots dos ordres repressius participen de la mateixa naturalesa es fa molt difícil sostenir que s'apliquin diferents principis a tots dos, o si es prefereix, els mateixos però matisats. En tot cas, el que resulta irrefutable és que el mètode seguit fins al moment, *matisar* els principis del Dret penal a l'hora de traslladar-los al Dret sancionador administratiu, genera una inseguretat jurídica fora de tot dubte, tal com al llarg del present treball podem comprovar.

Precisament per assolir la tan desitjada seguretat jurídica, resulta indispensable fixar els fonaments del Dret sancionador tributari: qüestions com, per exemple, la de verificar si és possible concebre una teoria que estigui en condicions de diferenciar

les infraccions tributàries de les penals, amb base en la seva diferent naturalesa; la possibilitat de qüestionar-se, amb base en el principi de separació de poders, un sistema alternatiu a la, presumpta, atribució constitucional de potestat sancionadora a l'Administració Tributària; la de definir una teoria de la sanció que expliqui el fonament i fi d'aquesta; o, en fi, la de determinar els concrets principis que informen el Dret sancionador tributari i, sobretot, l'abast dels mateixos; són qüestions que, necessàriament han de ser abordades, per construir uns sòlids fonaments on edificar l'edifici teòric del Dret sancionador tributari.

Doncs bé, totes aquestes qüestions seran tractades en el present treball, tenim en compte que, en última instància, el que es pretén és un estudi de la Part General del Dret sancionador tributari que doti al contribuent, als diferents operadors jurídics i a la pròpia Administració, d'una autèntica i objectiva seguretat jurídica.

Aquesta, i no altra, és la novetat del treball que aquí realitzem, al emprendre aquest objectiu de forma completa i sistemàtica. Atès que, com la Història ha constatat, una i altra vegada, el progrés d'un país, sense seguretat jurídica, resulta inviable.

Abstract

It could be affirmed that the administrative sanctioning Law, and therefore the tax penalties Law, is one of the branches of Law that has generated more controversy since its genesis; we can find good evidence of this in its historical evolution, taking into account that it evolved from the initially called criminal Law of police, through administrative criminal Law, and criminal Law of order, to the current administrative sanctioning Law. In our opinion, the question that has always beat in the background is its difficult relationship with criminal Law, or what is the same, whether or not there is an ontological identity between criminal Law and administrative sanctioning Law. However, no less controversial are two other major issues: the attribution of sanctioning power to the Administration and the question of the concept and purpose of the sanction.

In our opinion, only from a position that supports the different nature of administrative sanctioning Law and criminal Law can be maintained that there are different principles in both repressive orders; to be more precise, with a different interpretation and scope, if we maintain that both repressive orders participate in the same nature, it becomes very difficult to conjugate that different principles are applied to both, or if preferred, the same but nuanced. In any case, what is irrefutable is that the method

followed so far, to qualify the principles of criminal Law when transferring them to the administrative sanctioning Law, generates a legal uncertainty beyond any doubt, as we can verify throughout this thesis.

Precisely in order to achieve the desired legal certainty, it is essential to establish the fundamentals of the tax penalties Law: issues such as, for example, verifying whether it is possible to conceive a theory which is capable of distinguishing between tax and criminal offenses, based on its different nature; the possibility of questioning, based on the check and balance, an alternative system to the presumed, constitutional attribution of sanctioning power to the Tax Administration; to define a theory of sanction that explains the foundation and purpose of it; or, finally, to determine the specific principles that inform the tax penalties Law and, above all, the scope thereof; these are issues that must necessarily be addressed in order to build a solid foundation on which to build the theoretical fundamentals of tax penalties Law.

All these issues are going to be dealt with in the present work, considering that, ultimately, what is intended is a study of the General Part of the tax punitive Law that endows the taxpayer, the different legal operators and the Administration itself, of a genuine and objective legal certainty.

This, and not another, is the novelty of the work that we carry out here, which is undertaking this objective in a complete and systematic way. Given that, as history has shown, again and again, the progress of a country, without legal certainty, is not feasible.

Palabras claves / Keywords

Tesis . Universitat Abat Oliba CEU . Derecho sancionador tributario . Derecho penal . Derecho sancionador administrativo . Principios generales . Potestad sancionadora . <i>ius puniendi</i> -

Introducción	11
Abreviaturas	16
PREMISA PREVIA. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	19
1. Excurso metodológico.....	19
2. El concepto de seguridad jurídica.....	20
3. La seguridad jurídica en la Constitución Española de 1978.....	22
4. Su contenido y alcance.....	25
5. La tutela judicial del principio de seguridad jurídica.....	27
6. Corolario.....	30
CAPÍTULO I. EL DOGMA DE LA IDENTIDAD ONTOLÓGICA ENTRE DERECHO	
SANCIONADOR ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL.....	32
1. Punto de partida: la jurisprudencia del Tribunal Supremo	32
2. El problema de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal	37
2.1 <i>De la distinción formal</i>	41
2.2 <i>De la distinción material</i>	43
2.3 <i>Panorama doctrinal</i>	47
2.4 <i>Posición jurisprudencial</i>	80
2.5 <i>Opinión crítica</i>	85
3. Teoría de la finalidad, de base teleológica.....	92
4. La sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo	106
4.1 <i>El Derecho sancionador administrativo, como rama independiente del</i>	
<i>Derecho</i>	106
4.2 <i>La elaboración de una Parte General de Derecho sancionador</i>	
<i>administrativo</i>	109
5. Recapitulación	114
CAPÍTULO II. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN.....	115
1. Origen y evolución de la potestad sancionadora de la Administración	115
2. El reconocimiento de la potestad sancionadora de la Administración por la	
Constitución Española de 1978.....	118

3. Cuestionamiento del citado reconocimiento.....	119
4. La fundamentación de la potestad sancionadora de la Administración	124
5. El principio de separación de poderes	126
6. Los límites a la potestad sancionadora de la Administración	134
7. Derecho comparado: la potestad sancionadora en Alemania, Italia y Francia	140
7.1 Alemania	140
7.2 Italia.....	144
7.3 Francia.....	146
7.4 Reflexiones finales respecto al estudio del Derecho comparado	149
8. Hacia una verdadera [material] división de poderes	150
9. Creación de la jurisdicción tributaria.....	154
10. En particular de la potestad sancionadora de las Comunidades Autónomas	164
11. En particular la potestad sancionadora de los Entes Locales.....	166
12. Recapitulación	167
CAPÍTULO III. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA.....	169
1. El concepto de sanción	169
2 Los criterios definidores del concepto de sanción: en especial, la finalidad de la sanción.....	173
3. La delimitación entre sanción y pena	178
3.1 La diferencia por el lado de los efectos.....	186
3.2 La diferencia por el lado de la finalidad.....	189
4. La delimitación entre sanciones tributarias, interés de demora tributario y los recargos tributarios.	195
4.1 Los intereses de demora tributarios según la doctrina del TC.....	196
4.2 Los recargos tributarios según la doctrina del TC.....	207
4.3 Nuestra opinión sobre los recargos tributarios	213
5. Recapitulación	215

CAPÍTULO IV. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO Y SUS DIFUSOS Í MATICESÍ	217
1. Los principios generales del procedimiento sancionador tributario en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	217
2. Los principios generales del procedimiento sancionador administrativo en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.....	222
3. La Constitución Española de 1978.....	232
4. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981 y la aplicación de los principios generales del Derecho penal al procedimiento sancionador administrativo.	234
5. En realidad ¿qué son los matices?	240
5.1 <i>Los matices según la jurisprudencia</i>	241
5.2 <i>Los matices según la doctrina científica</i>	244
5.3 <i>Nuestra opinión sobre los matices</i>	251
6. Recapitulación	253
CAPÍTULO V. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	254
1. El principio de legalidad penal, breve referencia a su origen y evolución	255
2. El principio de legalidad penal en el constitucionalismo español.....	259
3. El principio de legalidad penal según la doctrina penal	261
4. El principio de legalidad penal en el Derecho sancionador administrativo ...	263
5. Reserva de Ley [garantía formal]	267
6. La excepción: reglamentos preconstitucionales.....	274
7. Normativa sancionadora de las Comunidades Autónomas	277
8. Las Ordenanzas Locales	279
9. <i>Lex praevia</i> : el principio de irretroactividad	286
9.1 <i>La validez temporal de la ley sancionadora</i>	287
9.2 <i>La irretroactividad in bona partem</i>	289
9.3 <i>El principio de irretroactividad en la LGT</i>	293
10. El verdadero alcance del principio de reserva de Ley en el Derecho sancionador tributario	294

CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD	296
1. La garantía material del principio de legalidad: El principio de tipicidad	296
2. La delegación legislativa: el Reglamento	305
2.1 <i>El complemento indispensable</i>	306
2.2 <i>Los límites de la colaboración reglamentaria</i>	307
2.3 <i>Prohibición de deslegalización</i>	309
2.4 <i>Corolario</i>	312
3. El principio de tipicidad, en las leyes administrativas	313
3.1 <i>Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria</i>	313
3.2 <i>Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público</i> ..	314
4. La prohibición de la interpretación extensiva y la analogía <i>in mala partem</i> ..	314
5. El margen de apreciación de los aplicadores del Derecho	318
6. El verdadero alcance del principio de tipicidad en el Derecho sancionador tributario.....	323
CAPÍTULO VII. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD	325
1. La evolución del principio de culpabilidad en la dogmática penal.....	325
2. El principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario	331
2.1 <i>El artículo 179.1 LGT</i>	334
2.2 <i>La prueba de la culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia</i> . 335	
2.3 <i>La importancia de la motivación del acuerdo sancionador</i>	344
3. El principio de responsabilidad por el hecho.....	348
4. El principio de personalidad de las sanciones.....	350
4.1 <i>La responsabilidad solidaria</i>	355
4.2 <i>La responsabilidad subsidiaria</i>	363
4.3 <i>La posición de garante</i>	368
4.4 <i>La persona jurídica</i>	374
5. Las causas de exclusión de la culpabilidad	381
5.1 <i>El artículo 179.2 y 3 LGT</i>	381
5.2 <i>El error como causa de exclusión de la culpabilidad</i>	387
6. La cuantificación de la culpabilidad.....	396

6.1 El principio de proporcionalidad.....	396
6.2 El principio de proporcionalidad en la LGT.....	398
6.3 Una crítica a los criterios exclusivos de graduación contenidos en la LGT	401
7. El verdadero alcance del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario.....	406
CAPÍTULO VIII. EL PRINCIPIO DE <i>NON BIS IN IDEM</i>.....	413
1. Evolución del principio.....	413
2. La sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983 de 3 octubre	416
3. Cambio de criterio: la sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003 de 16 enero.....	419
4. La regla de la triple identidad	426
5. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias en la LGT art. 180.....	429
6. El instituto de la prejudicialidad penal en la LGT arts. 250 y 251	432
7. El verdadero alcance del principio <i>non bis in idem</i> en el Derecho sancionador tributario.....	437
CONCLUSIONES	441
BIBLIOGRAFÍA	448
ÍNDICE JURISPRUDENCIAL	463

Introducción

Actualmente nadie puede poner en duda la proximidad [que no, en nuestra opinión, identidad] entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo y, en consecuencia, entre Derecho penal y Derecho sancionador tributario. En este sentido, ya la doctrina alemana inició en el siglo XIX un intenso debate doctrinal respecto a la identidad ontológica entre ilícito penal e ilícito administrativo, dicho de otro modo, sobre la existencia, o no, de diferencias materiales entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, debate que, mediados el siglo XX, fue recepcionado por la doctrina española, considerando que hoy día parece haberse alcanzado un consenso, mayoritario y pacífico, en torno a la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos. El citado consenso, por lo que aquí interesa, lo podríamos representar con el siguiente silogismo: Derecho sancionador tributario es igual a Derecho sancionador administrativo que, a su vez, con matices, es igual a Derecho penal.

El aludido debate tuvo su reflejo por primera vez en la jurisprudencia española a través de la sentencia de 9 de febrero de 1972 del Tribunal Supremo, Sala Tercera, mediante la cual nuestro alto tribunal se posicionó claramente a favor de la identidad ontológica entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo [aunque no lo mencionara explícitamente], y para ello creó la teoría del *supraconcepto del ilícito*, equiparando la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado, o lo que es lo mismo, la teoría del *ius puniendi único*, lo que le permitió sostener: los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con matices, al Derecho sancionador administrativo, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.+

Justo es imputarle a la citada teoría del *ius puniendi único* haber significado un extraordinario avance en materia de garantías para el administrado dentro del procedimiento sancionador administrativo. Ahora bien, del mismo modo, entendemos que ha significado un obstáculo en el avance del Derecho sancionador administrativo, por cuanto ese carácter híbrido entre Derecho penal y Derecho administrativo, no ha permitido su evolución o, cuando menos, una evolución digna de su extraordinaria afflictividad y del formidable desarrollo alcanzado por éste, que, además, lo dotara de una seguridad jurídica de la que actualmente carece. A mayor abundamiento, la polémica de la *naturaleza* no ha ayudado, sino todo lo contrario, al sumergir la disciplina en una perenne conflictividad.

Fruto de ello, la primera gran dificultad que se encuentra el práctico o el teórico cuando se acerca a la disciplina sancionadora tributaria es la de la naturaleza, pues ésta se encuentra a caballo de diversas disciplinas como son el Derecho penal, el Derecho administrativo, el Derecho tributario, el Derecho procesal y el Derecho constitucional. Sin que hasta la fecha se hayan determinado con claridad cuáles son sus fundamentos, ergo, sus principios inspiradores, y sobre todo el alcance de los mismos; dado que para los partidarios de la tesis mayoritaria [tesis cuantitativas o formales], los principios aplicables serían los del Derecho penal con matices, pero sin llegar a explicar qué son dichos matices, ni el porqué de los mismos.

Consecuencia de todo lo anterior, sería que actualmente la totalidad del Derecho sancionador administrativo [entendiendo por tal aquel que viene positivizado en normas administrativas y aplicado directamente por la Administración] se encuentra con unos principios generales prestados de una rama de Derecho ajena [el Derecho penal]; principios, ítem más, que son aplicados de forma matizada en el procedimiento sancionador administrativo; a la vez que, a mayor abundamiento, impuesto por funcionarios cuya dominancia de las reglas y principios jurídico-penales es cuando menos dudoso.

Así las cosas, a nadie le debe sorprender que sea conflictiva la incardinación del Derecho sancionador administrativo y, por ende, del Derecho sancionador tributario en una concreta rama del Derecho. Ciertamente, para el no iniciado, a simple vista, se trataría de una cuestión obvia, esto es, el Derecho sancionador tributario se incardina en el Derecho tributario y, en lo no previsto en el mismo, en el Derecho común administrativo. Sin embargo, en nuestra opinión, dicha apreciación sería incorrecta, pues, en todo caso, su estudio se acercaría mucho más al Derecho penal que al Derecho tributario o administrativo. Para nosotros lo sustantivo es que se trate de Derecho sancionador y, lo adjetivo, que sea administrativo o tributario. Quizá por ello, históricamente, nos encontrábamos con que los fiscalistas y los administrativistas, a salvo de honrosas y meritorias excepciones [SAINZ DE BUJANDA, PARADA VÁZQUEZ Y GARCÍA DE ENTERRÍA, por ejemplo], orillaban el estudio del Derecho sancionador administrativo, dejándolo en manos de los penalistas, los cuales, a su vez, no se ocupaban directamente del mismo, pues, en su mayoría, consideraban dicha especialidad ajena a su materia. De ello se deriva la siguiente consecuencia práctica que debemos extraer, a saber: urge la formación de una rama sustantiva de Derecho sancionador administrativo.

Afortunadamente actualmente, sobre todo a raíz de la promulgación de la Constitución de 1978, existe una generación de formidables administrativistas que han prendido el reto de estudiar en profundidad el Derecho sancionador administrativo y tributario, como por ejemplo: REBOLLO PUIG, SUAY RINCÓN, LOZANO CUTANDA, DE PALMA DEL TESO, HUERGO LORA, SÁNCHEZ HUETE, CANO CAMPOS, AGUADO CUDOLÀ, y tantos otros, si bien ninguno de ellos de forma sistemática, sino parcial; considerando que entre la doctrina patria el intento más reconocido de realizar un estudio sistemático del Derecho sancionador administrativo hasta la fecha realizado se deba a NIETO GARCÍA, con su conocidísima obra *Derecho Administrativo Sancionador*, la cual va ya por su quinta edición, obra de obligado estudio para todo aquel que quiera acercarse a la materia sancionadora administrativa.

Empero, cumple advertir al no iniciado que el Derecho sancionador es ante todo, y sobre todo, un Derecho de creación jurisprudencial. Efectivamente, su conformación se ha ido elaborando a partir de la doctrina del Tribunal Supremo, en primer lugar, a la que luego se adhirió el Tribunal Constitucional, sin olvidar la importancia en la materia de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, así como de la denominada jurisprudencia menor. Los motivos que se pueden aducir pueden ser varios, seguramente ninguno de ellos concluyentes y todos concurrentes; por ejemplo, se puede citar la histórica ausencia de una Ley General Sancionadora que abordara la parte general del Derecho sancionador administrativo, a imagen y semejanza de la parte general del Código penal; derivado de ello, la fragmentaria ubicación de los principios del Derecho sancionador administrativo en multitud de normas; el escaso desarrollo de dichos principios en las citadas normas, etc.; seguro que todo ello ha contribuido a que no tengamos un sistema coherente de Derecho sancionador administrativo, y precisamente por ello, es aquí donde la jurisprudencia ha venido a colmar dicha laguna, sentencia a sentencia, con la consiguiente, por otra parte, inseguridad jurídica que ello conlleva. En cualquier caso, avisamos desde este momento que, debido a lo anterior, será constante la cita de jurisprudencia a lo largo del presente trabajo, mas nos comprometemos, en lo que sea razonablemente posible, a evitar el abuso de la misma.

Expuesto lo anterior, y como declaración de intenciones, cumple significar que el presente trabajo no nace preñado de prejuicios previos, sino que nace con la pretensión de cuestionarlo todo e intentar facilitar una solución fundada a los múltiples problemas que asolan al Derecho sancionador administrativo, con especial referencia al Derecho sancionador tributario.

Al objeto de alcanzar dicho objetivo, principiaremos la primera parte del presente trabajo abordando el principio de seguridad jurídica, luz y guía del mismo, para continuar con la importante relación entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo y, por supuesto, la capital cuestión de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal [posicionándonos a favor de una de las dos teorías mayoritarias], pues de ello se deriva una cuestión esencial, cual es: determinar los principios generales aplicables al Derecho sancionador tributario y, sobre todo, su alcance. Seguidamente nos ocuparemos de la siempre controvertida potestad sancionadora en manos de la Administración, sus límites y su fundamentación. Continuaremos ocupándonos del concepto y de la finalidad de la sanción, ensayando una teoría de la sanción, que explique el fundamento y fin de la misma, cuestión esta que no ha sido abordada, en nuestra opinión, de forma satisfactoria por la doctrina hasta el momento.

Por otra parte, la segunda gran dificultad que se encuentra el práctico o el teórico, es la de fijar los concretos fundamentos en los que se asienta actualmente el Derecho sancionador tributario, y que, en consecuencia, deben soportar su edificio teórico. Entendiendo, por lo que aquí concierne, como fundamentos los concretos principios generales en los que se apoya éste. Por ello, finalizaremos dicha primera parte, analizando, refiriéndonos exclusivamente al ámbito sancionador, la normativa tributaria, la administrativa común, la Constitución Española y, por supuesto, la jurisprudencia que viene interpretando las anteriores normas.

Una vez realizado lo anterior, estaremos en disposición de afrontar la identificación de los principios generales que informan el Derecho sancionador tributario, con el objetivo de determinar el verdadero alcance de los mismos dentro del procedimiento sancionador tributario, estableciendo su correcta interpretación en el seno de éste, tal y como ha sido dibujada por la jurisprudencia.

En consecuencia, en la segunda parte del presente trabajo, analizaremos los principios generales de legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad y *non bis in idem*, con apoyo de la doctrina, la normativa vigente y la jurisprudencia.

Como corolario de todo lo anterior, es dable señalar que la situación en que se halla actualmente el Derecho sancionador tributario, en general el Derecho sancionador administrativo, conlleva una alta inseguridad jurídica, puesto que el operador que se adentra en el ámbito sancionador debe integrar una amalgama de legislación,

principios y derechos, además de la jurisprudencia que los viene interpretando, con el fin de completar y aprehender los fundamentos de éste; por ello, en el presente trabajo se va a defender la construcción de una Parte General del Derecho sancionador administrativo, que culmine en la promulgación de una Ley General Sancionadora Administrativa, que contenga los fundamentos del Derecho sancionador, a saber: los principios materiales y procesales que deban regir los procedimientos sancionadores, y ello, sin que quepan matices de índole alguno. De la misma forma se defiende la reversión de la potestad sancionadora tributaria a los jueces y tribunales, aunque, avanzamos ya, con matices de tipo cuantitativos.

Para concluir, queremos dejar constancia que el presente trabajo, ni mucho menos, pretende ser un punto y final en la construcción del edificio teórico que soporta el Derecho sancionador tributario, al contrario, todo lo más que ambiciona es poner un granito de arena que, con el tiempo, ayude a acabar tan importante obra. Por otra parte, justo es reconocer que el presente trabajo no nace del vacío; muy al contrario, nace de la imponente labor llevada a término por toda la doctrina que nos ha precedido, en la cual nos hemos apoyado, y, por supuesto, de la labor de jueces y tribunales, que trabajo a trabajo y sentencia a sentencia, han ido construyendo, desde el vacío inicial dejado por el legislador ordinario, la estructura del citado edificio; la cual hoy ya se puede vislumbrar con toda claridad. Por tanto, resulta de justicia rendir público tributo a todos ellos. En definitiva, aunque puede que desde posiciones jurídicas diferentes, todos han perseguido, y perseguimos, el mismo objetivo, cuál es: proporcionar la tan anhelada seguridad jurídica a todos los operadores que, de una u otra forma, intervienen en los procedimientos sancionadores.

Abreviaturas

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último.

CEDH: Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, [Boletín Oficial del Estado de 10 de octubre de 1979]

CP: Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

CE: Constitución Española, 1978.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LOPJ: Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

LOTIC: Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

LPSPV: Ley 2/1998, de 20 de febrero, de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

LRJPAC: Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

LRJSP: Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

STC: Sentencia Tribunal Constitucional.

STEDH: Sentencia Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

STS: Sentencia Tribunal Supremo.

SSTC: Sentencias Tribunal Constitucional.

SSTEDH: Sentencias Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

SSTS: Sentencias del Tribunal Supremo.

TC: Tribunal Constitucional.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Primera Parte

PREMISA PREVIA. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

1. Excurso metodológico

Tal y como apuntábamos en la Introducción, el presente trabajo tiene como objetivo último el proporcionar seguridad jurídica al Derecho sancionador, en este caso, tributario. De forma mucho más acotada, a todos aquellos operadores que intervienen en la producción y aplicación de dichas normas en el ámbito sancionador tributario; por tanto, al legislador sancionador tributario, a la Administración Tributaria, a los contribuyentes, y, en última instancia, a los Jueces y Tribunales que se ocupan y preocupan de la materia.

Desde un punto de vista metodológico, a la hora de tratar el principio de seguridad jurídica teníamos dos posibilidades, a saber: una primera, tratar el citado principio en la segunda parte de este trabajo, junto a los demás principios que informan el Derecho sancionador tributario; o bien, una segunda, tratar dicho principio como una cuestión previa, dado que todo el trabajo que a continuación se presenta se basa en dicho principio. Es decir, en la obligación jurídico-constitucional que emana de dicho principio, lo que traducido a nuestra área de estudio se condensa en el siguiente punto de partida: dotar de seguridad jurídica el ordenamiento sancionador tributario.

Hemos optado por la segunda de las posibilidades, pues entendemos que, más allá de lo que, como se verá, unas u otras teorías defiendan, lo verdaderamente importante de éstas es lo que persiguen: su finalidad práctica. Así pues, resultará mucho más práctico para el lector advertir, desde el inicio, y de forma clara, la pretensión del autor; pues, sin lugar a duda, ello le va a posibilitar comprender el hilo discursivo del trabajo que tiene entre sus manos; y, lo que es mucho más relevante, el poder juzgarlo a medida que avance en el mismo, en razón de que considere, o no, que éste cumple con su objetivo declarado.

Antes de concluir este breve excursus metodológico, cumple mostrar nuestra sorpresa al comprobar que en los manuales al uso sobre Derecho sancionador administrativo, incluidos, por supuesto, los dedicados al Derecho sancionador tributario, no se dedique ninguna atención especial al principio de seguridad jurídica, a la luz de la importancia que, al menos así lo entendemos nosotros, la misma proyecta en la materia objeto de estudio.

La causa de ello, inferimos, se pueda encontrar: bien en el hecho de dudar de su valor normativo; bien en la dificultad de concretar su contenido y alcance; o bien, en el hecho de no encontrarse dentro de los derechos fundamentales y, en consecuencia, no poder ser objeto de recurso de amparo.

Sea una u otra la razón que les lleva a prescindir del análisis particular del principio de seguridad jurídica, por nuestra parte opinamos que la constitucionalización del mismo, como veremos, alcanza de pleno al legislador, a la Administración pública y al poder judicial, y, por ello, cumple dedicarle, con carácter previo a adentrarnos en la materia propia del presente trabajo, un comentario específico, pues sólo conociendo su contenido, y su alcance práctico, estaremos en posición de verificar si, en la materia objeto del presente estudio, dicha garantía constitucional es cumplida por los poderes públicos.

De la importancia y el significado que para un Estado de Derecho se desprende de la seguridad jurídica da cuenta el propio Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 234/2012 de 13 diciembre [FJ 8], al afirmar:

„Sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho digno de ese nombre. Es la razonable previsión de las consecuencias jurídicas de las conductas, de acuerdo con el ordenamiento y su aplicación por los Tribunales, la que permite a los ciudadanos gozar de una tranquila convivencia y garantiza la paz social y el desarrollo económico.

2. El concepto de seguridad jurídica

El ser humano, en su concepción social o comunitaria, aspira a vivir en una sociedad sin riesgos, o, en la cual, los riesgos a los que tenga que verse sometido sean mínimos y estén controlados, es decir, aspira a vivir en una sociedad *segura*. Desde dicha premisa, y desde un punto de vista psicológico, se puede concebir la seguridad como un estado subjetivo u objetivo.

Como un estado subjetivo, en tanto el ser humano alberga una serie de inseguridades, producto de la era que le ha tocado vivir, con la aparición de nuevos riesgos, tecnológicos y no tecnológicos, amplificadas por una sobreinformación que hace que la sensación de inseguridad se agudice¹. Podríamos afirmar que ésta sensación de inseguridad subjetiva no debe ser tratada por el Derecho, en tanto que, desde un punto de vista psicológico, cada ser humano la percibe de una forma diferente. En resumidas cuentas, no se puede objetivar².

Ahora bien, el Estado de Derecho debe aspirar a una sociedad que viva y se relacione en un estado objetivo de seguridad, esto es: el Derecho tiene la obligación de actuar allí donde su presencia, de forma objetiva, conlleve una mayor seguridad. Esta es la seguridad a la que nos vamos a referir en el presente capítulo. Aquella a la que se le añade el adjetivo *jurídica* y que, por tanto, una vez convertida en seguridad jurídica, entra de pleno en el campo de actuación del Derecho y, a mayor abundamiento, se concreta a través del mismo³.

En ese sentido, la seguridad jurídica que se articula a través del Derecho⁴ no debería conllevar problema alguno de comprensión, en tanto podría definirse cómo

¹ SILVA SÁNCHEZ lo expone acertadamente en relación a la expansión del Derecho Penal cuando manifiesta: «, uno de los rasgos más significativos de las sociedades de la era postindustrial es la sensación general de inseguridad, esto es, la aparición de una forma especialmente aguda de vivir el riesgo. Es cierto, desde luego, que los nuevos riesgos tecnológicos y no tecnológicos existen. Pero asimismo lo es que la propia diversidad y complejidad social, con su enorme pluralidad de opciones, con la existencia de una sobreinformación a la que se suma la falta de criterios para la decisión de lo que es bueno o malo, sobre en qué se puede confiar y en qué no, constituyen un germen de dudas, incertidumbres, ansiedad e inseguridad. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *La expansión del Derecho penal*, 3ª ed., Madrid: EDISOFER S.L., 2011, pág. 20.

² Lo explica perfectamente GARCÍA NOVOA: «es la dimensión comunitaria del Derecho lo que explica que, aunque la seguridad sea una actitud subjetiva de fe y certeza en la vida social y una sensación del ser humano que se siente confiado, una vez que la referimos al Derecho sólo podamos hablar de una seguridad objetivada. Cfr. GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.: Madrid, 2000, pág. 22.

³ Como nos dice GARCÍA NOVOA: «El Derecho como instrumento de organización social por excelencia, es imprescindible para la seguridad jurídica. *Ibidem*, pág. 21.

⁴ GARCÍA NOVOA va más lejos aún y nos dice: «no nos podemos quedar en lo que venimos llamando *seguridad a través del Derecho*, sino que la seguridad jurídica debe ser además la *seguridad del Derecho mismo*.+ *Ibidem*, pág. 25. Añadiendo a continuación: «Para ello no bastará la formulación de una mera seguridad a través del Derecho, sino que será necesario exigir que el Derecho de un Estado social sea sustancialmente seguro. Precisamente por eso, la seguridad deja

la confianza que deposita el ciudadano en el Derecho publicado y vigente, a la hora de tomar decisiones con base en el mismo. Para ello resulta indispensable una depurada técnica normativa⁵. Sin una adecuada técnica jurídica las normas se adentran en el terreno de la confusión y oscuridad, llevando al ciudadano de forma irremediable a la inseguridad jurídica.

De ahí que para nosotros la seguridad jurídica en la producción normativa se deba definir como el conjunto de dos elementos esenciales: certeza y previsibilidad [a los que se debería añadir sus derivadas de buena fe o confianza legítima]. Certeza en el sentido de claridad normativa y no confusión, y previsibilidad en el sentido de que los ciudadanos no se vean sorprendidos por una consecuencia del Derecho imprevisible⁶. En definitiva, se trata de establecer con carácter previo las reglas del *juego* jurídico.

de ser una simple inherencia de una determinada forma de Estado, para vivificarse, llenándose de contenido.+Cfr. GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 33.

⁵ Como nos señala RODRÍGUEZ-ARANA MÚÑOZ: *En un Estado de Derecho las Normas jurídicas se confeccionan para que se apliquen. Han de ser claras en lo que atiene a su rúbrica, a su objeto, a sus efectos y a sus destinatarios. Han de ser lo más completas posibles, lo más concretas posibles y lo más concisas que se pueda. Han de estar redactadas según los más elementales cánones de la producción de Normas. Es decir, han de recoger, en la medida de lo posible los patrones, las reglas propias de la mejor técnica normativa. Y la mejor técnica normativa es aquella en la que más resplandece el principio de seguridad jurídica y sus corolarios necesarios: buena fe o confianza legítima entre otros.*+RODRÍGUEZ-ARANA MÚÑOZ, Jaime: *Principio de seguridad jurídica y técnica normativa*+, en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* núm. 4/2007 parte Estudio, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2007, pág. 1.

⁶ BENDA la define de la siguiente forma: *La seguridad jurídica como elemento esencial del Estado de Derecho tiene como fin que en la medida de lo posible que el ciudadano pueda presuponer y calcular con tiempo la influencia del Derecho en su comportamiento individual. De ello se sigue que pueda confiar en el Derecho una vez establecido. La expectativa de protección de la confianza resulta a la vez del principio de buena fe que también impera en el Derecho Público. El Estado no puede actuar de mala fe frente a los ciudadanos sometidos a su ordenamiento jurídico, y el ciudadano debe poder confiar en ello*+. BENDA, Ernesto; MAIHOFFER, Werner; VOGEL, Juan; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang: *Manual de Derecho Constitucional*, capítulo *El Estado social de Derecho*+, redactado por BENDA, Ernesto: *Marcial Pons*, 2ª edición: Madrid-Barcelona, 2001, págs. 507 y 508.

3. La seguridad jurídica en la Constitución Española de 1978

Sabido es que hasta la promulgación de la actual Constitución de 1978, en nuestra tradición constitucionalista se negaba que una infracción de la Constitución por parte de una sentencia fuera un motivo válido que pudiera ser invocado a efectos de interponer un recurso de casación contra dicha sentencia, es decir, se le negaba a la Constitución el carácter de norma jurídica que vinculase directamente y, por tanto, los Tribunales no debían tenerla en cuenta a la hora de dictar sus sentencias⁷. Con todo, dicha concepción ha cambiado radicalmente a raíz de la promulgación de la Constitución de 1978, dado que ahora la Constitución ha pasado a ser considerada una norma jurídica, y no una norma cualquiera, sino *la norma suprema* del ordenamiento jurídico. Así se desprende del artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, el cual prescribe:

La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos.

De ello se infiere que, a partir de la promulgación de la Constitución de 1978, el legislador ha quedado sometido a ésta, a la hora de promulgar las normas jurídicas, y la Administración pública y los jueces y Tribunales a la hora de interpretarlas y aplicarlas. De esta forma se llega a la *supralegalidad* de la Constitución. Entendida como *Norma Suprema* del ordenamiento jurídico.

Pero dando un paso más, podemos afirmar que la Constitución no es norma neutra, pues responde a una concepción valorativa de la vida social, y viene a instaurar un marco básico de principios que han de conformar la convivencia.⁸

⁷ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo I, 17ª Edición: Cizur Menor (Navarra), 2015, págs. 121 y 122.

⁸ LÓPEZ GUERRA, Luis María: *El derecho constitucional español. Origen y características de la Constitución*, en *Derecho Constitucional*, Volumen I (El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos), 2.ª edición, Tirant lo Blanch: Valencia, 1994, pág. 31.

De esta forma la Constitución incorpora unos valores superiores en el art. 1.1 al señalar: *«España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.»*

Junto a dichos valores superiores, la Constitución de 1978 incorporó una serie de principios, como son el de seguridad jurídica, en su art. 9.3 al establecer: *«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.»*

En nuestra opinión, la relación entre los valores superiores y los principios debe ser de complemento. Así, los valores enunciados en el artículo 1.1 de la CE serían algo así como *superprincipios*, y los principios, enumerados en el artículo 9.3 CE, entre ellos el de seguridad jurídica, la concreción normativa de los mismos, que servirían para garantizar los primeros⁹. Consecuentemente, no procede distinguir entre valores y principios, sino atender a su relación de complementariedad.

Así lo afirma el Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 27/1981 de 20 julio [FJ 10]:

Los principios constitucionales invocados por los recurrentes: irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el artículo 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.

⁹ Lo define perfectamente GÓMEZ SÁNCHEZ: *«La relación que cabe apreciar entre los valores (art. 1.1 CE) y los principios contenidos a lo largo del texto constitucional es de técnica jurídica y de concreción. Los valores son conceptos muy amplios a los que los principios dan concreción; valores y principios se complementan, creando un entramado más sólido del Ordenamiento jurídico.»* GÓMEZ SÁNCHEZ, Yolanda: *Introducción al Régimen Constitucional Español*, 2ª Ed., Madrid: Editorial Sanz y Torres S.L., 2000, pág. 330. Para GARCÍA NOVOA la seguridad jurídica es un valor y un principio constitucional, a la par que un derecho del ciudadano. GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 33.

En definitiva, cuando hablamos de seguridad jurídica nos encontramos ante un principio constitucional¹⁰, el cual se traduce en un mandato dirigido a los poderes públicos [Legislador, Administración y Poder Judicial], los cuales tienen la obligación de observarlo [vertiente objetiva: o certeza del Derecho], para así garantizar los valores superiores del ordenamiento jurídico [*superprincipios*]; así como un derecho del contribuyente, el cual no puede verse sumido en la inseguridad jurídica, fruto de la inobservancia de dicho mandato; o dicho de otra forma, la finalidad del principio de seguridad jurídica reside en que, en nuestro caso, el contribuyente ~~sepa~~ ~~sepa~~ a qué atenerse+ en la confianza legítima de no verse sorprendido [vertiente subjetiva: o previsibilidad].

Así las cosas, en nuestro ámbito de estudio la importancia práctica del principio de seguridad jurídica queda alzaprimada, si convenimos que los principios de la potestad sancionadora quedaron constitucionalizados tras la promulgación de la Constitución Española de 1978; lo que, de suyo, comporta un límite en la tarea del legislador ordinario al promulgar la normativa sancionadora, el cual, ni los puede excluir ni partir de otros distintos, aunque, sin embargo, se ha de reconocer forzosamente, sí que le queda un margen de actuación a la hora de desarrollarlos, con claridad y precisión, y ello, para hacerlos plenamente operativos, y es inexcusablemente en dicho momento cuando el citado principio adquiere toda la dimensión a la que nos venimos refiriendo y se erige en garante último del respeto constitucional debido a los principios de la potestad sancionadora, obligando al legislador ordinario, en aras, precisamente, de la seguridad jurídica.

4. Su contenido y alcance

Como a continuación comprobaremos, el Tribunal Constitucional a golpe de sentencia ha venido constriñendo el contenido y alcance del principio de seguridad jurídica, tal y como a continuación comprobaremos:

¹⁰ En ese sentido, coincidimos plenamente con GARCÍA NOVOA cuando señala: ~~En~~ en nuestro ordenamiento estaría claro que la seguridad jurídica sería un principio, pues la Constitución a diferencia de otros textos fundamentales, se refiere a la seguridad jurídica y la califica como principio . art. 9.3-, de forma que su positivización permitiría decir que estamos ante un instrumento normativo para la realización de los valores superiores del ordenamiento y no ante un valor en sí, puesto que el art.1 de la Norma Fundamental no lo incluye entre los que fundamentan el ordenamiento jurídico. Cfr. GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., págs. 36 y 37.

De forma temprana, en una sentencia paradigmática en el tema que nos ocupa, el Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 27/1981 de 20 julio [FJ 10], declaró en referencia a dicho principio:

En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.

Ergo, vemos, pues, como el TC dota de autonomía y contenido propio al principio de seguridad jurídica; afirmación que es reiterada, a partir de dicho momento por el TC, *ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 99/1987 de 11 junio [FJ 6]; o Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 227/1988 de 29 noviembre [FJ 10].

Concretando mucho más el contenido del principio de seguridad jurídica, sobre todo, en lo que interesa al presente trabajo, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 46/1990 de 15 marzo [FJ 4]:

La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas

Desde la vertiente subjetiva, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 36/1991 de 14 febrero [FJ 5]:

o la seguridad jurídica, entendida, en su sentido más amplio, como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho

En nuestro caso, el contenido y alcance del principio del principio de seguridad jurídica que vamos a seguir se puede resumir en la resolución del Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 270/2015 de 17 diciembre [FJ 7]:

El principio de seguridad jurídica, entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, la ausencia de confusión normativa y la previsibilidad en la aplicación de derecho

o y su corolario, el principio de confianza legítima

Luego, no estamos, pues, ante un principio informador abstracto: quien así lo entienda yerra de forma profusa; tampoco estamos ante un principio que por su inconcreción se diferencie del resto de principios que a lo largo del presente trabajo estudiaremos; nos encontramos, sin embargo, ante un principio que contiene un mandato concreto, imponiendo al legislador y al poder reglamentario la prohibición de causar una objetiva confusión con sus actos legislativos. En consecuencia, la seguridad jurídica tiene por objeto las normas jurídicas¹¹.

No obstante ello, existen una serie de consecuencias en cuanto al contenido y alcance de dicho principio, a las cuales debemos hacer mención, siendo una de ellas el principio de publicidad de las normas; no otra cosa manifiesta el Tribunal constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 179/1989, de 2 de noviembre, cuando afirma:

La Constitución, en su art. 9.3, garantiza el principio de la publicidad de las normas. Esta garantía aparece como consecuencia ineluctable de la proclamación de España como un Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo art. 9.3 C.E.: pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos al ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento.

Por último, y significadamente, el principio de seguridad jurídica es aplicado en el ámbito del Derecho sancionador administrativo en referencia al principio de tipicidad¹², y derivado de éste, en nuestro ámbito de estudio se impone la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionadora, tal y como reiteradamente sostiene el TC *ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Sala segunda), Sentencia núm. 297/2005 de 21 noviembre [FJ 8]:

¹¹ Así lo confirma GARCÍA NOVOA: «La seguridad jurídica tiene, como ya hemos señalado, un objeto peculiar; las propias normas jurídicas.» GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., pág. 45.

¹² Valga aquí una referencia al principio de tipicidad sin mayor consideración, en tanto principio derivado del principio de seguridad jurídica, pues aquél será estudiado de forma particular en la segunda parte del presente trabajo, junto al resto de principios que informan el derecho sancionador tributario.

o resulta elemento realmente esencial del principio de tipicidad, ligado indisolublemente con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria.

5. La tutela judicial del principio de seguridad jurídica

De todo cuanto llevamos visto hasta ahora sobre el principio de seguridad jurídica, interesa en este punto aclarar cuál puede ser la tutela judicial que el sancionado puede impetrar de nuestros Jueces y Tribunales. Para ello, debemos partir del objeto de la seguridad jurídica que, como hemos dicho, es la norma jurídica. No obstante, como sabemos las normas jurídicas sancionadoras pueden concretarse en leyes, reglamentos y ordenanzas.

En cuanto a las leyes, cumple despejar en primer lugar si el principio de seguridad jurídica puede ser invocado de forma directa por el sancionado para fundamentar un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional: la respuesta debe ser negativa. Así lo afirma de forma clara el Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 199/1990 de 10 diciembre [FJ 2]:

Planteada en estos términos la cuestión debatida, y centrándose en torno a la presunta vulneración del art. 9.3 C. E., conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, el referido precepto queda fuera de los Derechos protegidos por el recurso de amparo, no siendo, al menos por sí solo, susceptible de fundar un recurso de amparo de acuerdo con el art. 53 C. E. y 41.1 LOTC.

También en esta otra, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 129/1997 de 14 julio [FJ 2]:

En primer lugar, deben desestimarse tanto la pretendida vulneración del art. 9 CE, porque dicho precepto no está entre aquéllos cuyos derechos se tutelan a través del recurso de amparo, o

Así que, una vez descartado que sea posible impugnar de forma directa una ley ante el Tribunal Constitucional mediante el recurso de amparo [la razón reside en que el art. 9.3 CE no es un derecho fundamental], deberemos comprobar si, de forma indirecta [cuestión de inconstitucionalidad], el sancionado puede solicitar se plantee su inconstitucionalidad [por vulneración del principio de seguridad jurídica]: la respuesta ha de ser afirmativa.

A dicha conclusión se llega sin demasiada dificultad, a través del art. 163 de la CE, a saber:

Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.

Considerando que la forma de plantearla, los legitimados y los efectos que produce su planteamiento, se encuentran regulados en los arts. 35 y ss., de la LOTC, así:

1. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

En consecuencia, ya disponemos de una vía, aunque indirecta, para invocar la conculcación del principio de seguridad jurídica respecto de una ley. Aunque, en todo caso, hemos de advertir, dependeremos de que el órgano judicial en cuestión considere que dicha ley [de cuya validez dependa el fallo] pueda ser contraria a la Constitución.

Nos queda por dirimir si respecto al resto de normas [reglamentos y ordenanzas], que presuntamente vulneren el principio de seguridad jurídica, la solución será la misma: la respuesta ha de ser negativa.

Respecto a los reglamentos¹³ y ordenanzas los jueces y tribunales ordinarios no tienen la posibilidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad que antes referíamos ante la posibilidad de que consideren que una ley puede conculcar el principio de seguridad jurídica¹⁴, sino que, en el caso de los reglamentos y las

¹³ Sobre el control de constitucionalidad de los reglamentos *Vid.* CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, Francisco M.: *El control de constitucionalidad de disposiciones reglamentarias*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, pássim.

¹⁴ MARTÍNEZ-USEROS MOSQUERA: %En el Derecho Español no hay ningún procedimiento específico ante el Tribunal Constitucional para el control de los reglamentos inconstitucionales. No lo será, por tanto, el recurso de amparo. Sería inexacto tratar de establecer un paralelismo entre recurso de inconstitucionalidad como vía para controlar la constitucionalidad de la ley y recurso de amparo para controlar la de los reglamentos. En principio, pues, la fiscalización de los reglamentos es tarea propia de la jurisdicción contencioso-administrativa.+ MARTÍNEZ-USEROS MOSQUERA, Enrique: %El

ordenanzas, tienen la obligación de inaplicarlos cuando, a su parecer, sean contrarios a la Constitución¹⁵. No otra cosa se desprende del artículo 6 LOPJ:

Los Jueces y Tribunales *no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición* contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa.

En conclusión, siempre que se trate de reglamentos u ordenanzas fiscales [los cuales, como advertiremos, tienen un protagonismo fuera de toda duda en el ámbito tributario sancionador] los sancionados tendrán una vía expeditiva y directa para impugnar ante los jueces y tribunales ordinarios una presunta vulneración del principio de seguridad jurídica¹⁶.

6. Corolario

Como premisa de partida, hemos dicho que la seguridad jurídica que interesa al presente estudio es aquella seguridad objetiva a la que se añade el adjetivo de *jurídica* y que, desde dicha concepción, entra de lleno en el campo de actuación del Derecho, definiéndose ésta como la confianza que el contribuyente deposita en el legislador, en aras a tomar decisiones con base en el Derecho publicado y vigente: pues, como hemos visto, las normas son el objeto del principio de seguridad jurídica. Dos son, pues, los elementos esenciales de dicho principio: certeza y previsibilidad; certeza a la hora de promulgar la normativa sancionadora, procurando la claridad y, *a contrario sensu*, evitando la confusión; y previsibilidad generando confianza en los contribuyentes de que no se verán sorprendidos por una consecuencia imprevisible del Derecho, publicado y vigente. En definitiva, decíamos, se trata de definir, con carácter previo, las reglas del juego jurídico.

recurso de amparo y el control de constitucionalidad de los reglamentos+. En *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 26, 1999, pág. 108.

¹⁵ En ese sentido se pronuncia ALEGRE MARTÍNEZ: %a es a los tribunales ordinarios (y especialmente a los de orden contencioso-administrativo) a quienes corresponde en exclusiva no aplicar y declarar la nulidad de los reglamentos que consideren contrarios a la Constitución, pues dicha competencia no se encuentra entre las del Tribunal Constitucional.+ALEGRE MARTÍNEZ, M. A.: %l Control de Constitucionalidad de las normas sin rango de ley+. En *Revista General de Derecho*, núm. 570. Marzo 1992. pág. 1.202.

¹⁶ Para un estudio en profundidad específico sobre la tutela judicial de la seguridad jurídica remitimos a GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, ob. cit., págs. 45 a 72.

A raíz de la promulgación de la Constitución de 1978, ésta ha pasado a ser considerada como Norma Suprema y, por tanto, norma jurídica que vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes a la hora de interpretar y aplicar las leyes y los reglamentos, lo deberán hacer conforme a los preceptos y principios constitucionales, incluido, en consecuencia, el principio de seguridad jurídica, y ello, conforme a la interpretación que del mismo realice el Tribunal Constitucional.

Ergo, en el ámbito sancionador el principio de seguridad jurídica se ha convertido en un principio constitucional, equiparable a cualquier otro de los principios contenidos en la Norma Suprema como son el de legalidad, tipicidad, culpabilidad y *non bis in ídem*.

A su vez, hemos comprobado como el principio de seguridad jurídica conlleva una vertiente objetiva y otra subjetiva:

La vertiente objetiva, se traduce en un mandato dirigido a los poderes públicos [Legislador, Administración y Poder Judicial], a saber: el legislador tiene la obligación de legislar con certeza, evitando la confusión normativa y generando previsibilidad en la aplicación del Derecho; la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora viene obligada a identificar el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionadora; y, por su parte, los Jueces y Tribunales vienen obligados a interpretar y aplicar las leyes y los reglamentos conforme a la interpretación que del principio de seguridad jurídica haya establecido el Tribunal Constitucional.

Por su parte, la vertiente subjetiva, se traduce en la expectativa razonablemente fundada del contribuyente en cuál ha de ser la actuación de la Administración y del Poder Judicial a la hora de aplicar el Derecho Sancionador, a cuyo objetivo se le garantiza el conocimiento de las mismas, a través del principio de publicidad de las normas, pues sólo podrá asegurarse la posición jurídica del contribuyente si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas.

En cuanto a su contenido y alcance, hemos visto como el principio se concreta en la certeza del ordenamiento jurídico aplicable, la ausencia de confusión normativa y la previsibilidad en la aplicación del Derecho, con sus corolarios de buena fe y confianza legítima. En resumen, no estamos ante un principio informador abstracto.

Así las cosas, la tutela judicial de dicho principio sólo podrá ser impetrada de forma indirecta cuando nos encontremos ante una ley que supuestamente vulnere el principio de seguridad jurídica, dado que el art. 9.3 CE queda fuera de los derechos protegidos por el recurso de amparo, con lo cual sólo nos quedará plantearla de forma indirecta a través de la cuestión de inconstitucionalidad, eso sí, dependiendo, en todo caso, de que el órgano judicial ordinario ante el cual solicitemos el planteamiento de la cuestión entienda que dicha ley, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución.

Sin embargo, y para concluir, en el caso de los reglamentos y las ordenanzas, sí que podremos invocar directamente la tutela judicial de dicho principio ante el órgano judicial ordinario, pues éste tiene la obligación de inaplicarlos cuando, a su parecer, sean contrarios a la Constitución.

CAPÍTULO I. EL DOGMA DE LA IDENTIDAD ONTOLÓGICA ENTRE DERECHO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL

1. Punto de partida: la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Para entender el desarrollo en España del moderno Derecho sancionador administrativo y su relación con el Derecho penal, tal y como hoy en día lo conocemos, es forzoso, sin lugar a dudas, remontarnos a la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 9 de febrero de 1972, ponente RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE, pues en la misma, por primera vez, la jurisprudencia aborda la relación entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal, con unas consecuencias, como veremos a lo largo de todo el presente trabajo, que perduran hasta nuestros días.

Así es, concretamente, en 1972 el Tribunal Supremo sostenía por primera vez la teoría del *supraconcepto del ilícito*, cuya unidad sustancial se desdoblaba, por ser compatible, al ámbito penal y al sancionador administrativo, exigiendo para su procebilidad en ambos órdenes: % un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuricidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso, y la relación causal entre éste y la acción¹⁷.+

Nos encontramos, pues, ante una construcción teórica jurisprudencial que *fuerza* [permítasenos el adjetivo] la relación entre dos ramas de Derecho, hasta entonces independientes, asumiendo como dogma la identidad ontológica entre ilícito

¹⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sentencia de 9 de febrero de 1972. Ponente: RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE: % las contravenciones tipificadas en los artículos 33 y 34 del Reglamento de policía de aguas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones denominadas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal, que exigen ambos un comportamiento humano, positivo o negativo una antijuricidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso, y la relación causal entre éste y la acción, como ponen de manifiesto por vía de ejemplo la comparación del artículo 1.º del Código Penal con el artículo 77 de la Ley General Tributaria, esencia unitaria que sin embargo permite los rasgos diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados uno y otro título.+

administrativo e ilícito penal, lo cual posibilita todo el edificio teórico levantado posteriormente en torno al Derecho sancionador administrativo, el cual, ha llegado hasta nuestros días sin apenas modificaciones sustanciales.

Ciertamente, con dicha sentencia, que proclamaba la unidad esencial de ilícitos, se dio el primer paso para la creación jurisprudencial de un cuerpo común con el Derecho penal, que habría de llegar a nuestros días. Dicho proceso es explicado con inusitada claridad por NIETO GARCÍA¹⁸.

A su vez, el origen de tal construcción teórica [la teoría del *supraconcepto del ilícito*], fue explicado tiempo después por su propio creador, el Magistrado RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE, el cual manifestó que en ella se contienen *planteamientos y soluciones* ahora consolidadas:

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), Sentencia de 13 octubre 1989: «Ahora bien, esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el «ius puniendi» del Estado tiene su antecedente inmediato su origen y partida de nacimiento en la «doctrina legal» de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo, cuya Sentencia de 9 de febrero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente, con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas. En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico «leading case» se decía, con clara conciencia de su alcance que «las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supraconcepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal».

¹⁸ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., Madrid: Editorial Tecnos (GRUPO ANAYA S.A.), 2012, págs. 125 y 126: «Bueno es bien, todo este proceso empezó por la sencilla constatación (una especie de «nuevo de Colón») de la unidad esencial de ilícitos cristalizada en la citada sentencia de febrero de 1972.

El siguiente paso fue jalonado unos meses después por la STS de 31 de octubre de 1972 en la que se aludía a la primera gran consecuencia de la anterior: la unidad esencial de ilícitos había de llevar consigo lógicamente la formación de un patrimonio jurídico común con Derecho penal y al que todavía seguían llamando algunos Derecho penal Administrativo.

(õ)

La tesis del supraconcepto del ilícito . o, si se quiere, la de la «unidad sustantiva de ambos ilícitos, penal y administrativo» (STS de 20 de enero de 1987)- es hoy, en definitiva, absolutamente dominante, aunque no falten testimonios de la postura contraria. Esta cuestión . que flota entre lo jurídico y lo metafísico- ha perdido actualidad y hoy parece más propia de doctorandos eruditos y profesores rancios que de investigadores imaginativos y de abogados y jueces que tienen que habérselas con la realidad casuística.+

Si como afirma su autor, con la construcción del *supraconcepto del ilícito* se pretendía ofrecer *soluciones*, no habrá inconveniente alguno en convenir en que previamente existía un problema que solucionar, ¿y cuál era dicho problema?: en nuestra opinión, éste no era otro que el creciente y descontrolado poder sancionador que estaba acumulando la Administración [del cual *infra* nos ocuparemos], lo que justifica, sin duda alguna, la solución que instituyó nuestro Alto Tribunal, que no fue otra que limitar dicho poder a través de aplicar los principios generales del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo; para lo cual se construye el *supraconcepto del ilícito*, concepto éste que, en definitiva, permite la aplicación de los citados principios al ámbito sancionador administrativo y, por ende, someter a la Administración al rigor de los mismos a la hora de imponer sanciones. En nuestra opinión, ésta, y no otra, es la verdadera *ratio* de la construcción del *supraconcepto del ilícito* y de la teoría del *ius puniendi* único. Como podemos observar bastó una sola sentencia, si no para frenar el espectacular desarrollo del Derecho sancionador administrativo, sí, cuando menos, para contener a la Administración a la hora de aplicarlo, dentro de los márgenes garantistas del Derecho penal, cuyo lúcido desarrollo dogmático llevaba décadas de ventaja frente al Derecho sancionador administrativo.

Las causas de tal acumulación de poder sancionador en manos de la Administración, se pueden explicar desde el análisis de la evolución histórica de la legislación administrativa, siguiendo a PARADA VÁZQUEZ, por una parte, en reacciones defensivas de los grupos políticos dominantes frente a sus antagonistas, por ejemplo, en lo que atañe a limitar la libertad de expresión; por otra, y sobre todo, en la desconfianza del legislador en el sistema judicial para cumplir satisfactoriamente con la función de aplicar las sanciones administrativas, debido a su rígido sistema¹⁹.

¹⁹ PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, en *Revista de Administración Pública*, Madrid: 1972, Número 67, págs. 83 y 84: Por de pronto, del análisis de la evolución histórica de la legislación administrativa se desprende que buena parte de ese desarrollo y, desde luego, el del crecimiento del poder sancionador de las autoridades gubernativas en materia de orden público, o el que afecta a la regulación de los derechos fundamentales como la libertad de expresión, ha sido consecuencia de reacciones defensivas de los grupos políticos dominantes frente a sus antagonistas, sin que en este punto ninguno de los sistemas políticos que han precedido al actual pueda considerarse inocente en el arte de la creación y empleo de potestades administrativas para descalificar al adversario político. Si la regulación de la Dictadura atribuyó descaradamente ese poder al ejecutivo, la de la II República siguió su mal ejemplo y, además, trató de justificarlo y encubrirlo con tecnicismos jurídicos.

Sea por una u otra causa, lo cierto y verdad es que en España la Administración fue acaparando progresivamente parcelas de poder sancionador cada vez más amplias, hasta que se hizo imperativo la limitación de dicho poder, y ello, teniendo en cuenta que cuando se dictó la sentencia comentada, en 1972, nos encontrábamos con un régimen dictatorial proclive a todo lo contrario, a saber, a expandir sin límite el poder sancionador de la Administración, hurtándolo de facto a los órganos jurisdiccionales. Por ello, otro de los méritos que cabe atribuir a la sentencia comentada es: afrentar el régimen dictatorial, limitando el ejercicio de su poder sancionador administrativo al someterlo a los garantistas principios generales del Derecho penal.

Pues bien, sea de ello lo que fuere, la realidad es que en nuestro país hasta dicho momento ambas disciplinas habían tenido un desarrollo unilateral y que, en virtud de la citada sentencia de 9 de febrero de 1972 del Tribunal Supremo, las mismas cruzaron sus caminos. Caminos, que anteriormente habían transitado por separado. Ahora bien, es innegable que la aludida sentencia contiene una construcción teórica brillante: *el supraconcepto del ilícito*. Tal y como destaca NIETO GARCÍA²⁰.

Pero los motivos políticos sólo pueden explicar el desarrollo de una parte del poder sancionador de la Administración, pero no ciertamente de aquella otra en que ese poder afecta a los múltiples sectores de la intervención administrativa. Pensar que obedece a motivaciones políticas el que sea la Administración y no los tribunales los que sancionan las infracciones a la legislación de tráfico, vivienda, comercio o industria supondría dimensionar en exceso el concepto de lo político con la consecuencia de encubrir motivos y causas de otro orden más modesto, pero no menos decisivo. Decisivo es, en efecto, para explicar la extensión del poder sancionador de la Administración cual sea la extensión del poder penal de los tribunales. Porque el sector de la actividad represiva del Estado que los jueces no cumplen, tienden a cubrirlo los funcionarios. Si la legislación ha optado por la solución administrativa ello debe obedecer, al menos en buena parte, a que el legislador mismo desconfíe de que el sistema judicial pueda cumplir satisfactoriamente con aquella función. Esa presunta desconfianza del legislador aparece ciertamente justificada si se compara nuestro sistema judicial penal con el de otros países: un sistema rígido, el nuestro, pensado y diseñado, según parece, para corregir cualquier infracción, menos las infracciones a la legislación administrativa. El castigo de éstas, por sus especiales cualificaciones y, sobre todo, por su reciente masificación, impone una mayor coordinación de la Administración con los tribunales · sin perjuicio, claro está, de la independencia de éstos· y obliga al montaje de mecanismos procesales que permite a los jueces resolver con prontitud un número de asuntos antes inimaginables.+

²⁰ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 125: %forzoso es reconocer que se trata de una construcción jurídica admirable tanto por la sencillez de su planta como por su utilidad y porque ha hecho posible la aparición y la rápida maduración del Derecho Administrativo Sancionador moderno, cuya perfección contrasta con los modelos alternativos que se conocían antes y que fueron evolucionando desde el ilícito de policía al Derecho Administrativo Sancionador pasando por el Derecho penal Administrativo.+

Así las cosas, a partir de la publicación de la referida sentencia se iniciaría un periodo progresivo mediante el cual, la jurisprudencia, desde una primera fase vacilante a la hora de aplicar dicho concepto, va a consolidar la teoría del *supraconcepto del ilícito* como la piedra angular de la construcción del Derecho sancionador administrativo moderno. En consecuencia, justo es reconocer al Magistrado RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE como el fundador en nuestro país del actual Derecho sancionador administrativo, tal y como lo conocemos hoy día. Pues desde dicha fecha no se conoce avance alguno tan significativo e innovador respecto al Derecho sancionador administrativo.

En consecuencia, podemos afirmar que la relación entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo se inicia en nuestro país en 1972, a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el cual construyó la teoría del *supraconcepto del ilícito*; dado que la citada teoría partía de la identidad ontológica entre ilícito administrativo e ilícito penal. Ahora bien, el soporte dogmático de la citada teoría, esto es, la identidad ontológica entre ilícito penal e ilícito administrativo, no es una cuestión pacífica, ni mucho menos; de ello nos vamos a ocupar a continuación.

2. El problema de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal

Si hablamos de la relación entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal, deberemos convenir que si un problema ha preocupado y ocupado en los dos últimos siglos a doctrina penalista y administrativista, ese no ha sido otro que el problema de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal. Fruto de dicha preocupación y ocupación, desde FEURBACH hasta nuestros días, existe una polémica doctrinal entre los partidarios de las *tesis cuantitativas* [aquellos que consideran que entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo no existe diferencia alguna de tipo *material*] y los de las *tesis cualitativas* [aquellos otros que, sin embargo, sostienen justamente lo contrario; a saber, que entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo existen diferencias de tipo *material*].

Pero antes de seguir avanzando nos deberíamos preguntar el porqué de la citada polémica, pues si llegáramos, como premisa, a la conclusión de que se trata de una discusión metafísica, apta exclusivamente para entretener eruditos académicos, pero sin ninguna transcendencia práctica, en este justo punto deberíamos

abandonar este trabajo en cuanto a la relación entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal se refiere; del mismo modo, si considerásemos que dicha polémica ya está resuelta. Sin embargo, en nuestra opinión no se cumplen ninguna de las referidas premisas, a saber: ni se trata de una cuestión inane desde un punto de vista práctico; ni está resuelta²¹.

Desde nuestro punto de vista, en el fondo, de lo que se trata no es tanto de justificar el órgano al cual se le debe encomendar la represión de los ilícitos administrativos, que también [aunque para la inmensa mayoría de la doctrina dicho debate se considera cerrado a raíz de la promulgación de la Constitución Española de 1978], sino de establecer qué principios se han de emplear en dicha represión y el alcance de los mismos. Desde ese punto de vista se justifica la construcción de las teorías cuantitativas y cualitativas [también las denominadas eclécticas] y alcanza pleno sentido la discusión doctrinal, pues, si aceptamos que ambos tipos de ilícitos son ontológicamente lo mismo, ningún problema tendremos en reclamar la aplicación de los principios generales del Derecho penal, sin matices, al Derecho sancionador administrativo²² y ²³, lo que en la actualidad no sucede, pese a que, como se verá

²¹ En palabras de GARCÍA AMADO: «Pero ¿qué diferencia existe entre ilícitos penales y administrativos y entre penas y sanciones administrativas? La cuestión es tanto más perentoria sí, como es el caso, para las sanciones penales y para las administrativas se hace una interpretación distinta del principio de legalidad y de otros muchos, como el de presunción de inocencia, el de culpabilidad, etc. Es decir, si los derechos y las garantías para el ciudadano frente a ambos tipos de sanciones fueran idénticos, más allá de evidentes diferencias de carácter formal e institucional, el problema de la naturaleza de unas y otras sanciones y de sus diferencias tendría un interés preferentemente teórico. Pero, como los derechos y las garantías del ciudadano se interpretan y aplican de modo distinto, urge encontrar justificaciones y fundamento para el hecho de que un determinado comportamiento se castigue con penas o con sanciones administrativas.» GARCÍA AMADO, Juan Antonio: «Sobre el *ius puniendi*: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites». En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 280-281, 2008, pág. 29.

²² De acuerdo con QUINTERO OLIVARES citando a VIVES ANTÓN: «Naturalmente la extensión de las garantías propias de los delitos y penas a las infracciones y sanciones administrativas es posible aceptando la identidad esencial entre unas y otras, o, lo que es igual, trazando solamente diferenciaciones cuantitativas.» Cfr. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal», en *Revista de Administración Pública*, número 126, Septiembre/Diciembre 1991, pág. 259.

²³ Igualmente coincidimos con HUERGO LORA, cuando afirma: «Si se distinguieran ambos campos sería posible fijar que garantías deben considerarse un núcleo central indisponible, al ser consustanciales al concepto de sanción, y cuáles de las garantías penales pueden ser relativizadas en el ámbito administrativo en razón justamente al criterios delimitador de ambos

infra, las teorías de la identidad ontológica son las mayoritarias entre la doctrina y la jurisprudencia; sin embargo, si sostenemos su diferencia ontológica, podremos justificar la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo y, en consecuencia, el empleo de principios generales²⁴ [no necesariamente idénticos a los del Derecho penal] *sin matices*, lo que, adelantamos ya, de ningún modo puede suponer una merma en las garantías de los administrados, sino todo lo contrario: una mayor seguridad jurídica. En conclusión, el abordar la cuestión de la naturaleza resulta un *príus* ineludible, a la hora de justificar el empleo de principios generales diferentes, o con diferente alcance, en el Derecho sancionador administrativo, otra lectura no resulta posible²⁵.

campos, ò + Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, Editorial Iustel, Portal Derecho, S.A., Madrid, 2007, págs. 42 y 3.

²⁴ En ese sentido LOZANO CUTANDA: "Se trata éste de un problema que dista mucho de ser una mera discusión doctrinal, puesto que la admisión de una naturaleza independiente del ilícito administrativo conduciría a la posibilidad de construir un sistema sancionador independiente del penal, sustraído a la aplicación de los principios y garantías del orden jurídico-penal y compatible con él" LOZANO CUTANDA, Blanca., "La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: la aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el Derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad", en *Las fronteras del Código Penal y el Derecho administrativo sancionador*. Cuadernos de Derecho Judicial, 1997, pág. 46.

²⁵ De igual opinión, aunque manteniendo posiciones diferentes a las sostenidas por nosotros en el presente trabajo, GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ: "Porque, obviamente, sólo si se consiguiese evidenciar una clara y tajante separación entre aquellas categorías, sólo si se demostrase suficientemente que la categoría 'delito' no tiene la misma naturaleza y estructura jurídica que la categoría 'infraacción administrativa' (o que la categoría 'pena' es también distinta ontológica y estructuralmente a la categoría 'sanción administrativa'), sólo entonces resultaría posible cuestionar la orientación suscrita por el legislador constituyente e impulsada por el Tribunal Constitucional.

ò

En resumen, pues, de la afirmación o negación de la unidad ontológica del fenómeno sancionador se derivaría tal drástica consecuencia; si la infracción y la sanción administrativa constituyesen categoría jurídicas sustancialmente al delito y la pena, entonces sería posible enjuiciar y reprimir aquéllas a través de mecanismos también distintos a los previstos en los Tratados Internacionales y en las Constituciones para el enjuiciamiento y represión de éstas. De lo contrario, los principios y garantías penales y procesales penales proclamadas internacional y constitucionalmente habrían de ser observadas y aplicadas indistintamente en cualquiera de ambos ámbitos punitivos.+ Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2016, págs. 65 a 68.

Sin embargo, cumple significar que para una prestigiosa doctrina la citada polémica no tiene sentido alguno [ni lo ha tenido nunca], pues se trata de figuras normativas que están al arbitrio del legislador, pudiendo calificar, en consecuencia, lo que ayer eran infracciones administrativas como delito y viceversa.²⁶ y ²⁷

A mayor abundamiento, si lleváramos hasta las últimas consecuencias la teoría de dicha doctrina, nos encontraríamos con que el legislador puede hacer lo que considere, por tanto, de forma arbitraria, en su papel de creador del Derecho, lo que en modo alguno se comparte en el presente trabajo. En nuestra opinión, en todo caso, son las acciones u omisiones las que preceden al Derecho. Ciertamente las normas punitivas no *inventan* comportamientos humanos, sino que, una vez observados éstos, o sospechados, tratan de evitarlos y, en última instancia, reprimirlos, según las valoraciones sociales-políticas [política criminal] en un

²⁶ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 126 y 128: «Durante más de cien años los juristas españoles han vivido obsesionados por la *inexata quaestio* de si mediaba, o no mediaba, una identidad ontológica entre los delitos y las infracciones administrativas. Independientemente de la identidad, proximidad o separación de los conceptos de delito e infracción administrativa hay un extremo que debe quedar muy claro: en la medida en que se trata de dos figuras normativas (y no metafísicas ni reales exteriores o anteriores al Derecho) están a la libre disposición del legislador, que puede calificar a su arbitrio una acción como delito o como infracción, de tal manera que puede hacer que lo que ayer eran infracciones administrativas, se conviertan mañana en delitos (como sucedió con las infracciones de contrabando a partir de la Ley Orgánica 7/1982, de 13 de julio), y lo que eran ilícitos penales se convierten de pronto en infracciones administrativas. Esto es lo que ha sucedido fundamentalmente con la más importante, hasta ahora, de nuestras leyes despenalizadoras, la 3/1989, de 21 de julio, Orgánica de actualización del Código Penal.»

²⁷ Dicha doctrina es contestada por HUERGO LORA, en nuestra opinión, acertadamente, de la siguiente forma: «El uso de la expresión identidad ontológica en este contexto ha sido criticado por NIETO [ó], quien pone de relieve cómo lo relevante en Derecho no son las presencias sino los regímenes jurídicos que el Ordenamiento aplica a los distintos supuestos de hecho o situaciones, no siendo en absoluto imposible que se otorgue el mismo tratamiento a dos realidades diferentes a despecho de su desigualdad ontológica. Ejemplos como el antiguo de la esclavitud (tratamiento diferenciado a dos clases de seres humanos pese a su evidente identidad ontológica) avalan la afirmación de NIETO. Sin embargo, en el asunto concreto que estamos debatiendo ese argumento pierde parte de su fuerza, puesto que no se trata de seguir ciegamente las indicaciones del legislador sino de fijar cuál es el marco (constitucional) en el que éste ha de moverse, y en ese sentido sí que es relevante la existencia o no de diferencias entre ambas formas de infracción y de castigo. *En la medida en que ambos sean equivalentes, y la diferencia sea simplemente formal, habrá que exigir el respeto a las mismas garantías: en otro caso, no.* Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 30, nota 14.

momento determinado. Con todo, a la hora de reprimirlos el legislador se ha de ajustar a unos determinados principios, cuestión ésta que ya dejó claro el Tribunal Europeo de Derecho Humanos en su célebre sentencia de 21 de febrero de 1984 *caso Oztürk*, en la cual manifiesta que, si bien los Estados pueden establecer o mantener una distinción entre diferentes tipos de infracciones definidas por el Derecho interno, lo que es contrario al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, también denominado Convenio de Roma, es que los Estados intenten evitar, con la calificación de un ilícito como administrativo en vez de penal, el juego de las cláusulas generales de los artículos 6 y 7 de dicho Convenio.

En todo caso, conviene tener presente una realidad incontestable de la mayor importancia, cuál es: que las infracciones penales están sujetas a mayores garantías que las previstas para las infracciones administrativas.

En ese sentido, la tesis de la identidad ontológica nos aboca a una irresoluble cuestión práctica, pues, partiendo de la misma, si concluyéramos que el legislador es soberano para decidir qué infracciones deben incluirse en el Derecho penal y cuáles en el Derecho sancionador administrativo, sin acogerse a ninguna limitación previa, se produciría la paradoja de que, precisamente, la teoría garantista que alumbró la tesis del *ius puniendi único* perdería gran parte de su fuerza, pues estaríamos facilitando que verdaderas infracciones penales fueran traspasadas al Derecho sancionador administrativo, con la merma de garantías reales que ello supone, a la vez que permitiríamos que el legislador impusiera sanciones de la mayor gravedad en el ámbito de las infracciones administrativas, estando, de la misma forma, sujetas a menores garantías que las que gozaría si estuvieran sometidas al ámbito penal.

En definitiva, la cuestión de dilucidar si existe una identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos no es una cuestión puramente dogmática, sino práctica: es la capital cuestión de las garantías aplicables al procedimiento sancionador. Tal y como acertadamente señalara QUINTERO OLIVARES: *«Pero enseguida se aprecia que tras esa polémica se esconde un problema de mayor importancia, pues si la diferencia es sólo cuantitativa será más difícil sostener que la reducción «cuantitativa» deba ir acompañada de un descenso de las garantías.»*²⁸

²⁸ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: *La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal*, ob. cit. pág. 257.

2.1 De la distinción formal

Entendemos que en la distinción *formal* entre ambos tipos de ilícitos, no existe controversia alguna entre los partidarios de una u otra tesis, siendo, incluso, que para alguna doctrina la distinción entre injusto penal y administrativo no es cualitativa, ni tampoco cuantitativa, sino puramente formal²⁹.

Sea de ello lo que fuere, a nivel *formal* varias son las formas posibles de delimitar ambos conceptos, a saber:

-*Atendiendo a su origen normativo*: así, será Derecho sancionador administrativo, aquel que se halle ubicado en normas administrativas, y será Derecho penal, aquel que se halle ubicado en normas penales.

-*Atendiendo al órgano encargado de su represión*: así, será Derecho sancionador administrativo, aquel que venga impuesto por órganos administrativos, y será Derecho penal, aquel que venga impuesto por la jurisdicción penal.

-*Atendiendo a sus consecuencias*: así, será Derecho sancionador administrativo, aquel cuya infracción comporte como consecuencia una sanción, y será Derecho penal, aquel cuya infracción comporte como consecuencia una pena o una medida de seguridad.

Una vez efectuada dicha delimitación, estaremos en condiciones de realizar una primera aproximación conceptual a ambas instituciones represivas, a saber: será Derecho sancionador administrativo aquel que se halle ubicado en normas

²⁹ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal*, Barcelona: en *Revista para el análisis del Derecho*: InDret, julio 2008, nº 3, pág. 2: *«*demostrado sostenido, con la mayor parte de la doctrina, que la distinción entre injusto penal y administrativo no es cualitativa, ni tampoco cuantitativa, sino puramente formal. Es injusto penal el castigado por los jueces, mediante penas criminales entendidas así por las leyes penales y en aplicación de un procedimiento criminal. Es administrativo aquel injusto que es castigado por órganos administrativos, con sanciones administrativas, aunque fueran punitivas o retributivas, y mediante un procedimiento administrativo. Otra distinción no es posible.*»* En el mismo sentido FERREIRO LAPATZA, José Juan: *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 2004, pág. 251. *«*La diferencia entre sanciones e infracciones penales e infracciones y sanciones administrativas es, pues, puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas.*»*

administrativas, venga impuesto por órganos administrativos y cuya infracción comporte como consecuencia una sanción; y será Derecho penal aquel que se halle ubicado en normas penales, venga impuesto por la jurisdicción penal y comporte como consecuencia una pena o una medida de seguridad.

Vemos, pues, que, desde un punto de vista formal, se puede afirmar que Derecho sancionador administrativo y Derecho penal *no son lo mismo*. Ahora bien, con dicha delimitación conceptual *formal* hemos dado solo uno de los pasos en nuestro objetivo, necesitamos avanzar y realizar una delimitación *material*, si es posible, para acabar de conformar los conceptos de Derecho sancionador administrativo y Derecho penal, que nos ayude posteriormente a deslindar claramente uno del otro, lo que, en última instancia, y como hemos visto, tendrá unas repercusiones prácticas de la mayor importancia.

2.2 De la distinción material

Como acertadamente sostiene CEREZO MIR, el problema de la distinción en ambos tipos de ilícitos no se plantea hasta la llegada del Estado liberal. Hasta ese momento no era posible distinguir claramente el Derecho penal del Derecho administrativo, pues en el periodo absolutista el rey concentraba todos los poderes y, en consecuencia, no existe tal problema. Con el advenimiento del Estado liberal se hizo necesaria la distinción entre ambos tipos de ilícitos, pues la expansión del Derecho sancionador administrativo podría conllevar la hipertrofia del Derecho penal, tal y como el insigne profesor nos explica³⁰.

³⁰ Cfr. CEREZO MIR, José: *¿Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo?*, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Madrid: Año 1975, Tomo 28, Número 2, pág. 161: *El problema de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal se plantea por primera vez en el Estado liberal. En el Estado policía del despotismo ilustrado no es posible distinguir claramente el Derecho penal del Derecho administrativo. No hay sino una división de funciones entre los tribunales y las autoridades administrativas. Con el advenimiento del liberalismo el Derecho penal habría de convertirse en uno de los exponentes más finos del Estado de Derecho, al quedar vinculado el ejercicio del *ius puniendi* al principio de legalidad de los delitos y las penas. La distinción sustancial entre delito e ilícito administrativo se hizo necesaria.*

Con el advenimiento del liberalismo social a fines del siglo pasado y el crecimiento constante de la actividad administrativa del Estado el problema de la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal adquirió una importancia cada vez mayor. El Estado no podía renunciar a los medios coactivos para imponer la realización de su actividad administrativa. Con ello surgía, sin embargo, el peligro de una hipertrofia del Derecho penal. Esta extensión desmesurada del Derecho penal era censurable desde el punto de vista material, al dar lugar a la inclusión en su ámbito de conductas

De esta manera da comienzo un debate que dura más de dos siglos, entre los que consideraban que entre los citados tipos de ilícitos había diferencias materiales y los que consideraban que no las había. Justo es reconocer que ambas partes se esforzaron *a contrario sensu*: unos por encontrar diferencias entre uno y otro ámbito represivo, otros por refutar dichas teorías.

El referido debate tiene su origen en la doctrina penalista alemana y desde allí se traslada a nuestra patria en la segunda mitad del siglo XX. Mas, no cabe duda alguna que es la doctrina penalista alemana la que más profundamente ha tratado la cuestión. Efectivamente, si tuviéramos que destacar un autor de la doctrina penal alemana, este no sería otro que MATTES, el cual realizó un completo y minucioso estudio de lo que él denomina *Derecho penal administrativo*, dividido en, una primera parte, en la que trataba la evolución histórica del Derecho y la teoría de las infracciones del orden en Alemania, hasta la promulgación de la Ley sobre infracciones del orden de 25 de marzo de 1952; y, una segunda parte, en la que realizó un informe sobre algunos ordenamientos jurídicos extranjeros, incluyendo un resumen final de los resultados más importantes de la investigación de dicho Derecho comparado³¹. De la magnitud de la obra de MATTES nos da cuenta NIETO GARCÍA: «Heinz y Herta MATTES han contado la historia dogmática y normativa del Derecho Administrativo Sancionador europeo con tal pormenor que, a partir de ellos, ya es difícil decir algo nuevo.»³²

En fin, el debate alemán fue evolucionando desde la teoría del Derecho penal de policía, formulada por primera vez por FEUERBACH³³, pasando por la teoría del

no punibles y desde el punto de vista práctico, pues conducía a un exceso de trabajo de los tribunales.+

³¹ Cfr. MATTES, Heinz: *Problemas de Derecho penal Administrativo*, Madrid: EDERSA, 1979, pássim.

³² Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 21.

³³ Cfr. MATTES, Heinz: *Problemas de Derecho penal Administrativo*, ob. cit., pág.149: «FEUERBACH ha sido el primero en formular clara y duraderamente del modo indicado la supuesta diferencia entre delito de policía y auténtico delito (criminal). Ciertamente es que ya otros se esforzaron antes de él en torno al concepto del delito de policía, pero en ellos comenzaba tan sólo a abrirse paso la fundamentación teórica sobre la que podía ser construida aquella teoría. Por ello, los intentos de una captación conceptual del delito de policía como injusto esencialmente diferente del delito criminal, no se producen tampoco hasta fines del siglo XVIII cuando comenzaron a penetrar en la ciencia del Derecho penal las teorías del derecho natural individualista y subjetivistas.+ También lo afirma CEREZO MIR, José: «Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo», ob. cit. Pág. 161, recogiendo la opinión, a su vez, de H. Mayer, *Strafrecht*, 1953, pág. 72.: «FEUERBACH fue

Derecho penal administrativo, cuyo máximo exponente fue GOLDSCHMIDT³⁴, para desembocar, finalmente, en la teoría de las infracciones del orden, la cual sostiene que hay que distinguir entre dos clases de injusto: el Derecho penal, que sólo se ocupa del injusto criminal o éticamente reprochable; y las infracciones administrativas o del orden, cuyo contenido de injusto se agota en la transgresión de puros intereses administrativos o preceptos de orden, careciendo en todo caso de importancia ética. El citado debate se saldó en Alemania a favor de la teoría de la identidad ontológica. Sin embargo, cumple significar que recientemente ROXIN, probablemente, en la actualidad, uno de los penalistas alemanes más relevante a nivel mundial, pese a sostener de forma central las tesis cuantitativas, ha encontrado un criterio de delimitación *material* entre ambos tipos de ilícitos, cual es: el principio de subsidiariedad [del cual nos ocuparemos *infra*]; lo que, más allá de su acierto o no, de que se comparta o no, permite ver como, doscientos años después, aún no podemos dar como concluido el debate tratado, pues, significativo resulta que, a día de hoy, la más prestigiosa doctrina penalista alemana siga buscando dar con una solución al problema de la naturaleza entre ambos órdenes represivos.

Dejado apuntado cuanto antecede, en nuestro país la aludida polémica fue recepcionada, sobre todo, a partir de la segunda mitad del siglo XX. En nuestra opinión, nuestra doctrina, sobre todo la penalista, estuvo influenciada por el debate acontecido en Alemania³⁵, lo que puede explicar su toma de posicionamiento mayoritaria a favor de las tesis de la identidad ontológica, tal y como había sucedido

quien primero intentó establecer una distinción conceptual entre lo que él llamaba delito contra el Derecho y mero delito de policía, El primero estaría constituido por la lesión de los derechos privados de los ciudadanos, garantizados recíprocamente por el contrato social. El delito de policía no infringiría, en cambio, ningún derecho anterior al contrato social, sino que iría dirigido contra el Estado+.

³⁴ Cfr. MATTES, Heinz: *Problemas de Derecho penal Administrativo*, ob. cit., pág.143: «En consecuencia, el problema del Derecho penal administrativo, tal como nos es conocido por la literatura más reciente, no es antiguo. En realidad existe como tal sólo desde GOLDSCHMIDT aproximadamente, y en el fondo sólo también para su época.+De la misma opinión JAKOBS: «La moderna doctrina del Derecho administrativo sancionatorio se inicia con *Goldschmidt*.+Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1997, pág. 64.

³⁵ De la influencia de la ciencia penal alemana en la española da cuenta LUZÓN PEÑA, Diego Manuel: entrevista de fecha 6 de noviembre de 2014, en www.legaltoday.com, consultada el 4 de abril de 2015: «Es de sobra conocida la gran influencia que ha tenido la ciencia alemana del Derecho penal en la española y en general en la de habla española desde comienzos del siglo XX, con importantísimas repercusiones también en las reformas de la Parte General del Código Penal español, especialmente durante las últimas décadas.

con anterioridad en Alemania; por otra parte, también pudo influir, para aquella doctrina que se incorporó al debate en los años ochenta del siglo pasado, la jurisprudencia emanada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo a partir de 1972, la cual, como sabemos, construyó la teoría del *supraconcepto* del ilícito, cuya premisa era la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos y, por supuesto, los primeros trabajos ya publicados sobre la materia por parte de nuestra doctrina, sobre todo, los de PARADA VÁZQUEZ [1972], CEREZO MIR [1975] y GARCÍA DE ENTERRÍA [1976]³⁶.

Ya centrándonos en España, y al igual que aconteció en Alemania, el debate doctrinal se podría aglutinar en torno a dos grandes grupos de pensamiento: aquellos que sostienen la identidad material entre ambos tipos de ilícitos [lo que se ha venido en denominar teorías cuantitativas] y aquellos otros que sostienen que entre ambos existen diferencias materiales [teorías cualitativas].

Por una parte, las teorías cuantitativas sostienen que entre ambos órdenes punitivos no existe diferencia ontológica alguna, esto es, en cuanto al ser o la esencia; considerando que la diferencia sólo la podríamos buscar en la gravedad del hecho: reservándose los ilícitos más graves al Derecho penal y los menos graves al Derecho sancionador administrativo, y en las cuestiones formales: así, los ilícitos administrativos son los que se encuentran ubicados en normas administrativas e impuestos por órganos administrativos, y los ilícitos penales aquellos que se hayan determinados en el Código Penal y son impuestos por tribunales penales.

Por otra parte, las teorías cualitativas sostienen que entre ambas disciplinas existen diferencias materiales que justifican la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo frente al Derecho penal. En cuanto a la fundamentación para sostener dichas teorías, la doctrina ha identificado diversas causas, *ad exemplum*: para unos el Derecho penal sólo se ocupa del injusto criminal o éticamente reprobable, mientras que el contenido de injusto en las infracciones administrativas se agota en la trasgresión de puros intereses administrativos, careciendo en todo caso de importancia ética; para otros, el ilícito administrativo es un injusto formal, mientras que el ilícito penal es de carácter material al implicar un ataque a bienes jurídicos; para otros, en el delito existe lesión o peligro inmediato para un bien jurídico, mientras que en el injusto administrativo sólo existe peligro o posibilidad de peligro;

³⁶ Al respecto, y en nuestra opinión, los citados trabajos componen una trilogía magistral, ya que nos sitúan de forma omnicomprendiva en el núcleo de la cuestión, y por ello, y por la relevancia que desprenden para la materia de estudio, serán tratados *infra* con detenimiento.

algún autor ha mantenido que la diferencia se halla en los valores supremos en que debe orientarse la Administración y el Derecho, esto es, en el primer caso el bienestar y en el segundo la justicia; en fin, para otros, el ilícito penal persigue proteger bienes concretos en casos concretos y sigue criterios de lesividad o peligrosidad concretos y de imputación individual de un injusto propio, mientras que el ilícito administrativo persigue ordenar de modo general, sectores de actividad (reforzar, mediante sanciones, un determinado modelo de gestión sectorial).

Pues bien, como apuntábamos *supra*, justo es reconocer que actualmente doctrina y jurisprudencia se posicionan de forma mayoritaria a favor de la identidad ontológica entre ambos órdenes punitivos [teorías cuantitativas], no obstante existir autores discrepantes, cuya autoridad y solvencia es indiscutible, que huyen del alineamiento mayoritario con sugestivos razonamientos que invitan, cuando menos, a una reflexión pausada sobre la cuestión. Sin embargo, lo que sí se evidencia a poco que se profundice, es que entre las diversas posiciones doctrinales de uno y otro grupo existen diferencias sustanciales, por lo que, injusto sería, sin más, agrupar unos y otros autores en una u otra de las posiciones doctrinales, y ello, sin desarrollar, siquiera de forma sucinta, su pensamiento. Por ello, a continuación nos vamos a detener en desarrollar las tesis doctrinales de aquellos autores que por su relevancia más se hayan destacado en la defensa de una u otra posición, lo que nos permitirá ver las diferencias apuntadas.

2.3 Panorama doctrinal

Comenzaremos por desarrollar las tesis de aquellos autores que se han alineado con las tesis mayoritarias de la identidad ontológica, esto es, con las *tesis cuantitativas*.

Como no podía ser de otra forma, al tratar el presente trabajo de los fundamentos del Derecho sancionador tributario, comenzaremos por desarrollar la postura de SAINZ DE BUJANDA en honor a la importancia que para el moderno Derecho tributario tuvo su figura. Por otra parte, dicho autor, fue de los primeros entre la doctrina patria en tratar el tema de la naturaleza jurídica de las infracciones, aunque, eso sí, circunscrito a las infracciones tributarias.

Así es, hace más de 50 años, concretamente en 1961, el profesor SAINZ DE BUJANDA abordaba la cuestión, partiendo de lo que él vino en denominar *la relación jurídica impositiva*, esto es, los deberes y derechos recíprocos entre el Estado y los

contribuyentes respecto a las disposiciones imperativas contenidas en la normativa que regula los casos en los que se debe el impuesto, las personas obligadas al pago, su cuantía y los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado; a partir de aquí surge la infracción tributaria, entendiéndose por ésta, toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria, concluyendo que un estudio descriptivo de las infracciones tributarias y de las sanciones inherentes a ellas, ofrece escasas dificultades conceptuales.³⁷

Sin embargo, para el autor la dificultad surge cuando se trata de definir su naturaleza, preguntándose ¿pertenece las infracciones tributarias al campo de las infracciones criminales? Para SAINZ DE BUJANDA, la respuesta que se dé a dicho interrogante condicionará la solución de dos problemas fundamentales: 1º La naturaleza de las normas en que se establecen las sanciones tributarias; 2º La naturaleza de las propias sanciones. Para responder a dicho interrogante el autor considera necesario acudir a la dogmática jurídico-penal, pues considera que el concepto de infracción criminal es presupuesto lógico del concepto de infracción tributaria, concluyendo, tras la delimitación del concepto de infracción criminal, que la ley que establece sanciones o penas no solo es el Código Penal. Desde dicha reflexión, traslada el problema al siguiente interrogante ¿son infracciones criminales todas aquellas acciones u omisiones para las que se establezcan penas en las leyes, cualquiera que sea la naturaleza de estas últimas?³⁸

Pues bien, y esto es el pensamiento nuclear del autor [que arranca de sus convicciones personales, como el mismo manifiesta³⁹]:

Entendemos que no existe ninguna separación sustancial entre lo *no* injusto criminal+ y lo que ha dado en llamarse *no* injusto administrativo+. En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes . cualquiera que sea la naturaleza de estas últimas- es de tipo formal. Las infracciones y las sanciones aparecen comprendidas en el Código Penal o en leyes administrativas atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código Penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a ese tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación

³⁷ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *La naturaleza jurídica de la infracción tributaria*, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1961, págs. 217 y 218. El citado artículo, posteriormente, fue incluido en la obra *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, capítulo VI del volumen II.

³⁸ *Ibidem*, págs. 218 y 219.

³⁹ *Ibidem*.

administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial.⁴⁰

Con base en dicho pensamiento, SAINZ DE BUJANDA estima que el Derecho sancionador tributario debería denominarse Derecho penal tributario, dado que las normas en que se definen infracciones y se establecen sanciones son de naturaleza jurídico-penal, cualquiera que sea el texto positivo en el que se encuentren incorporadas. El autor destaca la unidad del Derecho penal y, consiguientemente, la unidad del concepto de infracción penal. Ergo, las infracciones tributarias son una especie de las infracciones penales. Las únicas diferencias que las separan es que las sanciones tributarias se imponen por los órganos de la Administración, en el ejercicio de funciones jurisdiccionales.⁴¹

Sin embargo, SAINZ DE BUJANDA diferencia entre *infracción tributaria* y *defraudación tributaria*, la cual se evidencia cuando el sujeto pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos que el ente público liquide la cuota tributaria [en definitiva, añadimos nosotros, cuando exista dolo]. En este caso, cuando nos encontramos ante una actitud fraudulenta del contribuyente, estaríamos en presencia de actividad delictiva, que se define por el procedimiento empleado y, por tanto, se incluye dentro de las infracciones criminales que tipifica la Ley Penal.⁴²

En conclusión, según el ilustre profesor, ilícitos penales e ilícitos tributarios participan de la misma naturaleza, siendo estos últimos una especie de los primeros, de lo que se infiere que el Derecho sancionador tributario forma parte, en sentido amplio del Derecho penal, del que solo se diferencia por motivos formales, concretamente, por ser la Administración quien impone las sanciones [en funciones jurisdiccionales]. La ubicación en uno u otro ordenamiento obedece a criterios de oportunidad política, en interpretación de las valoraciones sociales en un periodo determinado, lo que, de suyo, justificaría el trasvase de ilícitos de uno a otro ordenamiento. Por último, diferencia entre las acciones u omisiones realizadas por el contribuyente con dolo, las cuales integra dentro de los delitos de defraudación y, por tanto, aunque no lo específica, deberían ser juzgadas conforme al Código Penal y a las reglas del procedimiento penal.

⁴⁰ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *La naturaleza jurídica de la infracción tributaria*, ob. cit. págs. 218 y 219.

⁴¹ *Ibidem*, pág. 221.

⁴² *Ibidem*.

Para nosotros, la tesis de SAINZ DE BUJANDA contiene diversos puntos, cuando menos, debatibles: el primero, que mantenga que la Administración actúa *en el ejercicio de funciones jurisdiccionales*, pues entendemos que la Administración no puede actuar en dichas funciones, dado que las mismas, solo pueden ser ejercidas por el Poder Judicial⁴³; el segundo, que integre dentro del Derecho penal al Derecho sancionador tributario, pues ello conllevaría *per se* la obligación de aplicar plenamente los principios y reglas del Derecho penal, lo que, en última instancia, podría colapsar la jurisdicción penal, haciendo impracticable el Derecho sancionador tributario, por no mencionar la falta de preparación de los órganos administrativos tributarios para aplicar dichos principios y reglas; el tercero, que deje en manos del legislador la ubicación de los ilícitos *atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales y a la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a ese tipo de valoración*, pues, como ya hemos comentado, bajo ningún concepto se puede entender que el legislador es soberano para decidir qué es y qué no es infracción penal e infracción administrativa, pues ello conllevaría dejar en sus manos la aplicación de mayores o menores garantías, en función de sus intereses, lo que, obviamente, no puede ser compartido; y, también, que, en última instancia, no establece ningún criterio de gravedad para determinar qué penas se ubican en uno u otro ámbito represivo; por último, no nos convence la separación que hace entre *infracción tributaria y defraudación tributaria*, pues obligaría en la práctica a traspasar a la jurisdicción penal multitud de sanciones tributarias de escasa gravedad, para convertirlas en delitos, vulnerando con ello, probablemente, el principio de mínima intervención o *última ratio* que informa el Derecho penal, aparte de los problemas fácticos de distinguir entre una y otra que conllevaría.

La siguiente tesis que analizaremos es la formulada en 1972, por el insigne administrativista PARADA VÁZQUEZ⁴⁴, quien parte de considerar que el ordenamiento sancionador administrativo tiene naturaleza punitiva y que por ello, solo puede comprenderse: desde los instrumentos dogmáticos que con precisión casi

⁴³ Lo que se corrobora actualmente atendiendo a lo previsto en el artículo 117.3 CE: *El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan.*

⁴⁴ Como apuntábamos *supra*, a nuestro juicio, el trabajo de PARADA VÁZQUEZ inició una trilogía de estudios doctrinales sobre la materia. Estudios, ítem más, que han tenido una influencia decisiva en la toma de posición de doctrina y jurisprudencia en nuestro país; y cuya influencia llega hasta nuestros días.

matemática se han elaborado por el Derecho penal⁴⁵. Considerando, en consecuencia, al Derecho sancionador administrativo dentro del Derecho penal. Por ello, *denuncia* el repudio de los penalistas al estudio de la legislación administrativa represiva, identificando y rebatiendo las siguientes causas que, en su opinión, han llevado a la doctrina penalista al citado repudio, a saber: la falta de codificación del Derecho sancionador administrativo; el suponer que en las sanciones administrativas no concurren algunos de los elementos que la teoría técnico-jurídica del delito da por supuestas en las infracciones codificadas [falta de tipicidad]; pero en último término, a su parecer, el argumento que explícita o implícitamente ha provocado el abandono por la ciencia jurídico-penal del estudio de las infracciones administrativas es la circunstancia de que éstas son impuestas directamente por la Administración a través de órganos ordinarios o colegiados a modo de Tribunales Administrativos⁴⁶.

Expuesto ello, para el autor la potestad sancionadora de la Administración no es discutible en lo que respecta a las sanciones disciplinarias, la cual justifica en los siguientes términos:

En todo caso, es el funcionario quien ha ido al encuentro de ese poder, sometiéndose voluntariamente a una relación jurídica y aceptando todos sus contenidos negociales o reglamentarios. El poder disciplinario, vistas así las cosas, aparece como una reacción frente a los incumplimientos producidos en el seno de una relación de servicios, constituyendo la sanción máxima, la separación del servicio, en el fondo, ni más ni menos, que una rescisión de contrato.⁴⁷

Lo mismo predica de las sanciones que se imponen a los contratistas o concesionarios, pues se trata de situaciones voluntariamente aceptadas y de sanciones que operan como privativas de bienes jurídicos que son contenido de la relación comercial y explicables como reacciones frente a incumplimientos reales o supuestos.⁴⁸

A partir de aquí considera que todas las restantes sanciones que impone la Administración deberían actuarse a través del sistema judicial penal, pues las justificaciones anteriores no sirven para que la Administración castigue a quienes

⁴⁵ PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, ob. cit., pág. 45.

⁴⁶ *Ibidem*, 43 a 45.

⁴⁷ *Ibidem*, pág. 46.

⁴⁸ *Ibidem*, pág. 47.

caminan por la vida como simples súbditos sin haber aceptado voluntariamente una relación especial de poder con sus inevitables cargas, pero también con todas sus indudables ventajas, prerrogativas y derechos.⁴⁹⁺

Luego, resulta claro que el autor distingue dos tipos de ilícitos administrativos: aquellos en los que el sujeto se somete voluntariamente a una relación jurídica con la Administración y el resto de ilícitos, en los cuales el administrado no ha ido al encuentro de la Administración. En referencia a los primeros, no discute la potestad sancionadora de la Administración; para los segundos, reclama la intervención de la jurisdicción penal, en claro ejercicio de coherencia con su punto de vista dogmático.

Asimismo, el profesor PARADA VÁZQUEZ estudio con detenimiento las soluciones llevadas a término en el Derecho comparado [Francia, Italia y el sistema anglosajón], a la hora de sancionar las infracciones administrativas, concluyendo:

El Derecho administrativo comparado nos ofrece el espectáculo ejemplar de una Administración sin poderes represivos o sancionadores, de una Administración no por ello menos defensora y protegida en la defensa de sus múltiples disposiciones y providencias de signo interventor; pero protegida y con absoluta eficacia no por sí misma, sino cabalmente, a través del sistema judicial penal, que juega no como un mecanismo de garantía de reacción externa ante la desobediencia a sectores acotados del Derecho en los estrechos límites de un código, sino como garantía última de todo el ordenamiento, incluido, como no podía ser menos, la legislación administrativa en su totalidad.⁵⁰

Para llevar a término sus tesis, el autor estudió las técnicas procesales implementadas en el Derecho europeo que permiten una respuesta judicial penal a la infracción de las disposiciones administrativas, y, también, resolver los problemas que el castigo de las infracciones administrativas plantea, consistentes en: por una parte, la masificación y crecimiento de las sanciones administrativas; y, por otra parte, la coordinación entre los órganos administrativos y los órganos judiciales. Para el problema de la masificación, las soluciones que promulga son: la posibilidad de un proceso sin condena, desplazando o centrando la garantía del sancionado en la aceptación de un recurso suspensivo anulatorio, por el solo hecho de la formalización contra dicha condena; y la posibilidad de enervar la acción penal misma mediante una solución conciliadora, que se concreta en los institutos de la multa de composición o de la conciliación administrativa. Para el problema de la

⁴⁹ PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, ob. cit., pág. 47.

⁵⁰ *Ibidem*, págs. 47 y 54.

coordinación: la presencia, en situación privilegiada, de los funcionarios en el proceso penal, con el reconocimiento de un valor probatorio a los documentos en que se incorpora la actividad administrativa de constatación de las infracciones, excepcionando, con ello, el principio de libertad de valoración de la prueba en el procedimiento penal⁵¹.

En definitiva, para PARADA VÁZQUEZ la naturaleza de las sanciones administrativas es penal y por ello reclama contundentemente la reversión de la potestad sancionadora de la Administración a la jurisdicción penal. Reversión que ha de hacerse con las debidas reformas del sistema judicial penal, para que no colapse, a través de técnicas importadas del Derecho comparado.

Continuamos con la opinión del prestigioso penalista CEREZO MIR⁵², 1975, el cual manifiesta su posición tras rebatir los intentos de la doctrina alemana por encontrar una diferencia material, así: respecto a la tesis que intentaron establecer GOLDSCHMIDT, WOLF, LANGE, BOCKELMAN y MICHELS, en relación a la pretendida diferencia entre delitos naturales *per se*, de Derecho natural, previamente dados o metapositivos, que conformarían los delitos del Derecho penal criminal, y los delitos artificiales o creados solo por la voluntad del Estado, que conformarían los delitos administrativos, manifiesta que es inadmisibles⁵³, por los siguientes motivos:

La afirmación de que lo ilícito administrativo sea ético-social o culturalmente indiferente no me parece convincente. El legislador no establece sus mandatos y prohibiciones, como dice Welzel, para ejercitar la obediencia de los ciudadanos, sino para crear un estado o situación valiosos, o impedir la producción de un daño. Desde el núcleo central del Derecho penal hasta las últimas faltas penales o administrativas discurre una línea continua de un ilícito material que se va atenuando, pero que no llega a desaparecer nunca del todo.⁵⁴

Para CEREZO MIR, también la exclusión del concepto del bien jurídico del ámbito del llamado Derecho penal administrativo carece de fundamento, pues no es posible precisar una diferencia entre los intereses de la Administración (el contener la

⁵¹ PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, ob. cit., págs. 55 a 61.

⁵² El trabajo de CEREZO MIR, es el segundo estudio doctrinal de la trilogía a la que más arriba hacíamos referencia.

⁵³ CEREZO MIR, José: *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, ob. cit., pág. 163.

⁵⁴ *Ibidem*, pág. 164.

inflación, por ejemplo, en el art. 574 núm. 1) tutelados por el Derecho y el resto de los bienes jurídicos.⁵⁵⁺

Tampoco para el autor, el criterio filosófico-jurídico sugerido por Wolf, según el cual podría establecerse una diferenciación mediante la referencia a los valores supremos en que debe orientarse la Administración y el Derecho, esto es, en el primer caso el bienestar y en el segundo la justicia, es admisible, por lo que se pregunta ¿es posible admitir, sin embargo, que la Administración no deba orientarse en el valor de la justicia? A lo que responde, citando a H. Mayer: "Toda la actividad del Estado, incluso si gira en torno a intereses temporales de la Administración, va dirigida al fin unitario de crear un orden justo y útil."⁵⁶⁺

En consecuencia, para nuestro autor: "Hasta el momento no ha sido posible encontrar un criterio que permita apreciar una diferencia cualitativa entre lo ilícito penal y lo ilícito administrativo."⁵⁷⁺ Apostillando: por ello "resulta inadmisibile desde el punto de vista de las exigencias del Estado de Derecho la hipertrofia actual de la potestad sancionatoria de la Administración en España."⁵⁸⁺

Definitivamente, CEREZO MIR acaba solicitando, con urgencia, un replanteamiento del legislador de los límites entre lo ilícito penal y lo ilícito administrativo, límites, afirma, que deberán ser trazados por el legislador positivamente, sugiriendo las siguientes soluciones: en la redistribución de la materia se ha de tener en cuenta la gravedad de las infracciones desde el punto de vista material (desvalor ético-social o cultural) y consideraciones de política criminal (la rapidez y eficacia de la sanción); gran parte de las faltas podrían convertirse en infracciones administrativas y otras, las menos, en delitos; las infracciones administrativas más graves deberían convertirse en delitos o faltas, o ser suprimidas cuando coincidan con figuras delictivas existentes en el Código Penal; dentro del campo de las infracciones administrativas, debería unificarse la clasificación de las mismas según su gravedad, en infracciones graves y leves, además, a las graves se les debería aplicar los principios fundamentales del Derecho penal, como el principio de legalidad, irretroactividad de las leyes desfavorables, retroactividad de la ley favorable, culpabilidad y el principio *ne bis in ídem* en relación con las sanciones penales;

⁵⁵ CEREZO MIR, José: "Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo", ob. cit., pág. 165.

⁵⁶ *Ibidem*, pág. 166.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*.

también propone la posibilidad de interponer un recurso suspensivo contra las sanciones ante la jurisdicción penal; y, por último, que en ningún caso puedan imponer los órganos administrativos, ni siquiera con carácter sustitutorio, sanciones privativas de libertad.⁵⁹

Obsérvese que muchas de las medidas que propugnaba ya en 1975 CEREZO MIR, pasaron después a contemplarse en la Constitución Española de 1978 y en las demás leyes que han ido promulgándose, tanto en materia penal como en materia sancionadora administrativa, lo que evidencia lo atinado, tanto de su diagnóstico como de su tratamiento. Cuestión aparte, es que con dichas medidas se solucionara la hipertrofia del Derecho sancionador administrativo que el autor pretendía remediar, pues, más bien, durante todos estos años se ha producido lo contrario.

A continuación seguimos con la tesis del ilustre administrativista, GARCÍA DE ENTERRÍA⁶⁰, 1976, la cual coincide de forma sustancial con la formulada por PARADA VÁZQUEZ en 1972. Así, también distingue, dentro del Derecho sancionador administrativo, entre aquellas sanciones por las que la Administración tutela su organización y orden internos, incluyendo el sistema de sus actos jurídicos, y aquellas otras por las que tutela el orden social general, en un amplio sentido, el orden público: a las primeras las denomina sanciones administrativas de autoprotección y a las segundas sanciones administrativas de protección del orden general.

Las sanciones de autoprotección son definidas por el autor, de la siguiente forma:

La potestad sancionatoria de la Administración sería así una potestad doméstica, vacada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efectos sólo respecto de quienes están directamente en relación con su organización o funcionamiento, y no contra los ciudadanos en abstracto. Sería, en los términos de MURGEON, la expresión de la necesidad de «preservar el orden jurídico institucional [organizativo] para permitirle la

⁵⁹ CEREZO MIR, José: *Los límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, ob. cit., págs. 169 y 170.

⁶⁰ Con este trabajo de GARCÍA DE ENTERRÍA se cierra, en nuestra opinión, la trilogía de estudios sobre la materia que, definitivamente, más han influido a toda la doctrina posterior que ha estudiado la cuestión. A partir de aquí, los trabajos de la doctrina, sobre todo de los partidarios de las tesis de la identidad ontológica [tesis cuantitativas o formales], no hacen, sino, que recoger, de una u otra forma, las opiniones de estos tres grandes maestros. Adviértase, con todo, que lo anterior no es una crítica hacia la doctrina posterior, sino un reconocimiento a los tres citados autores.

realización de su obra», imponiendo a cuantos están en ella integrados o sometidos «el respeto de una disciplina que la institución administrativa debe de garantizar por el uso de un poder de represión que le es inherente, como a toda institución»⁶¹.

Dentro de las sanciones administrativas de autoprotección, incluye las siguientes: *sanciones disciplinarias*, que son las aplicables a aquellas personas que están en una relación de sujeción especial con la Administración [los funcionarios, los usuarios de los servicios públicos, los profesionales integrados en Colegios Profesionales, en cuanto al ejercicio de su profesión, los miembros de otras corporaciones públicas no territoriales, los contratistas y, en particular, los concesionarios]; *sanciones de la llamada policía demanial*, que se imponen a los usuarios del demanio o a las personas que con él se ponen en una determinada relación fáctica; *sanciones rescisorias de actos administrativos favorables*; y, por último, *sanciones tributarias*⁶².

Para GARCÍA DE ENTERRÍA las sanciones administrativas de autoprotección se diferencian cualitativamente del Derecho penal, así: «Es éste el campo tradicional de la potestad administrativa sancionatoria y su justificación resulta justamente de la proposición como relevante de la finalidad protectora del orden administrativo. Se ha

⁶¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «El problema jurídico de las sanciones administrativas», en *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 10, 1976, pág. 400.

⁶² Nótese que GARCÍA DE ENTERRÍA, respecto al criterio sostenido por PARADA VÁZQUEZ, amplía de forma significativa el concepto de sanciones de autoprotección: a las sanciones de la llamada policía demanial, a las sanciones rescisorias de actos administrativos favorables y a las sanciones tributarias. La citada ampliación fue tempranamente criticada por la doctrina, así, en 1978, BAJO FERNÁNDEZ afirmaba: «Sin embargo, en la llamada potestad de autoprotección incluye García de Enterría algo más que las simples sanciones disciplinarias, esto es, las sanciones de policía demanial, las sanciones rescisorias de actos administrativos favorables y las sanciones tributarias. Pues bien, no acabo de encontrar la razón que excluya de la *desadministrativización* preconizada estas tres últimas clases de sanciones. (ó) En los casos de sanción tributaria podría justificarse su mantenimiento en manos de la Administración, si se entiende aquella como un sustitutivo de la compulsión sobre las personas, es decir, como la multa coercitiva de los arts. 104 y 107 de la LPA. En otro caso, entendiéndose como *castigo* a la infracción, debería seguir el mismo destino que las sanciones gubernativas o, según la terminología de García de Enterría, sanciones de heterotutela. En cuanto al resto de sanciones, realmente la solución de García de Enterría no parece del todo satisfactoria (ó). A mi juicio, la pretendida similitud entre estas postestades y la disciplinaria no es tan evidente como podría parecer, y tratándose, además, de *castigos* tan severos, debería preconizarse igualmente de *lege ferenda* su jurisdiccionalización, otorgando a la Administración las prerrogativas procedimentales pertinentes para evitar quede inerte en un sector encomendado a su cuidado.» Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1978, págs., 107 y 108.

notado por ello que aquí la potestad de sanción se diferencia cualitativamente y por sus fines de la potestad punitiva penal.⁶³⁺

Como podemos observar, respecto a las sanciones de autoprotección, GARCÍA DE ENTERRÍA justifica el poder sancionador de la Administración en %a finalidad protectora del orden administrativo+el cual %debe garantizar+mediante %el uso de un poder de represión que le es inherente, como a toda institución+⁶⁴.

Por lo que a nuestro estudio interesa de forma especial, el maestro GARCÍA DE ENTERRÍA justifica la inclusión de las sanciones tributarias dentro de las, por él denominadas, de autoprotección de la siguiente forma:

Con la sanción tributaria, que la autoridad administrativa inflige a los infractores de las normas de ese carácter, la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, sólo con la efectividad de las cuales puede ella funcionar. Es manifiesta, pues, la finalidad autoprotectora de este tipo de sanciones administrativas, lo que en la generalidad de sistemas hace que se reconozcan, con mayor o menor extensión, como una competencia represiva legítima de la Administración, sin perjuicio de su penalización o represión judicial en el caso de infracciones dolosas o cualificadas (en nuestro CP, aunque sin aplicación práctica, el art. 319, dentro del título de las falsedades).⁶⁵

Cumple significar que la inclusión de las sanciones tributarias dentro de dicho grupo choca frontalmente con la tesis de SAINZ DE BUJANDA, formulada mucho tiempo antes; siendo criticada dicha inclusión, a mayor abundamiento, por algún sector de la doctrina tributarista⁶⁶.

⁶³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: %el problema jurídico de las sanciones administrativas+, ob. cit., pág. 400.

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 402 y 403.

⁶⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando: %Derecho Tributario Sancionador: Sobre la Naturaleza de sus Instituciones y Principios para su aplicación+en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y Penales*, Madrid: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, 1988, págs. 15 y 16., para quien: %De forma más concreta, debe rechazarse el planteamiento realizado por una prestigiosa doctrina que incluye las sanciones tributarias dentro de las llamadas de %autoprotección+, diferenciadas de las de protección del orden general.

(õ).

A nuestro juicio, incluso admitiendo, como se ha dicho anteriormente, la existencia de diferencias dentro de las modalidades de ejercicio de la potestad represiva por parte de la Administración, el insistir en la colocación de las infracciones tributarias entre las de autotutela supone una

En cuanto a las sanciones administrativas de protección del orden general, que en palabras del propio GARCÍA DE ENTERRÍA son aquellas donde: «la Administración no busca su propia protección como organización o institución, sino que se justifica en la protección del orden social general»⁶⁷ [y que incluye, a modo de ejemplo: las sanciones de orden público; las urbanísticas; las de disciplina del mercado; prensa; y espectáculos], considera que no presentan ningún tipo de diferencia cualitativa con la penal: «La distinción entre esta potestad sancionatoria y la punitiva penal, actuable por los Tribunales represivos, es prácticamente imposible en un plano general y de principio».⁶⁸ Para continuar afirmando:

Aquí la Administración no está autotutelando sus propias exigencias de funcionamiento, (õ), sino tutelando el orden social en su conjunto; es, pues, una heterotutela, un verdadero abuso, por ello, de la autotutela, cuyas técnicas autoritarias y privilegiadas se aplican fuera de su ámbito propio, (õ). Pero la «heterotutela» es una facultad exclusiva del juez, del juez civil en las relaciones de este orden, del juez penal en la materia represiva; ésta es la esencia misma del orden judicial⁶⁹.

Consecuentemente, GARCÍA DE ENTERRÍA, en lo tocante a las sanciones de orden público, considera que no presentan ningún tipo de diferencia cualitativa con la penal y, coherentemente, reclama una competencia exclusiva y excluyente de los jueces de lo penal. Por ello concluye afirmando:

Bastará notar que es urgente devolver al juez penal, siquiera sea en vía de recurso (por supuesto, suspensivo), los poderes sancionatorios que hoy la Administración usurpa fuera de su ámbito de autoprotección, devolución que forzará, sin duda, a una reordenación en

consideración incorrecta de las funciones que actualmente se atribuyen a las instituciones tributarias y se corresponde más bien con planteamientos de época pretéritas que ciertamente han tenido reflejo en la normativa sobre infracciones y sanciones, pero que se consideran generalmente como superados. o a superar- en los momentos presentes.+ También ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1992, págs. 35 a 41, quien concluye al respecto: «En definitiva, pues, la inclusión de las sanciones correspondientes a infracciones tributarias entre las denominadas sanciones de autoprotección+ no puede mantenerse desde ningún punto de vista, ni posiblemente tenga sentido la categoría misma, en cuanto no es sino el trasunto de unos criterios de distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo que deben considerarse superados, por cuanto no permiten establecer una diferencia cualitativa entre lo ilícito penal y lo ilícito administrativo que tiene un contenido material semejante y la misma estructura lógica.+»

⁶⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «El problema jurídico de las sanciones administrativas», ob. cit., pág. 403.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ *Ibidem*, págs. 403 y 404.

algún sentido de la justicia penal, hoy quizá no preparada para absorber la creciente masa sancionatoria administrativa. Esa devolución al juez implicará también beneficiar a los administrados con las sustanciales técnicas de garantía ligadas al Derecho procesal penal y que en modo alguno pueden encontrar un sustitutivo en el Derecho procedimental administrativo, ordenado a otros fines⁷⁰.

En resumidas cuentas, GARCÍA DE ENTERRÍA coincide con la tesis formulada por PARADA VÁZQUEZ [aunque con los matices apuntados, respecto a la ampliación del concepto de las sanciones que conforman el ámbito de la autoprotección de la Administración], y condensa su pensamiento respecto a *las sanciones de orden público*, en los siguientes términos: «La distinción entre esta potestad sancionatoria y la punitiva penal, actuable por los Tribunales represivos, es prácticamente imposible en un plano general y de principio». Sobre esta premisa, solicita la reversión de la potestad sancionadora de la Administración hacia la jurisdicción penal, lo que, desde un punto de vista dogmático, nos parece impecable, pues, si se concluye que ontológicamente el ilícito administrativo y el penal son lo mismo, habrá que reclamar el monopolio de los jueces de lo penal para la tutela de ambos ámbitos punitivos, dado que otra posición sería, cuando menos, contradictoria.

Con posterioridad a la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978, GARCÍA DE ENTERRÍA mantuvo su tesis en su núcleo fundamental [identidad ontológica entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal], aunque sin solicitar la devolución al juez penal de los poderes sancionatorios que hoy la Administración usurpa fuera de su ámbito de autoprotección de la misma+ [como defendía enérgicamente en 1976]; abandonando, también, su inicial distinción entre «sanciones de autoprotección y sanciones de orden general»⁷¹. Y rectificando, en consecuencia, su definición de las sanciones tributarias como sanciones de autoprotección, afirmando respecto a éstas, tras la promulgación de la Constitución de 1978:

⁷⁰ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «El problema jurídico de las sanciones administrativas», ob. cit., pág. 428.

⁷¹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo II, 14ª Edición: Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 168: En suma, aquí se recoge su pensamiento postconstitucional: «En todos los casos, herencia histórica, despenalización, influencia del Derecho Comunitario, multiplicación de centros políticos con poder sancionador, no parece haber base alguna para distinguir por su naturaleza estas sanciones administrativas de las penas propiamente dichas. Con frecuencia, la gravedad de aquéllas excede a las de éstas (es incluso lo normal respecto a las multas). Todos los esfuerzos por dotar a las sanciones administrativas de alguna justificación teórica y de una sustancia propia han fracasado. Sólo razones de política criminal explican las opciones varias, y a menudo contradictorias, del legislador en favor de una u otra de esas dos vías represivas.»

Hoy (sobre todo tras el art. 25 de la Constitución) son sanciones administrativas típicas, sin otra especialidad que las propias de su objeto y su procedimiento. [õ] El *continuum* entre las sanciones administrativas y las penales es más inexcusable precisamente en esta materia tributaria desde el momento en que una misma infracción caerá en uno u otro ámbito únicamente por razón de cuantía (arts. 305 y sigs. del Código Penal).⁷²

Otro reputado penalista que desde 1973⁷³ no ha levantado mano sobre la cuestión ha sido BAJO FERNÁNDEZ [singularmente preocupado por la confluencia de la potestad sancionadora administrativa y la penal en los ilícitos económicos⁷⁴]. Así, el autor, en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración, distingue entre sanciones disciplinarias y sanciones gubernativas⁷⁵: *Las sanciones disciplinarias* se explican por especiales relaciones de poder a los que están sometidos determinados administrados y que crea determinados deberes en relación con un servicio público (funcionarios, concesionarios, soldados, reclusos, etc.), mientras que las *gubernativas* obedecen a los deberes genéricos que todo individuo tiene frente al Estado.⁷⁶+ Considerando que para BAJO FERNÁNDEZ, el poder disciplinario habitaría en una zona pacífica en relación con el Derecho penal, dado que el carácter de sus sanciones [desde la amonestación a la separación del servicio] y el fundamento que las justifica [las relaciones especiales de poder] difieren de los del Derecho penal⁷⁷. Luego, para el autor, *el* tema realmente polémico es el relativo a la potestad gubernativa o correctiva de la Administración, cuyos presupuestos, función y finalidad son de difícil diferenciación de los correspondientes a los órganos jurisdiccionales penales.⁷⁸+

⁷² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo II, 14ª Edición: ob. cit., págs. 175 y 176.

⁷³ Vid. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *el* Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español.+ en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Madrid: Ministerio de Justicia, Año 1973, Tomo XXVI, Fascículo 1, pássim. Especialmente, págs. 114 a 127.

⁷⁴ *Hoy* en día son el orden público y el orden económico aquellos sectores en los que con mayor relieve se produce la colisión entre el Derecho penal y el Derecho administrativo. (õ) En una obra sobre Derecho penal económico no podía faltar una referencia a esta problemática dado el enorme alcance que el poder sancionador de la Administración tiene frente a la infracción económica.+Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*, ob. cit., pág. 86.

⁷⁵ *Ibidem*, pág. 115.

⁷⁶ *Ibidem*, pág. 87.

⁷⁷ *Ibidem*, *de* ahí la posibilidad de su acumulación, legal y doctrinalmente reconocida+.

⁷⁸ *Ibidem*.

A partir de aquí, BAJO FERNÁNDEZ examina la posible justificación para entregar el poder sancionador a la Administración pública, abordando la cuestión de la diferenciación [sustancial] entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, con el objetivo de saber si el legislador opera con algún tipo de distinción entre ambos ilícitos, puesto que, en su opinión, solo si así fuera quedaría legitimada la entrega a la Administración de un poder represivo dirigido a castigar aquellas conductas antijurídicas que constituyen ilícito administrativo.⁷⁹ Para ello, se centra en la tesis de Eberhard Schmidt [como continuador de la de las tesis de J. Goldschmidt, A. Schönke, y E. Wolf], concluyendo que se rechaza hoy mayoritariamente la posibilidad de hallar un criterio de distinción entre ilícito penal y administrativo y entre sanción penal y administrativa, por lo que se entiende que el legislador no ha operado con tal distinción.⁸⁰ Resumiendo su posición de la siguiente forma: *«A nuestro juicio, no hay más distinción que la formal. Ilícito administrativo es el castigado con sanción administrativa e ilícito penal el castigado con pena. Trasladando el problema al efecto jurídico, su solución se encuentra calificando de sanción administrativa la impuesta por los órganos de la Administración pública y sanción penal, o pena, la impuesta por los Tribunales de Justicia.»*⁸¹

Por ello, realiza una crítica severa al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración⁸², proponiendo acabar con el poder sancionador de la Administración⁸³, con la salvedad de que al cambiar notablemente la función de la Administración, es necesario impedir que quede totalmente inerte contra el infractor.⁸⁴ Dado que, a su juicio, el criterio cuantitativo debería ser el decisivo al trazar los límites entre el ilícito penal y el administrativo como una exigencia político-criminal.⁸⁵ Impidiendo a la Administración establecer penas superiores a las establecidas para las faltas en el Código penal.⁸⁶ Pero, siguiendo a PARADA VÁZQUEZ, otorgándole fórmulas para evitar que la Administración pública quede desarmada en el cumplimiento de sus funciones dirigidas al bien común.⁸⁷

⁷⁹ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*, ob. cit., pág. 89.

⁸⁰ *Ibidem*, págs. 89 a 92.

⁸¹ *Ibidem*, pág. 92.

⁸² *Ibidem*, págs. 93 a 96

⁸³ *Ibidem*, pág. 99.

⁸⁴ *Ibidem*.

⁸⁵ *Ibidem*.

⁸⁶ *Ibidem*, pág. 100.

⁸⁷ *Ibidem*, pág. 101.

En definitiva, BAJO FERNÁNDEZ propone la despenalización de los asuntos baladíes y la desadministrativización del poder penal, mediante la creación de un Código de Policía que incluya gran parte de las faltas del Libro III del Código penal, convertidas en infracciones puramente administrativas. Se trataría, afirmaba, de entregar este poder sancionador desprovisto de carga ética relevante a los últimos eslabones de las autoridades administrativas, que podrían resolver de manera rápida y eficaz los conflictos locales de escaso valor lesivo.⁸⁸ Fuera de dicho poder sancionador la Administración queda desprovista de toda otra facultad sancionadora.⁸⁹ Pero, la privación del poder sancionador de la Administración, deberá ir acompañada de una serie de medidas jurídicas que permitan a la Administración cumplir sus funciones, con la posibilidad, en última instancia, que el administrado siempre pueda acudir a los tribunales de justicia, siendo aplicable a todo el sistema sancionador los principios propios del Derecho penal como el de legalidad, irretroactividad, culpabilidad, etc.⁹⁰

La tesis de BAJO FERNÁNDEZ no se diferencia sustancialmente de las mantenidas, por ejemplo, por PARADA VÁZQUEZ, GARCÍA DE ENTERRÍA o CEREZO MIR, radicando su singularidad en que éste sostiene que, ni tan siquiera existe una diferencia cuantitativa, sino solo formal⁹¹, en base al órgano que aplique la sanción, pues, pese a compartir la siguiente afirmación de TIEDEMANN: «ambos ordenamientos se diferencian cuantitativamente en las sanciones pero no en el supuesto de hecho»⁹², aclara: «Se podría añadir que ni siquiera siempre se produce la diferencia cuantitativa en las sanciones si comparamos delitos castigados sólo con multa que, en ocasiones, es inferior a la prevista para el mismo hecho en el Derecho administrativo sancionador»⁹³.

El pensamiento central del autor se mantiene intacto tras la promulgación de la Constitución de 1978, habiendo, entendemos, al igual que GARCÍA DE ENTERRÍA, abandonado su crítica al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y

⁸⁸ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*, ob. cit., pág. 108.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ *Ibidem*.

⁹¹ Según el autor: «El error comienza en malentender la posición de la tesis mayoritaria que, en realidad, no mantiene una diferenciación cuantitativa entre ambos ilícitos sino formal.» Cfr.: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: «Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal», ob. cit., pág. 3.

⁹² *Ibidem*.

⁹³ *Ibidem*, págs. 3 y 4.

su propuesta de acabar con el poder sancionador de la Administración que, entonces, ya la Administración acumulaba.⁹⁴

En ese sentido, es interesante el matiz apuntado por MIR PUIG, para quien, si bien la discusión se ha zanjado a favor de las tesis que mantienen exclusivamente una diferencia cuantitativa [la mayor gravedad de la pena criminal], la citada diferencia cuantitativa no ha de verse en el sentido exclusivamente de la mayor gravedad de la pena criminal, pues hay sanciones administrativas mucho más elevadas que algunas multas penales, sino en términos simbólicos, por razón del reproche ético-social mucho mayor que conlleva una condena penal.⁹⁵

Ya en época postconstitucional, en 1989, otro reputado administrativista, SUAY RINCÓN, publicaba una monografía sobre la sanción administrativa, con base en su tesis doctoral, la cual, en esencia, trata el tema de la identidad entre sanciones administrativas y penales. En ella, se hace eco de la posiciones que la doctrina había adoptado, principalmente la española y la italiana⁹⁶, también las de la doctrina alemana [pero, éstas, mucho menos desarrolladas].

Tras su estudio, afirma el autor: «no hay diversidad alguna de signo cualitativo entre las sanciones administrativas y las penales, sino más bien ocurre lo contrario, existe una profunda y sustancial identidad entre ambas figuras, por lo que nada impide al legislador equipararlas y aplicar a las dos idénticos principios generales; antes bien, eso sería lo deseable desde un punto de vista estrictamente dogmático.»⁹⁷

⁹⁴ Su pensamiento postconstitucional se puede ver plasmado, por ejemplo, en BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José y GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos: *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2012, pág. 29

⁹⁵ MIR PUIG, Santiago: «Una tercera vía en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas», (en línea): en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2004, pág. 9: «Un ejemplo ilustrará lo que quiero decir: si un ministro del Gobierno es condenado penalmente por haber cometido un delito, es evidente que debe dimitir, porque nadie entendería que un delincuente+ convicto pudiera integrar el Gobierno del país; en cambio, ningún ministro debe dimitir por el hecho de que se le haya impuesto una sanción administrativa (aunque consista en una multa de importe más elevado que ciertas multas penales)».

⁹⁶ SUAY RINCÓN realizó sus estudios de doctorado y defendió su tesis en Bolonia [Italia].

⁹⁷ Cfr. SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1989, págs. 51 y 52.

Para SUAY RINCÓN, las consecuencias de la entrada en vigor de la Constitución y la interpretación que sobre la materia efectuó el Tribunal Constitucional, no dejan margen alguno a la duda:

Tenemos en definitiva, una Constitución que, por un lado, equipara el delito, la falta y la infracción administrativa a ciertos efectos (artículos 25.1 y 9.3), el procedimiento sancionador administrativo y el proceso penal (artículo 24) y que muestra su indiferencia ante la eventualidad de recurrir a uno u otro instrumento sancionador (artículo 45.3); y, por otro lado, una jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, haciéndose eco de la del Supremo, y en su papel de voz del Derecho (entendiendo éste como algo más que la mera suma de normas escritas), no cesa de afirmar que los principios de orden penal son de aplicación al Derecho sancionador administrativo.

Es claro, así, pues, que sobre la base de estas premisas y desde una perspectiva estrictamente de Derecho positivo (desde el plano dogmático la conclusión no sería diferente, según hemos visto en la Parte Segunda), hay que dar por zanjado el debate en torno a los principios generales de las sanciones administrativas y en torno a sus analogías, o diferencias con las penales.⁹⁸

Para nosotros, pese a la brillantez del trabajo, la solución final que propugna no nos parece acertada: todo lo contrario. Ciertamente, si bien SUAY RINCÓN, como hemos comprobado, da por concluido el debate, pues, según él, no es posible diferenciar ambos tipos de ilícitos desde un punto de vista material, al final de su estudio, afirma: Como es obvio . y eso es, precisamente, lo que el Tribunal Constitucional ha querido indicar al utilizar la expresión con matices+ para especificar el grado de vinculación de las sanciones administrativas a los principios penales-, ni todos, lo que se dice todos, los principios del Derecho penal tienen por qué aplicarse aquí, ni tampoco con la misma extensión.⁹⁹ En nuestra opinión, y, en parte, ello es el objeto de nuestro trabajo, la anterior afirmación genera una inseguridad jurídica de la mayor importancia práctica, pues ni se dice cuáles de los principios penales se deben aplicar y cuáles no, a las sanciones administrativas, ni cuál es el criterio para aplicar unos sí y otros no, ni, en suma, respecto a los que se deben aplicar, cuál debe ser la extensión de éstos y por qué razón tiene que tener dicha extensión [se entiende limitada].

⁹⁸ Cfr. SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 194.

⁹⁹ *Ibidem*, pág. 202.

Precisamente dicho autor, posteriormente, en 2008, publicó un excelente artículo¹⁰⁰ donde revisaba, en parte, su anterior trabajo, con el objetivo confesado de renovar y revisar sus propios planteamientos. En dicho trabajo, tras reafirmarse en su posición respecto a la identidad sustancial existente entre la sanción administrativa y la sanción penal, constata la inseguridad jurídica que conllevaba su primer planteamiento, llegando a la conclusión de que el problema más grave que atañe a la cuestión es el de las dudas e incertidumbres que generan la aplicación de los principios generales del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo, los cuales admiten matices y hasta excepciones, constituyendo un caldo de cultivo propicio para la arbitrariedad; por ello, reclama de un instrumento legislativo que permita superar dichas incertidumbres. En definitiva, añadimos nosotros, el problema de la seguridad jurídica.

En consecuencia, la dificultad que nos plantea la tesis de SUAY RINCÓN es, por tanto, más bien de dogmática; es decir, en el fondo estamos de acuerdo con él en su planteamiento y en su solución, pero no en la forma de abordarlo, puesto que, como ya hemos indicado al principio de este trabajo, al contrario de lo que opina el autor, no creemos que desde la posición de la unidad ontológica entre ambos regímenes represivos se pueda abordar la aplicación de distintos principios, o de iguales principios con distinta intensidad. Si bien, el autor justifica dicha posición sosteniendo que en el Derecho penal tampoco existe una aplicación compacta de las reglas y principios [por ejemplo, afirma, entre el régimen sustancial de las faltas y delitos; y aun dentro de estos últimos, también en el plano procedimental] y, pese a ello sostiene, a nadie se le ocurriría poner en duda la unidad ontológica del Derecho penal. Ocurre, sin embargo, que en el seno del Derecho penal nadie ha puesto en duda, contrariamente a lo que ocurre con el Derecho sancionador administrativo, que los principios generales que lo informan hayan de ser aplicados con matices, o incluso, como el autor afirma, que admitan hasta excepciones, de lo que se colige que el Derecho penal forma un todo unitario de principios¹⁰¹ y reglas internas que en modo alguno [pese a que puedan ser distintas algunas reglas procesales según el tipo de delito; por otra parte, totalmente comprensible] conllevan una inseguridad

¹⁰⁰ Vid. SUAY RINCÓN, José: *La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar* en *Documentación administrativa*, Nº 280-281, 2008, págs. 43 a 58.

¹⁰¹ En referencia a los principios generales del Derecho penal, entendemos que no se puede sostener con rigurosidad, como sí se hace en el Derecho sancionador administrativo, que en el seno del Derecho penal el principio de legalidad admita matices, ni mucho menos excepciones, ni el principio de culpabilidad, ni el principio *non bis in ídem*, ni el de presunción de inocencia, etc.

jurídica, de la cual se haya hecho eco la doctrina penalista. Por lo demás, impensable. En consecuencia, y en última instancia, coincidimos con la mayoría de conclusiones a las que el autor llega, considerando que la gran separación con el pensamiento del autor radica en este justo punto: el de la unidad ontológica o sustancial. Por ello, adelantándonos a las conclusiones finales, procede afirmar que, pese a lo que pueda parecer, si se analizan en profundidad las tesis sostenidas por la doctrina que defiende ambas teorías, las de la unidad ontológica y las de la diferencia ontológica, la realidad es que son mucho mayores los puntos que las acercan que los que las separan.

En fin, en cuanto a los autores que suscriben la tesis mayoritaria de la identidad ontológica entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal, procedemos a citarlas de forma sumaria.

Por ejemplo a MARTIN-RETORTILLO BAQUER, quien no encuentra diferencia alguna, más allá de los datos formales y orgánicos:

Muy destacada y concienzuda literatura se ha empeñado desde hace años en la ardua tarea de dilucidar los posibles criterios distintivos entre las sanciones penales y las sanciones administrativas. Opinión muy generalizada que de la misma se deduce es la de que no es fácil en los actuales sistemas jurídicos, si se prescinde de los datos formales y orgánicos, hallar criterios en base a los que delimitar, de una vez para siempre, una posible distinta naturaleza, entre infracciones penales e infracciones administrativas o tomando la cuestión por el reverso, entre sanciones penales y sanciones administrativas.¹⁰²⁺

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ¹⁰³: «Lo ha hecho empezando por el principio, es decir, por despejar el primero y más grave de los equívocos que tradicionalmente pesan sobre este tema: la presunta diferencia de naturaleza entre las infracciones administrativas y penales, diferencia hoy ya insostenible.»

¹⁰² MARTIN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo: «Multas Administrativas», en *Revista de Administración Pública*, nº 79, Enero/Abril, 1976, págs. 13 y 14.

¹⁰³ Cfr. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: Prólogo al libro *Sanciones Administrativas*, Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1989, pág. 8.

GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ¹⁰⁴: %Si de todo lo expuesto hasta ahora pudiera extraerse alguna conclusión ésta sería, sin lugar a duda alguna, la constatación de la homogeneidad ontológica de las distintas vertientes del Derecho Sancionador.+

GÓMEZ TOMILLO y SANZ RUBIALES¹⁰⁵: %La tesis actualmente mayoritaria defiende que ambos fenómenos poseen la misma naturaleza, se acepte o no sin matices la tesis cuantitativa. Con independencia de los matices¹⁰⁶ que a tal punto de vista se puedan formular, la conclusión ineludiblemente asociada a tal punto de vista, y que debemos mantener aquí, es que infracción penal y la infracción administrativa serían esencial, material, sustancialmente idénticas.¹⁰⁷+

PÉREZ ROYO se muestra categórico al afirmar: %La cuestión de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria puede hoy considerarse resuelta en la doctrina, aunque no siempre se extraigan debidamente las consecuencias en el ámbito de la política legislativa.¹⁰⁸+ Aunque lo hace: %Tomando como criterio decisivo la índole de la

¹⁰⁴ Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2016, pág. 75.

¹⁰⁵ Cfr. GÓMEZ TOMILLO, Manuel y SANZ RUBIALES, Iñigo: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*, 2ª ed., Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2010, págs. 87 y 89.

¹⁰⁶ GÓMEZ TOMILLO y SANZ RUBIALES opinan: %Desde nuestra perspectiva, apenas puede dudarse de que ambos fenómenos son sustancialmente idénticos, coinciden en lo que a su naturaleza jurídica respecta. Delito e infracción administrativa son manifestaciones punitivas del Estado, la cual ha sido otorgada por medio del contrato social a éste para la tutela de los bienes jurídicos. Ello no equivale a asumir íntegramente la tesis llamada cuantitativa, en la medida en que no siempre hay una correlación entre infracciones administrativas y delitos. Por ello mismo se cierra el paso a aceptar que la diferencia sea siempre y en todo caso de grado. No obstante, con el importante matiz apuntado, podría aceptarse la corrección de la citada tesis cuantitativa.+*Ibidem*, pág. 90.

¹⁰⁷ Incluso para GÓMEZ TOMILLO y SANZ RUBIALES: %En ese esquema y en el contexto de este trabajo, atendiendo a los criterios en él seguidos, donde el Derecho administrativo sancionador sigue siendo materialmente Derecho penal, podríamos hablar incluso de una *cuarta velocidad* coincidente con ese Derecho administrativo sancionador, donde, materialmente, la disminución de garantías es patente+[N.A.: se refieren a la dualidad entre un Derecho penal de primera velocidad y otro de segunda velocidad, con menores garantías, propuesto por SILVA SÁNCHEZ; al que añaden un Derecho penal de tercera velocidad, consistente en el denominado Derecho penal del enemigo, y uno de cuarta velocidad que, precisamente, sería el Derecho sancionador administrativo]. *Ibidem*, pág. 54.

¹⁰⁸ Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando: %Derecho Tributario Sancionador: Sobre la Naturaleza de sus Instituciones y Principios para su aplicación+, ob. cit., pág. 13.

reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito¹⁰⁹, de lo que concluye: "parece claro que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo que hace a estas infracciones idénticas sustancialmente a las de índole penal en sentido estricto."¹¹⁰

Por último, y dado que nuestro estudio se inserta en la materia sancionadora tributaria, nos parece del todo punto oportuno concluir las referencias a los autores que se han alineado con las tesis de la identidad ontológica, haciendo una mención al INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963, puesto que sus conclusiones inspiraron el Anteproyecto de la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre [en adelante LGT], a saber:

Como segunda de las cuestiones preliminares, la Comisión ha debatido las posibles influencias que el Derecho tributario pueda recibir del Derecho Penal y del Derecho Administrativo sancionador.

Por lo que se refiere al Derecho Penal, es preciso tener en cuenta que la única diferencia que existe entre los ilícitos administrativos y los penales es meramente cuantitativa. Es decir, los primeros se crean con la intención de frenar el proceso histórico de hipertrofia del Derecho Penal, reservando a la Administración la represión de las infracciones de menor entidad. Por ello mismo, puede afirmarse que existe una identidad sustancial entre delitos e infracciones. Todo esto nos conduce a la necesidad de propugnar la aplicación de las garantías penales en el procedimiento administrativo sancionador, con las precisiones, mínimas, que sean imprescindibles. Como señala la STC 18/1981, "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado". En consecuencia, puede afirmarse que el Derecho supletorio de la potestad sancionadora de la Administración es el Código Penal. Así se desprende también de la actual redacción del art. 9.2 de la LGT, aunque no sea usual entender el término "Derecho común" en este sentido.

Ahora bien, es preciso aclarar que esta supletoriedad del Derecho Penal afecta de modo especial y de manera más intensa a los principios de la potestad sancionadora y a las garantías del ciudadano ante el procedimiento sancionador. Pero, en ningún caso, esta supletoriedad puede dar lugar a la integración de los tipos de las infracciones administrativas con la regulación positiva contenida en el Derecho Penal. A ello se oponen los principios de legalidad y, sobre todo, el de tipicidad.

¹⁰⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando: "Derecho Tributario Sancionador: Sobre la Naturaleza de sus Instituciones y Principios para su aplicación", ob. cit., pág. 13.

¹¹⁰ *Ibidem*.

Como se puede comprobar, la aludida Comisión acepta como un dogma de fe la identidad ontológica entre ilícitos administrativos e ilícitos penales, proclamando, en consecuencia, que las diferencias son meramente cuantitativas. Dicha identidad ontológica la hace residir *en el origen de los ilícitos administrativos*; lo cual, cuando menos, resulta objetivamente errado. Dado que afirman que el Derecho sancionador administrativo es una creación del Estado para que no se hipertrofiara el Derecho penal, reservándole al primero los ilícitos, penales, de menor gravedad [sic].

Sea lo que fuere, con base en ello, la Comisión propugna la necesidad de aplicar las garantías penales en el procedimiento administrativo sancionador, con las precisiones, mínimas, que sean imprescindibles. Pero no solo eso, sino que afirma que el Derecho supletorio de la potestad sancionadora de la Administración es el Código Penal, lo que se desprendería del art. 9.2 LGT de 1963¹¹¹, sin que en ningún caso continúan afirmando-, esta supletoriedad puede dar lugar a la integración de los tipos de las infracciones administrativas con la regulación positiva contenida en el Derecho Penal.

En fin, sirva lo anterior para dejar constancia del punto de partida de la actual LGT, referido a la materia objeto de estudio en el presente trabajo. El cual, como hemos podido comprobar, pese a su evidente voluntarismo, no deja de ser una muestra más, de la inseguridad jurídica que conlleva sostener la identidad ontológica de ambos tipos de infracciones, a la vez que la aplicación de los principios generales del Derecho penal sin aclarar cuáles deben ser las precisiones, mínimas, que sean imprescindibles, se entiende a la hora de traspasarlos al ámbito sancionador tributario, dejando, en consecuencia, abierta la espita de la inseguridad jurídica¹¹².

¹¹¹ En la redacción definitiva de la LGT de 2003 se nos dice en el art. 178 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. Por tanto, eliminando cualquier posibilidad de interpretar que el Derecho supletorio de la potestad sancionadora de la Administración pudiera ser el Código Penal, tal y como propugnaba la Comisión.

¹¹² Cfr. *INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA*, Comisión constituida por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 15 de junio de 2000. Madrid: marzo de 2001, págs. 189 y 189. La citada Comisión estaba presidida por el Secretario de Estado de Hacienda, actuando como vicepresidente el Director General de Tributos, y estuvo integrada por funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda, profesores de Universidad y otros profesionales del ámbito tributario, de reconocida solvencia. A la citada Comisión se le encomendó analizar la situación de la Ley General Tributaria,

Hasta aquí, un resumen de las teorías cuantitativas que afirman la identidad ontológica entre ambos tipo de ilícitos, las cuales, como hemos podido comprobar, confluyen en lo esencial. Influenciadas, básicamente, por la doctrina alemana y, en menor medida, por la italiana y, por lo que respecta a nuestra doctrina patria, por los tres trabajos aludidos al comienzo de los maestros PARADA VÁZQUEZ, CEREZO MIR Y GARCÍA DE ENTERRÍA.

Antes de abordar las teorías cualitativas, cumple significar que existe otro grupo de teorías, denominadas, por lo común, *eclécticas*, que sostienen posiciones mixtas entre las dos teorías mayoritarias. Aunque no nos vamos a detener en ellas de forma general, sí que vamos a hacer mención particular a dos autores alemanes que por su solvencia y autoridad merecen un comentario específico. Nos estamos refiriendo a ROXIN Y JAKOBS; por ello, a continuación nos vamos a ocupar de la *teoría del principio de subsidiariedad*, formulada por ROXIN, por ser ésta la que, probablemente, mayor repercusión haya alcanzado en la actualidad.

Así, afirma ROXIN¹¹³, los delitos y las infracciones administrativas no se distinguen por la presencia o falta de una lesión de un bien jurídico, puesto que ambos lesionan bienes jurídicos, el criterio de delimitación entre ambos se ha de hallar en el principio de subsidiariedad: «El legislador debe recurrir a la contravención y a la multa administrativa, en vez de a la incriminación y a la pena, cuando la perturbación social pueda anularse con la sanción menos onerosa (por evitar la pena de prisión y en todo caso los antecedentes penales) del Derecho contravencional mejor o tan bien como con la pena».

Con todo, para dicho autor, pese a sostener que la diferencia entre hechos punibles y contravenciones es predominantemente de tipo cuantitativo y no cualitativo, «hay un límite, más allá del cual la cantidad se transforma en cualidad: así no es planteable castigar un asesinato, una toma de rehenes o un atraco a un banco sólo como contravenciones. En el campo nuclear del Derecho penal las exigencias de la protección subsidiaria de bienes jurídicos requieren necesariamente un castigo penal en caso de delitos de un cierto peso.»¹¹⁴

de 1963, considerando que sus propuestas se tuvieron muy en cuenta a la hora de realizar el anteproyecto de la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

¹¹³ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*, Madrid: Civitas Ediciones, S.L., Reimpresión 2008, pág. 71.

¹¹⁴ *Ibidem*, pág. 72.

Esto es, para ROXIN, pese a sostener, como hemos indicado, la no existencia de diferencias cualitativas, hay ciertos delitos % de un cierto peso+ que integrarían el núcleo del Derecho penal, que, en modo alguno, pueden pasar al ámbito de las contravenciones. Aunque, ciertamente, no explica cuales deban ser los criterios para configurar ese %campo nuclear+del Derecho penal¹¹⁵.

En base a ello asevera: %De ahí se sigue que la delimitación entre delitos y contravenciones ciertamente . como siempre sucede al aplicar el principio de subsidiariedad- queda sometida en un amplio terreno fronterizo al arbitrio del legislador y no obedece a leyes vinculantes en cuanto a contenidos, pero que en el caso de delitos graves en el ámbito nuclear de la delincuencia la punibilidad está absolutamente prefigurada por criterios de contenido¹¹⁶.

En definitiva, para ROXIN, respecto a la delimitación por su contenido, se debería hablar de una consideración mixta cualitativo-cuantitativa¹¹⁷.

También JAKOBS se posiciona a favor de una consideración mixta cualitativo-cuantitativa, partiendo de la base de que existen unas normas centrales o nucleares del Código Penal que nunca pueden ser contravenciones sino sólo infracción penal o exento de todo castigo, en la medida que garantizan el derecho a la existencia de cada ciudadano y los principios del orden constitucional. Es decir, el núcleo central del derecho penal nunca puede ser intercambiable por contravenciones, como parecerían sostener los partidarios de la tesis de la identidad ontológica si lleváramos hasta sus últimas consecuencias las tesis por ellos mantenidas.

Desde luego, en nuestra opinión, la citada teoría sólo se puede basar en una diferencia ontológica; es decir, de la misma se deduce una diferencia cualitativa, pues si fueran cualitativamente lo mismo, ningún problema habría, de forma gradual [de mayor a menor gravedad], en traspasar, también, los delitos menores, denominados por el autor centrales o nucleares del Código Penal, a meras contravenciones.

¹¹⁵ De ello se hace eco la doctrina, por todas: GÓMEZ TOMILLO, Manuel y SANZ RUBIALES, Iñigo: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*, 2ª ed., ob. cit., pág. 82, en los siguientes términos: %La tesis que hoy sostiene, entre otros, ROXIN, aun cuando resulta muy sugerente, puede ser objeto de diversas críticas. Así, cabe destacar que no proporciona un criterio que permita afirmar donde se produce ese salto cualitativo.+

¹¹⁶ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 73.

¹¹⁷ *Ibidem*, pág. 73.

JAKOBS se manifiesta en abierta oposición a tal entendimiento de una hipotética intercambiabilidad de infracciones entre ambos tipos represivos, con los siguientes argumentos: %Una tentativa de homicidio es un caso menos grave, y además en el límite del exceso en la legítima defensa, etc., cabe castigarla con una pena leve o incluso no castigarla en absoluto; pero castigarla con una multa como si fuese un aparcamiento prohibido o la emisión de ruidos molestos, desprendería el firme anclaje de la prohibición de matar en el ámbito central.+ lo mismo sostiene respecto a los delitos leves contra la propiedad y el patrimonio, a saber: %Por ello está especialmente vedado un desplazamiento de la pequeña criminalidad contra la propiedad y el patrimonio al ámbito de las contravenciones, en tanto que el principio de la protección de propiedad y patrimonio deba pertenecer al ámbito central+.

Para JAKOBS, pese a sostener que %No cabe determinar diferencias cualitativas entre infracción penal y contravención de claridad contrastable en la práctica+, a la hora de aplicar criterios de diferenciación entre uno y otro ámbito, sin embargo, afirma sin ambages que ninguno de los criterios aplicables es de carácter cuantitativo, a saber: %Desde luego pueden mencionarse reglas de clasificación [de contravenciones], pero ninguna conectada con criterios cuantificables.+¹¹⁸

Por nuestra parte, y estando de acuerdo con ambos autores en la conclusión a la que llegan: existe un núcleo duro del Derecho penal que no es posible trasladar al ámbito de las contravenciones; tanto la teoría de ROXIN como la de JAKOBS, pese a la solvencia de sus autores, adolecen de una debilidad clara que lleva, en última instancia, a la inseguridad jurídica, cual es: que no determinan cuál es el momento en el que la cantidad se convierte en calidad. O dicho de otra forma, no explican en qué momento se produce ese salto cualitativo, entre infracción penal y administrativa, que hace que, precisamente, por su diferencia cualitativa, no sea posible trasladar el núcleo duro del Derecho penal al ámbito de las contravenciones.

Una vez analizadas las posturas de los diferentes autores que mantienen la identidad ontológica entre infracción penal e infracción administrativa [teorías cuantitativas], y, también, la postura de aquellos autores que sostienen una posición intermedia [teorías eclécticas]; a partir de este momento nos centraremos en los autores que mantienen que entre ilícito penal e ilícito administrativo existe una diferencia material [teorías cualitativas].

¹¹⁸ Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., págs. 63 a 69.

Como hemos referido, minoría son los autores que han mantenido la negación de la identidad ontológica entre los delitos y las infracciones administrativas; por otra parte [y a diferencia de los seguidores de las teorías cuantitativas, que, como hemos visto, sostienen posiciones bastantes homogéneas], en el caso de los partidarios de las teorías cualitativas, vamos a ver cómo éstos fundan sus posiciones en motivaciones de lo más heterogéneas, lo que, sin duda, no ayuda a consolidar una posición unitaria, que pueda ser confrontada con los partidarios de las tesis cuantitativas. Sea de ello lo que fuere, a continuación trasladaremos las tesis de algunos autores que sostienen, o han sostenido, que ilícito penal e ilícito administrativo son diferentes ontológicamente, o lo que es lo mismo, en razón de su naturaleza.

Siguiendo un orden cronológico, principiaremos con MONTORO PUERTO, el cual, ya en su tesis doctoral defendida en 1963 y publicada en 1965, sostenía: «Con carácter principal diremos que la infracción penal y la infracción administrativa son distintas en razón de naturaleza, es decir, con carácter sustancial o cualitativo.¹¹⁹»; para el autor «la diferencia no se obtiene tan sólo de un elemento sino de una conjunción de elementos y características¹²⁰»; siendo, en su opinión, los siguientes dos elementos los que acreditan la diferente naturaleza, a saber: por un lado, el distinto ordenamiento jurídico infringido¹²¹; y, por otro, que la infracción administrativa contiene una lesión de aquellos intereses cuyo cuidado compete a la Administración [no en cuanto organización del Estado, pues en dicho supuesto nos encontraríamos frente a una infracción penal, sino en cuanto a la lesión se refiera a la actividad que esa Organización desarrolló]¹²².

A dicha conjunción de elementos de diferenciación básicos el autor añade:

¹¹⁹ Cfr. MONTORO PUERTO, Miguel: *La infracción administrativa*, Barcelona: Ediciones Nauta, S.A., 1965, pág. 268.

¹²⁰ *Ibidem*, pág. 269.

¹²¹ Aunque a simple vista pueda parecer que MONTORO PUERTO se está refiriendo a una diferencia formal, a poco que uno profundice en su obra, comprobará que se está refiriendo a una diferencia material, pues como el mismo autor señala: «No es simplemente una desobediencia a la administración; no es tan sólo un incumplimiento de los deberes, generales o especiales, que el administrado tiene para con la administración; no es tampoco una mera denegación de auxilio a la actividad de la administración. Hay algo más en la infracción administrativa, y este algo viene determinado por el desconocimiento de las normas integradoras del ordenamiento jurídico administrativo.» *Ibidem*, págs. 269 y 270.

¹²² *Ibidem*, págs. 270 y 271.

1º) que la infracción penal solo puede ser cometida por la persona física¹²³ y la infracción administrativa, indistintamente por la persona física o la persona jurídica¹²⁴.

2º) que la infracción penal requiere como norma un elemento subjetivo de culpabilidad [dolo o culpa], mientras que la infracción administrativa puede existir aun cuando no exista culpabilidad¹²⁵.

3º) que a diferencia de la infracción penal la cual puede traer como resultado un daño o un peligro, la infracción administrativa comporta siempre un daño¹²⁶.

4º) que en oposición a la infracción penal, en la cual siempre debe existir un previo reconocimiento y declaración de ilicitud de la conducta en un texto legal formal, en la infracción administrativa no tiene aplicación el principio *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*¹²⁷.

5º) que si bien la tipificación de las infracciones penales se halla contemplada en un solo código, Código penal, completado por una serie de leyes penales especiales, la infracción administrativa, dada la variedad y diversidad de sus manifestaciones, no puede ser codificada en un solo texto, por lo que se antoja necesario el sistema de señalamiento a través de distintas leyes, reglamentos, así como de las demás manifestaciones de la potestad administrativa de la administración¹²⁸.

6º) y, por último, que la posibilidad, a su parecer, que un mismo hecho pueda ser, al mismo tiempo, susceptible de ser sancionado como infracción penal y como infracción administrativa, quiebra con ello el principio *non bis in ídem*, lo que pone en evidencia la específica diferencia entre ellas¹²⁹.

¹²³ Como sabemos, dicho argumento actualmente ya se encuentra superado, pues la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, de reforma del Código Penal, que entró en vigor el 23 de diciembre de 2010, introdujo en la legislación penal española la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

¹²⁴ MONTORO PUERTO, Miguel: *La infracción administrativa*, ob. cit. pág. 271.

¹²⁵ *Ibidem*.

¹²⁶ *Ibidem*, pág. 271. Aclarando el autor, que dicho daño en su existencia puede no apreciarse materialmente, por la identificación en el tiempo entre conducta y resultado.+

¹²⁷ *Ibidem*, págs. 271 y 272.

¹²⁸ *Ibidem*, pág. 272.

¹²⁹ *Ibidem*.

Pese a que compartimos con el autor la *ratio* última de su tesis [que la infracción penal y la infracción administrativa son distintas en razón de naturaleza, es decir, con carácter sustancial o cualitativo.], sí que debemos de manifestar, especialmente, nuestra desacuerdo con dos de las concretas características que a juicio del autor sirven para objetivar la diferente naturaleza entre ambos tipos de ilícitos: concretamente nos estamos refiriendo a cuando afirma que en la infracción administrativa no tiene aplicación el principio *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*+[principio de legalidad], lo cual, en nuestra opinión, resulta insostenible; y, por otro lado, cuando afirma que la infracción administrativa puede existir aun cuando no exista culpabilidad [dolo o culpa], lo cual nos lleva a las sanciones objetivas, que, del mismo modo, resulta indefendible, dado el carácter de Derecho represivo del cual participa el Derecho sancionador administrativo¹³⁰.

Continuaremos con el ilustre administrativista NIETO GARCÍA, sin lugar a dudas el autor que más beligerante se ha mostrado con la opinión doctrinal mayoritaria, rechazando la identidad ontológica entre ilícito penal e ilícito administrativo, simplemente porque ambos ilícitos son construcciones normativas. De ahí que para el autor sea totalmente estéril el debate producido durante más de 100 años, entre los que sostenían la identidad de ambos tipos de ilícitos y los que la negaban¹³¹.

Partiendo de esta premisa, el autor resume su posición al respecto de la siguiente forma:

1º. Si se acepta la identidad ontológica (harto discutible, por cierto) de delitos e infracciones administrativas, y la correlativa inserción de la potestad penal y de la potestad administrativa sancionadora en un genérico, único y superior *ius puniendi* del Estado, hay que aceptar inexorablemente todas sus consecuencias jurídicas. 2º. Una de las más importantes de éstas es la afirmación de que dicho *ius puniendi* del Estado está regido por el Derecho público estatal y no por el Derecho penal, que es propio únicamente de una de sus variedades. 3º. Luego el Derecho sancionador administrativo tiene que inspirarse en el Derecho público estatal, de donde emana, y no del Derecho penal¹³².

¹³⁰ Efectivamente, sirva en estos momentos apuntar que el Tribunal Constitucional proscribió las sanciones objetivas o por el mero resultado y que el principio de culpabilidad es aplicable a las sanciones administrativas, aun cuando ~~al~~ reconocimiento del principio de culpabilidad, en modo alguno, implica un determinado modo de entenderlo, como nos indica el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 150/1991 de 4 julio [FJ 4]. De todo ello nos ocuparemos *infra* al tratar el principio de culpabilidad.

¹³¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 4ª ed., Madrid: Editorial Tecnos (GRUPO ANAYA S.A.), 2005, pág. 154: "Bueno es, en lo que a los ilícitos atañe, suceder que en la realidad no son ontológicamente ni iguales ni desiguales por la sencilla razón de que son conceptos rigurosa y exclusivamente normativos."

¹³² *Ibidem*, pág. 161.

Sin embargo, NIETO GARCÍA es plenamente consciente de la falta de elaboración del por él denominado Derecho público estatal y por ello sostiene la aplicación de materiales procedentes del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo, basándose en lo siguiente:

a) el Derecho público estatal no ha elaborado todavía una teoría útil sobre el *ius puniendi* del Estado que pueda luego aplicarse a todas y cada una de sus manifestaciones, a diferencia de lo que sucede con el Derecho penal, envidiablemente desarrollado, cuyas técnicas y experiencia sería necio desaprovechar por un escrúpulo sistemático.

b) Además, las garantías de los derechos individuales que ya ha consolidado el Derecho penal, y que son irrenunciables, deben ser de aplicación general¹³³.

En una línea similar se pronuncia DE PALMA DEL TESO, para la cual:

o es posible concluir que en la actualidad se encuentran superadas las teorías de las diferencias cualitativas y cuantitativas entre ilícito penal y el administrativo. Hoy podemos y debemos acometer el estudio del ilícito administrativo sin prejuicios, y sin ruborizarnos al afirmar que existen ciertas diferencias con el penal¹³⁴.

A partir de dicha premisa, la autora construye una teoría que, con ciertos matices, se asemeja a la teoría de NIETO GARCÍA, a saber:

La tesis del *ius puniendi* único del Estado nos brinda un sustrato de principios punitivos sobre el que edificar una teoría de la infracción administrativa que asegure adecuadamente el equilibrio entre el interés público y las garantías de las personas¹³⁵.

Siendo su teoría la siguiente:

El *ius puniendi* del Estado se subdivide en: Derecho penal y Derecho Sancionador Administrativo; ambos comparten una sustancia común, pero son ámbitos distintos, y entre ellos no existe relación de jerarquía o subordinación.

o Si no existe entre ellos relación de jerarquía, pudiera parecer improcedente la prevalencia de los principios del Derecho penal y su aplicación en el ámbito sancionador administrativo, se presenta como más lógico acudir a la instancia superior, esto es, a los principios del *ius puniendi* único del Estado.

o Por tanto, es necesario trasponer al Derecho punitivo del Estado los principios que, aun teniendo su asiento en el Derecho penal, pues han sido los inspiradores de éste, son aplicables a todo el Ordenamiento punitivo, para una vez situados en este nivel superior descenderlos al Derecho Sancionador Administrativo¹³⁶.

¹³³ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 4ª ed., ob. cit., pág. 161.

¹³⁴ DE PALMA DEL TESO, Ángeles: *El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo*, Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1996, pág. 35.

¹³⁵ *Ibidem*.

¹³⁶ *Ibidem*, págs. 38 y 39.

Por su parte, para el penalista SILVA SÁNCHEZ existe una diferenciación cualitativa de tipo teleológico, o lo que es lo mismo, atendiendo la finalidad que persiguen ambos órdenes represivos, ya que el Derecho penal protege bienes concretos en casos concretos y el Derecho sancionador administrativo persigue ordenar de modo general sectores de actividad [reforzar, mediante sanciones, un determinado modelo de gestión sectorial]¹³⁷ .

Dicho autor parte de la siguiente constatación para elaborar su tesis:

La perspectiva que se centra sólo en el injusto para distinguir el ámbito de lo penal y lo administrativo es, a mi juicio, errónea. Por eso era errónea la teoría clásica de base ética. Pero también resulta incompleta la moderna teoría de la diferenciación (meramente) cuantitativa. En efecto, lo decisivo de la referida diferenciación no es (sólo) la configuración del injusto, sino los criterios de imputación de ese injusto y las garantías de diverso signo (formales y materiales) que rodean la imposición de sanciones al mismo. A este respecto, es evidente que el sometimiento al juez es una diferencia cualitativa, como lo es la imposibilidad de que la Administración imponga sanciones privativas de libertad. Tales garantías especiales, que rodean lo penal y que tienen que ver con la repercusión comunicativo-simbólica de que concurre una infracción penal, más bien abonan la idea de que procede introducir una perspectiva de diferenciación cualitativa que ha de tener reflejo, ante todo, en la forma de entender la lesividad de una y otra clase de infracciones y en los criterios utilizados para su imputación¹³⁸ .

Desde dicho anclaje, nuestro autor construye una teoría muy elaborada en la cual lo determinante es el criterio teleológico, esto es, la finalidad [distinta] que persigue el Derecho penal y el administrativo, a saber:

El primero persigue proteger bienes concretos en casos concretos y sigue criterios de lesividad o peligrosidad concretos y de imputación individual de un injusto propio. El segundo persigue ordenar de modo general, sectores de actividad (reforzar, mediante sanciones, un determinado modelo de gestión sectorial). Por eso no tiene por qué seguir criterios de lesividad o peligrosidad concreta, sino que debe, más bien, atender a consideraciones de afectación general, estadística; asimismo, no tiene por qué ser tan estricto en la imputación, ni siquiera en la persecución (regida por criterios de oportunidad y no de legalidad)¹³⁹ .

¹³⁷ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *La expansión del Derecho penal*, 3ª ed., ob. cit., págs. 136 y 137.

¹³⁸ *Ibidem*, pág.136.

¹³⁹ *Ibidem*, pág.137.

Así, según SILVA SÁNCHEZ, en el Derecho sancionador administrativo lo determinante es la visión macroeconómica o macrosocial [las grandes cifras; el problema estructural o sistémico]¹⁴⁰.

Para éste, el Derecho sancionador administrativo es esencialmente el Derecho del daño acumulativo o, también, del daño derivado de la repetición, que exime de una valoración del hecho específico, requiriendo sólo una valoración acerca de cuál sería la trascendencia global de un género de conductas, si éste se estimara lícito¹⁴¹.

Para concluir la referencia a este destacado autor, cumple significar que si bien la teoría del daño acumulativo la desarrolla para establecer una diferencia cualitativa entre ambos tipos de ilícitos, no es menos cierto que posteriormente sostiene: es una característica del Derecho penal de las sociedades postindustrializadas el asumir, en amplia medida, tal forma de razonar, la de la lesividad global derivada de acumulaciones o repeticiones, tradicionalmente propia de lo administrativo. Lo anterior, lo denuncia para determinar que se está produciendo en el Derecho penal una administrativización que, en definitiva, conlleva que éste se esté convirtiendo en un Derecho de gestión ordinaria de grandes problemas sociales, asumiendo el modo de razonar del Derecho administrativo¹⁴².

Cumple significar que para BAJO FERNÁNDEZ la tesis de SILVA SÁNCHEZ no consigue determinar una diferencia cualitativa, sino que se limita a describir cómo opera regularmente el Derecho sancionador administrativo. Así lo justifica: Que el Derecho sancionador administrativo persigue ordenar, de modo general, sectores de actividad (reforzar mediante sanciones, un modelo de gestión sectorial), sigue criterios de afectación general o estadística y se mueve por criterios de oportunidad y no de legalidad y es el refuerzo de la ordinaria gestión de la administración no es más que una descripción de cómo opera regularmente el Derecho sancionador administrativo¹⁴³.

Interesante la tesis del penalista GARCÍA CAVERO, el cual también sostiene una diferencia cualitativa [funcional] entre ambos tipos de ilícitos, sobre la base del pensamiento kantiano:

¹⁴⁰ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: La expansión del Derecho penal, ob. cit., pág.137.

¹⁴¹ *Ibidem*, pág. 138.

¹⁴² *Ibidem*, págs. 142 y 143.

¹⁴³ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José y GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos: *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, ob. cit., pág. 31.

Desde KANT se ha diferenciado en el hombre dos mundos: el *homo phaenomenon* y el *homo noumenon*. El primero es el aspecto sensible de la persona que reacciona ante los estímulos externos del entorno, mientras que el segundo es su caracterización como ser racional dotado de voluntad que actúa bajo la idea de libertad. Sobre la base de esta distinción puede encontrarse, a nuestro entender, la distinción cualitativa entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo: La pena se dirige a la persona en cuanto ser inteligible al que trata como ser racional al darle a su comportamiento delictivo una pretensión de validez y frente al cual la pena cumple la función de negarle tal validez; la sanción administrativa se dirige a las personas como seres sensibles a los que debe orientar por medio de estímulos externos negativos, como las multas, a actuar correctamente en determinado sector social.

La idea precedente puede explicar fácilmente por qué en el Derecho penal no es posible prescindir del principio de culpabilidad, pues el imputado es tratado como un ser trascendente al que se le imputa personalmente un hecho. Distinta es la situación en el Derecho sancionador administrativo, en donde el infractor es considerado como un ser sensible al que hay que estimular para que no vuelva a hacer lo que hizo y para que los demás tampoco lo hagan, de forma tal que el sector administrativamente regulado funcione en términos globales¹⁴⁴.

Posteriormente, en nuestra opinión, GARCÍA CAVERO se acerca a los postulados de SILVA SÁNCHEZ, o viceversa, en cuanto a sustentar la diferencia en la finalidad de uno y otro ámbito punitivo:

Sobre la base de lo acabado de decir, queda claro que las infracciones administrativas no sustentan su desvalor en el sentido comunicativo del hecho concretamente realizado por el autor. Si bien una infracción administrativa puede lesionar o poner en peligro ciertos derechos o intereses, la razón de la prohibición administrativa no está en la perturbación social del hecho concreto, sino en el mantenimiento del funcionamiento global del sector social administrativamente regulado. Las normas administrativas de sanción aseguran el funcionamiento global de un sector del tráfico social sometido a control o fiscalización, por lo que sus sanciones tienen como finalidad únicamente que ese sector no colapse con una generalización de conductas contrarias al orden impuesto. El Derecho penal, por el contrario, protege la vigencia de la norma defraudada por la afectación culpable de un bien jurídico¹⁴⁵.

Continuamos con el administrativista HUERGO LORA, el cual sostiene diferencias cualitativas entre ambos tipos de ilícitos basándose en dos premisas, a saber: que el punto de partida de la argumentación debe encontrarse en la Constitución y que la distinción ha de hacerse en un doble plano: el relativo a las infracciones y el relativo a las sanciones.

¹⁴⁴ GARCÍA CAVERO, Percy: *Droit pénal et diversités culturelles*, en *Mélanges en l'honneur de José Hurtado Pozo*, coordinadores Queloz, Nicolas; Niggli, Marcel y Riedo, Christof, Genève ~ Zurich ~ Bâle, Schulthess Médias Juridiques SA, 2012, págs. 204 y 205.

¹⁴⁵ *Ibidem*, pág. 205.

A partir de aquí, el autor delimita los criterios para diferenciar cualitativamente ambos tipos de ilícitos: así, desde el lado de las infracciones, en la reconducción de la potestad sancionadora a las «materias administrativas», en el criterio de la gravedad de las conductas castigadas y en la diferencia entre infracciones que consisten en la lesión de bienes jurídicos y otras que castigan conductas que sólo lo ponen en riesgo; y, desde el lado de las sanciones, en la menor gravedad de las sanciones administrativas, en la reducción de las garantías aplicables [en el procedimiento sancionador administrativo], y en las [mayores] potestades puestas a disposición del Derecho penal y no del administrativo sancionador [a la hora de perseguir los ilícitos]¹⁴⁶.

Concluimos con el maestro REBOLLO PUIG, el cual sostiene que entre ambos regímenes punitivos sólo existe una aproximación, nunca una identificación o confusión:

Ahora bien, en ningún caso se llega, ni respecto a las sanciones ordinarias ni, menos todavía respecto a las disciplinarias, a una identificación total y absoluta con las penas, ni, por tanto, a una absoluta identidad de régimen. A decir verdad, el fundamento teórico que tiene la aproximación de regímenes solo justifica eso, esto es, una aproximación, no su identificación o confusión.¹⁴⁷

La citada aproximación de regímenes la basa en un concepto material, cual es, reconocer que en ambos casos se trata de imponer castigos:

Se trata sólo, como hemos visto, de reconocer que en ambos casos estamos ante castigos impuestos por el Estado [ó]. No es necesario afirmar que son castigos idénticos; basta reconocer que ambos son castigos. Aunque solo se tratara de diferencias cuantitativas (mayor gravedad de las penas que las sanciones) pueden ser tales que, aunque parezca paradójico, se convierten en cualitativas. [ó]. Por tanto, reconocida su común naturaleza punitiva [ó], nada se opone a admitir diferencias en todo los demás.¹⁴⁸

¹⁴⁶ HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 135 a 170.

¹⁴⁷ REBOLLO PUIG, Manuel: «Derecho penal y Derecho administrativo sancionador (principios comunes y aspectos diferenciadores)»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirigido por LOZANO CUTANDA, Blanca, Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010, pág. 324.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

Pero, como nos dice el autor, no hay ninguna razón para llevar más allá de eso la aproximación de regímenes que no tiene ni justificación teórica ni positiva y que más bien podría resultar inadecuada y hasta absurda.¹⁴⁹

Hasta aquí una muestra, restringida, de las múltiples opiniones doctrinales que se han vertido sobre la cuestión a lo largo de décadas y que, más allá de su anexión a alguna de las tesis mayoritarias y de su fundamento, permiten verificar la existencia de una problemática real, cual es: determinar si existe una diferencia ontológica entre el ilícito penal y el administrativo, pues de ello, como hemos advertido, dependerán importantes consecuencias.

2.4 Posición jurisprudencial

Como ya avanzábamos, actualmente la jurisprudencia se inclina a favor de la tesis dominante, esto es, la tesis de la identidad ontológica entre ambos órdenes represivos, basada en el *supraconcepto* del ilícito. Sin embargo, la jurisprudencia del TS, que fue la creadora de tal tesis, no siempre sostuvo tal identidad, sino que fue evolucionando hacia la misma. Efectivamente, si convenimos que la finalidad de la citada construcción teórica fue limitar un creciente poder de la Administración [llenar un vacío jurídico, una laguna, ante la ausencia de otros materiales], en una época determinada [el franquismo]¹⁵⁰, también debemos reconocer que a lo largo del tiempo las tesis del TS han evolucionado [al igual que ha ocurrido con la doctrina científica], pasando de negar la pretendida identidad a sostenerla sin ambages. Veamos pues una pequeña muestra de la citada evolución jurisprudencial.

En 1972, según hemos referido, el TS sostenía por primera vez la teoría del *supraconcepto* del ilícito, concretamente a través de su Sentencia de 9 de febrero de 1972: Ponente: RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE.

¹⁴⁹ REBOLLO PUIG, Manuel: *Derecho penal y Derecho administrativo sancionador (principios comunes y aspectos diferenciadores)*+ob. cit., pág. 325.

¹⁵⁰ Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 28: *Con la tesis al uso sobre las sanciones se reacciona frente a una época (el franquismo) en la que la Ley sólo rodeaba de garantías a la imposición de penas, dejando al ciudadano prácticamente huérfano de protección frente a las sanciones administrativas, lo que se justificaba precisamente por la heterogeneidad de éstas respecto a aquéllas.*

Esta teoría fue construida, en nuestra opinión, partiendo de la concepción de la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos, pero ello no fue sostenido siempre así por la Sala del TS en lo sucesivo, pues, a modo de ejemplo, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 13 marzo 1985, afirma que su naturaleza es distinta:

Que si bien es cierto que existe la posibilidad de aplicar, y, de no subsumir principios del Derecho penal en el ámbito de las infracciones administrativas, es necesario destacar que son distintas en razón de naturaleza, es decir, con carácter sustancial o cualitativo, las infracciones administrativas y las penales, diferencia que se pueden establecer de una conjunción de elementos y así se puede distinguir: 1) En razón al distinto ordenamiento infringido, 2) Junto a la vulneración del ordenamiento administrativo, la infracción se manifiesta o contiene una lesión de interés cuyo cuidado se atribuye y compete a la Administración, en la infracción penal se lesionan, los derechos subjetivos del individuo, de la colectividad, del Estado e incluso puede afectar a intereses administrativos del propio Estado, 3) La diferencia en cuanto a la imputabilidad, sólo personas físicas para las infracciones penales, y para las administrativas tanto pueden ser personas físicas como jurídicas; asimismo, en cuanto a la valoración de la intencionalidad, sus consecuencias, etc., hace que no pueda entenderse, de manera absoluta, aplicable los principios propios de las infracciones penales a las de tipo administrativo

O en esta otra, en la cual se hacía eco de la diferencia cualitativa clásica. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 28 enero 1986 [FJ 2]:

En éstos análisis, debemos empezar por puntualizar que lo tantas veces repetido sobre la existencia de unos principios comunes a todo el Derecho de carácter sancionador, esto es, tanto al Derecho penal común, como al especial; tanto al Derecho penal general como al Derecho sancionador administrativo, no puede significarse el desconocimiento de las singularidades concurrentes en los ilícitos tipificados en los distintos Ordenamientos, porque no pueden ofrecer los mismos problemas la mayoría de los delitos comprendidos dentro del catálogo del Código Penal ordinario, y nos referimos a los llamados delitos naturales («*mala in se*», o «*prohibita quia mala*»), que la mayoría de las infracciones correspondientes al llamado Derecho penal Administrativo por no decir la totalidad, por su naturaleza de infracciones artificiales, o de creación política («*mala quia prohibita*»); artificiosidad que suele ofrecer, como factor correlativo, unas posibilidades de conductas sutiles, cuyas huellas resultan muchas veces de dificultosa o imposible localización o descubrimiento.

Es evidente que en las dos resoluciones transcritas, el TS refiere una diferencia ontológica cualitativa, sustancial y material, entre ambos tipos de ilícitos. Fruto de lo que podríamos llamar las teorías clásicas, que se fundamentan en que los delitos

conlleven un componente de desvalor ético en sí mismo considerado, mientras que las infracciones administrativas responderían, simplemente, a la desobediencia de una norma administrativa. Ahora bien, a partir de aquí la doctrina del TS da un giro de 180º y ahora sostiene todo lo contrario, a saber, la unidad ontológica:

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección3ª), Sentencia de 14 junio 1989. RJ 1989\4625:

No hay diferencia ontológica entre sanción y pena, dado que ambas son manifestaciones del «*ius puniendi*», aunque sí de matiz, por lo que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas y penales, si bien el primer caso sujeta al límite excluyente de las que impongan directa o indirectamente una medida de privación de libertad (FJ 1º).

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección3ª), Sentencia de 13 octubre 1989 [FJ 2]:

En tal aspecto, el art. 25 de la Constitución, donde se reconoce implícitamente la potestad administrativa sancionadora, tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena.

En estas dos resoluciones, dictadas en un *lapsus* de cuatro meses, y como muy agudamente identificó NIETO GARCÍA, se contienen una justificación diferente a la equiparación ontológica entre ambos tipos de ilícitos: en la primera [ponente MENDIZÁBAL ALLENDE] se nos dice que la unidad ontológica se fundamenta en el *ius puniendi* único del Estado; y en la segunda [ponente RUBIO LLORENTE] se nos dice, a la inversa, que el *ius puniendi* único del Estado es consecuencia de la unidad ontológica. Lo anterior, a nuestro juicio, sirve para ilustrar la dificultad de fundamentar la unidad ontológica entre ambos ordenamientos.¹⁵¹

Que la justificación de que el *ius puniendi* único del Estado es consecuencia de la unidad ontológica, se repite en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), Sentencia de 9 abril 1996:

Esta Sala, a través de reiterada jurisprudencia, viene sosteniendo que la teoría general del ilícito como supraconcepto comprensivo tanto del penal como del administrativo establece que la potestad sancionadora de la Administración ha de ejercitarse

¹⁵¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed, ob. cit., págs. 127 y 128.

ajustándose a los principios esenciales inspiradores del orden penal, ya que dicha potestad tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción administrativa y pena.

Y en esta otra, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 17 mayo 1996:

El artículo 25 de la Constitución donde se reconoce implícitamente la potestad administrativa sancionadora, tiene como soporte teórico la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena (FJ 3º).

En fin, la teoría de la unidad ontológica se vio plenamente confirmada a través de la célebre Sentencia del TC, 18/1981, de 8 de junio, [por cierto, fundamentándola en el *ius puniendi* único del Estado], considerando que desde entonces se ha mantenido unánime, con la única excepción del voto particular contenido en la sentencia del TC, 177/1999, de 11 octubre, voto que fue sostenido por su entonces presidente, Don Pedro Cruz Villalón, y por la magistrada que más tarde lo sería, Doña María Emilia Casas Baamonde, en el siguiente sentido:

Tribunal Constitucional (Sala Primera) Sentencia núm. 177/1999 de 11 octubre [voto particular]:

1. La sentencia otorga el amparo porque parte de una premisa previa: que la sanción penal duplicó, en el caso, la sanción administrativa. Esa premisa es inexacta. Y, más allá del caso concreto, conduce a una confusión entre las dos potestades sancionadoras que existen en nuestro Estado de Derecho, la penal y la administrativa, que son distintas cualitativamente, y que deberían fortalecer el cumplimiento de las leyes, no debilitarlo mediante interferencias recíprocas.

Como podemos observar, de forma clara, los dos magistrados citados refieren una diferencia cualitativa entre la potestad sancionadora administrativa y penal. Ello constatado, el hecho de que dos juristas de la solvencia de los ponentes del voto particular sostengan que existe una diferencia cualitativa entre ambos regímenes sancionadores, nos da una idea, una vez más, de lo nada pacífico que resulta la cuestión a poco que se entre en la misma con verdadero espíritu crítico¹⁵².

¹⁵² HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 35, hace el siguiente análisis del voto particular, el cual compartimos plenamente: %Se comprueba así que la tesis de la identidad se abandona a la hora de la verdad, es decir, cuando se toma conciencia de sus auténticas consecuencias. Del mismo modo, en la práctica legislativa es claro que cuando se quiere reprimir con mayor energía y eficacia una determinada conducta se acude siempre al

Sin embargo, tal construcción jurisprudencial del *ius puniendi* único del Estado, a pesar de su supuesta solidez dogmática, se pone en entredicho, quizá inconscientemente, por el propio TC en una de sus resoluciones, concretamente en Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia 34/1996, de 11 de marzo [FJ 5º], al afirmar: «Sin embargo, este principio de legalidad funciona con su más estricta acepción en el ámbito del *ius puniendi* del Estado y de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas.» Como puede comprobarse, una cosa es el ámbito del *ius puniendi* del Estado y otra la potestad sancionadora de las Administraciones públicas.

Por último, y por su relevancia, no podemos dejar de mencionar la jurisprudencia establecida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su sentencia de 21 de febrero de 1984 *caso Oztürk*. En la citada sentencia el TEDH tuvo que determinar si la infracción cometida por el Sr. Oztürk tenía naturaleza administrativa, tal y como sostenía el Estado alemán, o por el contrario, si su naturaleza era penal, tal y como sostenía el recurrente. El citado Tribunal finalmente se decantó, tras un pormenorizado análisis, por su naturaleza penal, rechazando, en definitiva, cualquier teoría fundada en la existencia de una diferencia cualitativa entre las sanciones administrativas y penales. Así: «El carácter general de la norma, y la finalidad, a la vez preventiva y represiva, bastan para establecer, desde la perspectiva del art. 6 del Convenio, la naturaleza penal de la infracción en litigio»¹⁵³.

2.5 Opinión crítica

Que el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo pertenecen al ámbito del injusto es innegable, ahora bien, como nos indica MATTES:

La dificultad que subsiste, hasta hoy no resuelta (por insoluble [sic]), de todas las teorías que aquí vienen en consideración¹⁵⁴, radica en la respuesta a la cuestión de cuáles son las diferencias cualitativas entre los dos ámbitos del injusto, es decir, en la indicación de

Derecho penal, no considerándolo en absoluto intercambiable o equivalente al administrativo sancionador.

¹⁵³ Para ver un comentario completo de la citada sentencia cfr. RUBIO DE CASAS, María Gracia: «Potestad sancionatoria de la Administración y garantías del administrado: Comentario a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21-02-1984: El caso OZTURK» en *Revista de Administración Pública*, nº 104, 1984, págs. 375 y ss.

¹⁵⁴ Nota: cuando MATTES se refiere a «todas las teorías que aquí vienen en consideración», concretamente se está refiriendo a las teorías del Derecho penal de policía, del Derecho penal administrativo de GOLDSCHMIDT y de las infracciones del orden.

las características por las cuales se pueda decidir a qué grupo pertenece «conforme a su esencia» un delito.¹⁵⁵

En ese justo punto se ha de situar la polémica doctrinal entre los que afirman y los que niegan la identidad ontológica entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, a saber: ~~en~~ la indicación de las características por las cuales se pueda decidir a qué grupo pertenece «conforme a su esencia» un delito.+

Pues bien, transcurridos más de dos siglos de polémica doctrinal al objeto de dilucidar si existe, o no, una identidad ontológica entre ilícito penal e ilícito administrativo, nos encontramos, en nuestra opinión, ante una problemática no resuelta [por mucho que la mayoría de la doctrina y jurisprudencia se haya decantado a favor de las tesis cuantitativas]. Así es, pues aunque admitimos que las teorías cualitativas no han conseguido diferenciar de forma nítida y definitiva ambos tipos de ilícitos, sí que, al menos, han evidenciado que entre ambos existen diferencias notables¹⁵⁶, ya sean éstas de tipo formal ya material, que exigen tratar ambos tipos de ilícitos de forma diferenciada¹⁵⁷. Siendo, esto último, lo que en la realidad ha sucedido históricamente y lo que, también, sucede en la actualidad, tal y como *infra* demostraremos.

No negaremos la dificultad de la problemática tratada, que abona el terreno de la confusión y de los equívocos, como acertadamente identifica FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: ~~Es~~, también, un tema difícil, plagado de equívocos y propicio por ello a la confusión, por muchas y diversas razones. Por lo pronto, porque está a caballo de dos disciplinas, el Derecho penal y el Derecho Administrativo, con tradiciones

¹⁵⁵ Cfr. MATTES, Heinz: *Problemas de Derecho penal Administrativo*, ob. cit., pág. 144.

¹⁵⁶ En este punto coincidimos con el profesor JAKOBS, para el cual ni tan siquiera: ~~el~~ el ámbito de las infracciones penales en sí no es, dependiendo del punto de vista, cualitativamente homogéneo. + Por lo que mucho menos, añadimos nosotros, lo será el ámbito de las infracciones penales y administrativas en conjunto observadas. Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., págs. 66 y 67.

¹⁵⁷ También coincidimos con QUINTERO OLIVARES, cuando afirma: ~~La~~ hasta dónde puede llegar ese trasplante de ideas o esa incorporación de las sanciones al mundo de las penas, es el primero objetivo de este pequeño trabajo, reconociendo que arranca de un apriorismo seguramente criticable, a saber: que no puede nunca ser ~~lo~~ mismo+ el Derecho penal que el derecho sancionador, y que la extensión a absolutamente todas las infracciones administrativas del total sistema penal, acarrearía la esclerosis del derecho sancionador, consecuencia nada deseable, pues también de su eficacia depende el bienestar colectivo. † QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: ~~La~~ autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal†, ob. cit., pág. 254.

científicas propias y muy arraigadas históricamente, entre las cuales no ha habido nunca demasiada comunicación.¹⁵⁸ y, en el mismo sentido, QUINTERO OLIVARES:

El presente trabajo tropieza con un problema de definición de «naturaleza doctrinal», pues intenta razonar yendo y viniendo de dos disciplinas jurídicas distintas, el Derecho penal y el Derecho administrativo. Ciertamente que el «Derecho» es un saber único y los problemas no deben tener métodos de análisis o soluciones dispares. Pero inevitablemente existe un modo de razonar característico de cada disciplina doctrinal, y ese modo, cuando se vierte sobre problemas de otras disciplinas, puede dar lugar a argumentaciones incomprensibles o, simplemente, erróneas.¹⁵⁹

En ese sentido, de entre los autores que sostienen la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos, por ejemplo, GARCÍA DE ENTERRÍA se mostraba coherente al demandar para la potestad administrativa sancionatoria [de orden público], la cual define como «heterotutela», la facultad exclusiva del juez de lo penal y, con ello, añadimos nosotros, las garantías del procedimiento penal sin matices. Por ello, las teorías cuantitativas, que sustentan sólo diferencias de tipo formal, no nos convencen, pues no pueden justificar, de forma satisfactoria, la reducción [real] de garantías, en uno u otro procedimiento.

En efecto, a lo largo de toda la exposición, hemos visto como el debate de la identidad ontológica entre infracciones penales e infracciones administrativas ha sido una constante desde el advenimiento del Estado liberal. Ciertamente, dicho problema se ha ido planteando de forma diferente en cada país, pero, básicamente, de lo que en un inicio se trataba era de diferenciar materialmente ambos tipos de infracciones para que, si se sostiene la identidad ontológica de ambos tipos, la incorporación de las infracciones administrativas al Derecho penal no causara la hipertrofia de este último. En nuestro país sucedió, justamente, lo contrario, lo que se intentaba contener era la hipertrofia del Derecho sancionador administrativo.

Como hemos podido comprobar, en nuestro país tres han sido las reivindicaciones históricas de los partidarios de la tesis mayoritaria que sostenían la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos. Efectivamente, por una parte, solicitaban la reversión a la jurisdicción penal de la potestad administrativa y, por otra parte, y en consecuencia, la aplicación de los principios y reglas [las garantías] de la dogmática

¹⁵⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: Prólogo al libro *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 7.

¹⁵⁹ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal», ob. cit., pág. 253.

penal, en una posición, a nuestro entender, plenamente coherente. A su vez, por último, la mayoría de los partidarios de las tesis que sustentaban [y sustentan] la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos, reclaman una Ley General Sancionadora, a imagen y semejanza de la Parte General del Código Penal. Esta última reivindicación, adelantamos ya, en puridad, no es muy comprensible, o, cuando menos, contradictoria, pues si su tesis mantiene que Derecho penal y Derecho sancionador administrativo son lo mismo materialmente, bastará con aplicar la Parte General del Derecho Penal, no teniendo sentido alguno una regulación diferenciada.

Sea de ello lo que fuere, la primera de las reivindicaciones de dichos partidarios, la reversión a la jurisdicción penal de la potestad administrativa, quedó [al menos aparentemente] desactivada, a raíz de la promulgación de la Constitución Española de 1978, al inferirse de ésta [que no declarar] la constitucionalidad de un poder sancionatorio en manos de la Administración pública [arts. 25.1, 25.3 y 45.3 CE].

En cuanto a la segunda de las reivindicaciones, la aplicación de los principios y reglas de la dogmática penal, también quedó, [al menos aparentemente] desactivada: al reconocer la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la aplicación de los principios generales del Derecho penal, *con matices*, al Derecho sancionador administrativo; tal y como previamente había reconocido el Tribunal Supremo.

La tercera de las reivindicaciones, la promulgación de una Ley General Sancionadora, a imagen y semejanza de la Parte General del Código Penal, parece ser que sería la única que se mantendría, aunque, como hemos apuntado ya, si se parte de la identidad ontológica de ambos ordenamientos, no alcanzamos a comprender qué puede aportar una norma de dichas características, pues, lógicamente, el sentido de dicha norma solo puede entenderse desde la modificación de los principios y reglas aplicados al Derecho penal, *por tanto, basándose, esencialmente, en la diferencia ontológica entre ambos órdenes represivos*.

Ergo, desde ese punto de vista, debería darse por concluido el citado debate, al menos, para los partidarios de las tesis de la identidad ontológica [muchos de ellos así lo afirman radicalmente]. Mas, en nuestra opinión, el debate se habrá cerrado en falso. Nos explicamos: tras casi cuarenta años desde que se promulgó la Constitución Española de 1978, el problema que nos encontramos es que no se ha valorado en profundidad el verdadero alcance que en el Derecho sancionador administrativo conlleva la aplicación de los principios generales del Derecho penal,

pues a poco que se fuera objetivo en dicha valoración nos encontraríamos con el resultado de constatarse una real disminución de las garantías de uno a otro ámbito represivo, pero, lo que es más grave, sin que se haya explicado el porqué de dicha mengua de garantías. En consecuencia, de seguir las cosas así, nos podríamos encontrar *condenados* a seguir los próximos cuarenta años en la misma inseguridad jurídica, lo que no resulta viable desde un punto de vista constitucional, si observamos el mandato a los poderes públicos que se desprende del principio de seguridad jurídica [art. 9.3 CE], de plena aplicación, por supuesto, al Derecho sancionador tributario, el cual ha sido, y es, constantemente vulnerado; lo que se demuestra, simplemente, si uno repasa en que el legislador no ha explicado a estas alturas con claridad cuáles son los principios aplicables al Derecho sancionador tributario.

Efectivamente, ha tenido que ser la jurisprudencia la que haya salido al *rescate* del legislador, conformando, sentencia a sentencia, los principios generales que se tienen que aplicar y, sobre todo, su verdadero alcance, debido al objetivo vacío legal [histórico] que en esta materia ha existido, dado que el legislador sancionador tributario siempre ha ido a *remolque* de la jurisprudencia, incorporando los logros que ésta iba acumulando en la materia, con el peligro del *decisionismo judicial* que ello conlleva. Mas ello, en modo alguno, debe evitar constatar el perenne incumplimiento del legislador, respecto al mandato constitucionalmente recibido ínsito en el principio de seguridad jurídica.

Justo ello, es lo que se le puede reprochar [y reprochamos] a los partidarios de las tesis de la identidad ontológica: que no *denuncien* la realidad. Esto es, que el administrado se enfrenta a una disminución [real] de las garantías en el procedimiento sancionador administrativo, respecto a las que ostenta en el procedimiento penal; pues, sirva de ejemplo, el hecho de verse privado de la garantía del juez y dejar que las sanciones las imponga un funcionario de la Administración, ya es perder una garantía cualitativa de la mayor importancia, y no una mera diferencia formal, como, erróneamente, defiende algún autor partidario de la tesis de la identidad ontológica.

Así es, realmente el problema que ahora se está debatiendo es si los administrados tienen que tener las mismas garantías en el procedimiento penal que en el procedimiento sancionador administrativo, dos son las tesis, a saber: por una parte los partidarios de las tesis de la identidad ontológica que afirman que se tienen que mantener las mismas garantías en ambos ordenamientos represivos, aunque en el

Derecho sancionador administrativo dichas garantías se deben aplicar de forma matizada, tal y como veremos, sin que se haya explicado claramente en qué consisten los citados matices, tal y como *infra* tendremos ocasión de comprobar; y, por otra, los partidarios de las tesis de la diferencia ontológica que afirman que en el procedimiento sancionador administrativo se puede aplicar menores garantías¹⁶⁰. En nuestro caso, el enfoque de aceptar unas menores garantías en el procedimiento sancionador administrativa parte de contraponer, por un lado, la defensa de los intereses generales que encarna la Administración, perspectiva históricamente abandonada, y, por otro, los derechos de los ciudadanos; solo desde ese punto de vista podemos aceptar una disminución de garantías en el procedimiento sancionador administrativo. Empero, no se trata de aceptar cualquier disminución de garantías, ni mucho menos, se trataría, partiendo de los principios inspiradores del Derecho represivo estatal, de hallar un equilibrio entre los dos intereses en juego, con el objetivo de construir unas garantías plenamente adaptadas a la *naturaleza* [distinta] del procedimiento sancionador administrativo¹⁶¹.

Ítem más, si analizamos detenidamente ambas tesis, veremos que, fácticamente [y pese a que se manifieste lo contrario], la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, dan la razón a los partidarios de las tesis de la diferencia ontológica, pues la jurisprudencia emanada de los citados tribunales han

¹⁶⁰ La discusión acerca de las garantías de las sanciones jurídicas parte de la distinción de las sanciones en dos clases, penales y administrativas, para, a continuación, proceder a establecer las garantías de unas y otras. Un sector doctrinal mayoritario sostiene que las garantías deben ser semejantes, mientras que otro sector minoritario en la doctrina española, postula menores garantías para las sanciones administrativas.+Cfr. CID MOLINÉ, José: *Garantías y sanciones*, en *Revista de Administración Pública*, núm. 140, mayo-agosto 1996, pág. 132.

¹⁶¹ Lo expone perfectamente SILVA SÁNCHEZ; que incluso propone en el seno del Derecho penal una división en dos niveles [Derecho penal de dos velocidades, lo denomina], entre aquellos delitos que estén conminados con pena de prisión y aquellos otros que estén conminados con otro tipo de sanción: Así, se trata de salvaguardar el modelo clásico de imputación y de principios para el núcleo duro de los delitos que tienen asignada una pena de prisión. Por el contrario, a propósito del Derecho penal económico, por ejemplo, cabría una flexibilización controlada de las reglas de imputación (así, responsabilidad penal de las personas jurídicas, ampliación de los criterios de autoría o de la comisión por omisión, de los requisitos de vencibilidad del error, etc.) como también de los principios político-criminales (por ejemplo, el principio de legalidad, el mandato de determinación o el principio de culpabilidad). Tales principios son susceptibles, en efecto, de una acogida gradual y, al igual que sucede hoy entre el Derecho penal y administrativo sancionador, no tendrían por qué ser integrados en idéntica medida en los dos niveles de Derecho penal, con o sin penas de prisión.+Cfr. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *La expansión del Derecho penal*, ob. cit., págs.179 y 180.

constitucionalizado, una y otra vez, la merma de garantías en el procedimiento sancionador administrativo, con lo cual, los partidarios de la tesis de la diferencia ontológica, deberían [deberíamos] quedar contestes, mas lo que, en definitiva, se reclama, es que dicha disminución de garantías se plasme normativamente [¿mediante ley orgánica?], para, y esto es nuclear, evitar la inseguridad jurídica que en estos momentos se está padeciendo, provocada por los *matices* con los que se ha de efectuar la traslación de los principios generales y derechos procesales penales al Derecho sancionador administrativo.

Para concluir, la minoración de garantías que postulamos no nace desde el vacío, nace de constatar la realidad forense, es decir: por un lado, se afirma categóricamente que en ambos tipos de procedimientos se han de aplicar los mismos principios y las mismas reglas; pero, por otra parte, los tribunales, de forma constante y pacífica, minoran las garantías que dichos principios y reglas producen en el procedimiento penal, basándose en los *matices* con los que se ha de efectuar la traslación de los mismos al procedimiento sancionador administrativo, de suerte que, a la hora de la verdad, nos encontramos con otros principios y otras reglas diferentes.

Llegados a este punto, aun aceptando como premisa que los ilícitos incluidos en el ámbito sancionador administrativo son aquellos que así son considerados según la valoración político-social en un momento determinado y que lo mismo se puede sostener de los ilícitos penales, pues ambos son construcciones legislativas¹⁶² [descartando así que exista un Derecho natural que determine, previamente, su ubicación], no podemos aceptar, sin embargo, un positivismo radical que permita al legislador convertir, *ad nutum*, ilícitos administrativos en delitos y viceversa, y ello, basándonos en el convencimiento de la diferente finalidad, tanto entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal, como entre sanción y pena. Para nosotros, pese a las similitudes evidenciadas entre ambos órdenes represivos,

¹⁶² Lo expresa perfectamente FERREIRO LAPATZA: «La comunidad política define así . y esta idea debe quedar muy clara ya que constituye el leitmotiv de mi intervención- lo que es y lo que no es Derecho, delimitando un ordenamiento jurídico con el que trata de garantizar, en todo caso, un determinado tipo de organización social. Con el que trata de garantizar, en una sociedad democrática, un orden esencial de convivencia compatible con la libertad individual.» FERREIRO LAPATZA, José Juan: «La Derrota del Derecho», Discurso de ingreso en la Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña, Barcelona, 29 de mayo de 2012. Discurso posteriormente publicado en el libro: *La derrota del Derecho y otros estudios*, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 2012, págs. 467 a 479.

existe una diferencia cualitativa, *material*, atendiendo a la finalidad que cada ámbito represivo persigue, esto es, de base teleológica, que debe servir de criterio al legislador para diferenciar, según su finalidad, cada ilícito, a la hora de ubicar los mismos en uno u otro ámbito represivo y, en consecuencia, para aplicar unas u otras garantías, verdadero fin, como hemos sostenido, del debate mantenido.

Por todo ello, tenemos que disentir de la opinión mayoritaria, respecto a la identidad ontológica [a nuestro juicio, forzada] entre ilícito penal e ilícito administrativo, sin que por ello dejemos de admirar la brillante construcción jurisprudencial de la teoría del *ius puniendi* único del Estado, pero, y esto es clave, sin olvidar el contexto político y la finalidad para la que fue alumbrada, cual es: frenar, mediante la creación de un sistema garantista, el creciente, y desbocado, poder sancionador que la Administración estaba acumulando.

Es más, en última instancia, dada la proximidad [nunca identidad] entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo¹⁶³, incluso estando de acuerdo con los partidarios de las tesis de la identidad ontológica, se ha de reconocer que los matices son tan intensos a la hora de aplicar los principios generales del Derecho penal que la cantidad se convierte en calidad¹⁶⁴. De donde se deduce que, bien se concluya que Derecho penal y Derecho sancionador administrativo son ontológicamente diferentes, bien se sostenga que existe una identidad ontológica entre ambos órdenes represivos pero matizada, de tal forma que los citados matices la convierten en una diferencia cualitativa; la realidad es que, en ambas teorías, deberemos llegar a la misma conclusión: se deben aplicar diferentes principios o, si se quiere, los mismos, pero de forma distinta [distinta interpretación y distinto alcance]. En consecuencia, una y otra tesis, a nuestro parecer, nos abocan al mismo resultado.

Por consiguiente, a continuación vamos a desarrollar nuestra tesis, basándonos en la diferente finalidad de ambos ordenamientos represivos, atendiendo, en suma, a un criterio teleológico.

¹⁶³ Con distintas palabras, corrobora nuestra afirmación PÉREZ DEL VALLE: *El Derecho administrativo sancionatorio* presenta unas diferencias esenciales aunque también una cierta proximidad al derecho penal.+ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. Madrid: Editorial Dykinson, S.L., 2016, pág. 38.

¹⁶⁴ En este justo punto, traemos a colación las, a nuestro juicio, acertadas palabras del Magistrado don RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE [Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 276/2000 de 16 noviembre . voto particular-]: *Creo que fue HEGEL quien dijo poco más o menos que lo cuantitativo, cuando alcanza cierto nivel, pueda convertirse y se convierte en cualitativo, concepto que repitió Carlos MARX y que yo en mis años mozos leí en ORTEGA.*

3. Teoría de la finalidad, de base teleológica

Con carácter previo, consideramos oportuno deshacer una premisa que, a nuestro juicio, ha provocado un equívoco histórico, condicionando el desarrollo posterior de unas y otras tesis, a saber: se parte [erróneamente] de la base de confrontar directamente Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, sin percatarse que ambos son manifestaciones de un Derecho de rango superior, cual es el *Derecho represivo*¹⁶⁵.

En ese sentido, si analizamos detenidamente el artículo 25.1 CE: *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.*+, se podría inferir que los legisladores constitucionales parten de la existencia de un derecho del Estado a condenar o sancionar [Derecho represivo], anterior a que éste se halle positivizado, cristalizando éste, posteriormente, según veremos, en Derecho penal [delito] o Derecho sancionador administrativo [infracción administrativa].

La idea de que existe un Derecho represivo superior, ya fue formulada en 1973 por BAJO FERNÁNDEZ [aunque, como se habrá podido comprobar, la tesis de dicho autor sea radicalmente opuesta a la sostenida por nosotros], así:

En la llamada teoría del Derecho administrativo penal late como problema nuclear el de la diferenciación entre un ilícito penal y un ilícito administrativo. A la luz de nuestro Derecho positivo tal diferenciación es tarea inútil. En nuestro Ordenamiento se opera con la idea de un Derecho represivo único atribuyendo el legislador las facultades punitivas unas veces a la Administración y otras a los jueces y tribunales sin un criterio aceptable¹⁶⁶.

¹⁶⁵ % por eso hizo necesario partir de un nuevo postulado: el de que tanto el Derecho penal como el sancionador administrativo son ramas de un mismo tronco: el derecho punitivo general, que incluso desborda las fronteras del Estado.+ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 5ª Ed., Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2012, pág. 1892.

¹⁶⁶ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español.*+, ob. cit., pág. 126. A lo que nosotros añadimos: si estamos de acuerdo en que nuestro Ordenamiento opera con la idea de un Derecho represivo único, que se desdobra, posteriormente, en Derecho penal y Derecho sancionador administrativo ¿por qué no puede ser un %criterio aceptable+el de la atribución, por parte del legislador, de los ilícitos a uno u otro ámbito según su distinta finalidad?

Entendiendo por Derecho represivo¹⁶⁷, aquel Derecho Público que tiene por finalidad la prevención de infracciones de mandatos o prohibiciones normativas y/o la protección de bienes jurídicos individuales y supraindividuales, y, como consecuencia, la privación de un bien o de un derecho, conminada con pena o sanción [de ahí, se diferencia de cualquier otro precepto civil o administrativo que regule infracciones de mandatos o prohibiciones¹⁶⁸].

El citado Derecho represivo se concreta en el *ius puniendi* que los ciudadanos otorgan al Estado, a través del contrato social, para que éste lleve a término sus funciones represivas [subordinación del individuo al poder del Estado]. A partir de aquí, el *ius puniendi* puede materializarse en diversas manifestaciones, atendiendo al fin que se oriente la represión. Manifestaciones que, si bien mantendrán una identidad ontológica respecto al Derecho represivo, no la mantendrán entre sí mismas, atendiendo a un criterio teleológico¹⁶⁹.

Por ello, cometen un error los partidarios de las teorías de la identidad ontológica [teorías cuantitativas], pues parten de la base de confrontar entre sí Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, lo que les lleva, en última instancia, a concluir, erróneamente, una y otra vez, que no existe un criterio de diferenciación *material* entre ambos y, en consecuencia, que Derecho penal y Derecho sancionador administrativo son ontológicamente lo mismo, lo que, en nuestra opinión, no se puede sostener, pues el Derecho penal está informado por una serie de fines y orientaciones, de los cuales el Derecho sancionador administrativo no participa,

¹⁶⁷ Utilizamos el término Derecho represivo y no el de Derecho punitivo, pues, aunque de este último pudiera defenderse su mayor adecuación debido al uso ordinario que del mismo se realiza por parte de doctrina y jurisprudencia, contiene unas connotaciones semánticas referidas al castigo que nos no parece adecuado utilizar, dado el carácter preventivo, y no punitivo, que de las sanciones defendemos, como *infra* desarrollaremos.

¹⁶⁸ La anterior afirmación la corrobora ROXIN cuando mantiene que, en sentido formal, el Derecho penal es definido por sus sanciones: %Si un precepto pertenece al Derecho penal no es porque regule normativamente la infracción de mandatos o prohibiciones . pues eso lo hacen también múltiples preceptos civiles o administrativos- sino porque esa infracción es sancionada mediante penas o medidas de seguridad.+ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 41.

¹⁶⁹ Lo definen perfectamente GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, ob. cit., págs. 1881 y 1882: %No hay ciertamente, identidad absoluta entre ellas . no es un supuesto de clonación, diríamos aplicando una imagen tomada de la biotecnología- pero presentan las lógicas semejanzas entre quienes vienen de la misma estirpe.+

como, por ejemplo: el importante principio de mínima intervención o *ultima ratio*, el cual, de forma clara, lo diferencia de forma *material* con el Derecho sancionador administrativo¹⁷⁰. Lo mismo, como hemos visto, podríamos sostener desde el punto de vista de las consecuencias de ambos ordenamientos.

Por otra parte, igual podríamos afirmar de los partidarios de las teorías que han intentado establecer una diferencia *material* entre ambos ordenamientos [teorías cualitativas], pues, al no tener en cuenta el punto de partida expuesto, tampoco han conseguido diferenciar, de forma concluyente, ambos ordenamientos¹⁷¹.

En efecto, en nuestra opinión, lo correcto sería partir del Derecho represivo, donde ambos ordenamientos se integran y, por tanto, de superior rango a Derecho penal y Derecho sancionador administrativo. Desde dicho punto de partida, sí que podemos afirmar que no existe ningún tipo de diferencia *material* entre Derecho represivo y el Derecho penal o el Derecho sancionador administrativo, pues ambos participan del mismo fin represivo [la prevención de infracciones de mandatos o prohibiciones normativos y/o la protección de bienes jurídicos individuales y supraindividuales] y de sus consecuencias [la privación de un bien o de un derecho]. Ergo, Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, son dos manifestaciones del genérico y superior Derecho represivo.

Lo anterior, apuntamos ya, tiene unas consecuencias de la mayor importancia, cuales son: que todos los principios constitucionales y los derechos procesales fundamentales ínsitos actualmente en los artículos 25 y 24.2 de la Constitución de 1978, deberían pertenecer al Derecho represivo¹⁷², y, en consecuencia, habrían de ser observados a la hora de imponer penas o sanciones, sin que, de ambos

¹⁷⁰ Ello también se deduce de ROXIN, cuando asevera: "¿qué hay que ubicar también el problema políticocriminal de la delimitación entre hechos punibles y contravenciones. En virtud de la subsidiariedad de la protección jurídico penal de bienes jurídicos, el legislador debe estatuir una contravención allí donde una sanción no penal baste para asegurar el fin que persigue." ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General, Tomo I*, ob. cit., pág. 66.

¹⁷¹ Sin embargo, nos sentimos bastante cercanos a la tesis formulada por SILVA SÁNCHEZ, la cual hemos *supra* analizado, y a la que nos remitimos.

¹⁷² *Ad exemplum*, la tesis de concebir unos principios generales aplicables a todo el ámbito represivo [penal y sancionador] la podemos encontrar en NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 570 y 571; también en DE PALMA DEL TESO, Ángeles: *El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 39; y en PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina: *El procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada*, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2008, págs. 36 a 40.

[principios constitucionales y derechos procesales fundamentales], se pudiera predicar su pertenencia exclusiva a una de las dos manifestaciones [lo que, como es público y notorio, no aconteció a la hora de promulgarse la vigente Constitución]. Derivado de lo anterior, nada obstaría a adecuar los citados principios y derechos fundamentales a cada ámbito represivo, atendiendo a su diferencia *material* [distinta finalidad], evitando, con ello, los problemas [objetivos] que conlleva la traslación de los principios y las reglas del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo.

Pues bien, si aceptamos como premisas: que Derecho penal y Derecho sancionador administrativo pertenecen, ambos, a un Derecho de rango superior, cual es, el Derecho represivo; que ambos ordenamientos protegen bienes jurídicos [supraindividuales, siempre, el Derecho sancionador administrativo, e individuales y supraindividuales el Derecho penal]; y, que la protección de los bienes jurídicos no se encomienda en exclusiva a ambos ordenamientos represivos¹⁷³; en nuestra opinión, sí se puede establecer una diferencia de tipo cualitativo, o lo que es lo mismo, *material*, entre ambos tipos de ilícitos¹⁷⁴, haciéndola residir ésta en la distinta finalidad [criterio teleológico] de Derecho penal y Derecho sancionador administrativo.

En ese sentido, podemos afirmar que el Derecho sancionador administrativo tiene como finalidad directa la prevención de infracciones de mandatos o prohibiciones normativas, contenidas en la legislación administrativa que desarrolle los fines encomendados constitucionalmente a la Administración pública¹⁷⁵; y, como finalidad

¹⁷³ Coincidimos con ROXIN cuando afirma: %De lo dicho hasta ahora se desprende ya que la protección de bienes jurídicos no se realiza sólo mediante el Derecho penal, sino que a ello ha de cooperar el instrumental de todo el ordenamiento jurídico. El Derecho penal sólo es incluso la última de entre todas las medidas protectoras que hay que considerar, es decir que sólo se le puede hacer intervenir cuando fallen otros medios de solución social del problema . como la acción civil, las regulaciones de policía o jurídico técnicas, las sanciones no penales, etc.-+Cfr. ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 65.

¹⁷⁴ Recuérdese, según la tesis por nosotros formulada: no se puede mantener dicha diferencia material, como hemos explicado, entre Derecho represivo y Derecho penal o entre Derecho represivo y Derecho sancionador administrativo

¹⁷⁵ Esta idea ya fue apuntada por GARRIDO FALLA en 1959, pese a que el autor sostuviera el valor determinante que el punto de vista formal tiene para diferenciar ambos tipos de ilícitos: %Empero, hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que una todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir

indirecta o refleja, la protección de aquellos bienes jurídicos supraindividuales, cuya gestión se encomienda a la Administración Pública¹⁷⁶; mientras que el Derecho penal tiene como finalidad directa la protección de bienes jurídicos individuales y supraindividuales, cuyo valor se estima adecuado proteger penalmente, y, a mayor abundamiento, siempre que no exista otro medio suficiente para garantizar dicha protección¹⁷⁷.

En otras palabras, la Administración Pública necesita de un sistema sancionador que le permita cumplir con los fines constitucionales que le atribuye el legislador: sin dicho sistema sancionador el cumplimiento de dichos fines sería irrealizable¹⁷⁸. *Luego, el sistema sancionador administrativo tiene por finalidad proteger el*

transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración.+ GARRIDO FALLA, Fernando: *Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas*+En *Revista de Administración Pública*, número 28, Enero/Abril, 1959, pág. 37.

¹⁷⁶ Incluso se podría afirmar que el funcionamiento sin perturbaciones de la Administración es una bien jurídico *eo ipso*. Cfr. ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 54. ~~%~~ en general, a la vista de la importancia vital de las misiones de prestación de servicios por parte del Estado no se comprende por qué no se podría considerar como bien jurídico p. ej. el ~~`~~ funcionamiento sin perturbaciones de la Administración´+.

¹⁷⁷ En contra de nuestra tesis ZORNOZA PÉREZ: ~~%~~ Desde ese punto de vista, puesto que ambos tipos de ilícito se orientan a la protección de bienes jurídicos, no es posible individualizar en el plano de los fines la línea de demarcación entre el ámbito correspondiente al ilícito penal y al ilícito administrativo, careciendo de sentido cualquier intento de replantear distinciones cualitativas entre ambas clases de ilícito para reducir la esfera del ilícito administrativo a hechos lesivos de intereses inmediatamente atinentes a la Administración pública.

Y de ahí la proclamada ~~%~~ unidad funcional+ del fenómeno sancionador, más allá de las posibles especificaciones posteriores, signo de una unidad sustancial que, desde el punto de vista en que nos hemos situado, alcanza al derecho sancionador tributario. Porque en efecto, toda acción u omisión tipificada como infracción -criminal o no- consiste en una transgresión del orden jurídico . en nuestro caso, del ordenamiento tributario-, es decir, de disposiciones imperativas cuya violación lesiona el bien jurídico que con ellas se protege y que no es otro que la realización de las actividades de interés comunitario, a cuya cobertura financiera se encamina el establecimiento y percepción de los tributos; de forma que también respecto de la materia tributaria puede decirse que ~~%~~ las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada *sustancialmente* distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas ~~%~~ ZORNOZA PÉREZ, JUAN J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 41 y 42.

¹⁷⁸ Cfr. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: ~~%~~ Teorizar acerca de la necesidad de que la Administración moderna disponga de la capacidad de ejecutar sus propios actos y de que, para el cumplimiento de sus fines, ejerza, porque lo necesita, un poder de crear infracciones e imponer sanciones, es algo que resulta superfluo por evidente. ~~%~~ La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal+, ob. cit., pág. 255.

*cumplimiento de los fines encomendados a la Administración Pública, sin perjuicio que, como efecto indirecto o reflejo, también proteja bienes jurídicos supraindividuales, pero, en todo caso, en el bien entendido que el legislador le otorga a la Administración dicho poder sancionador exclusivamente para que pueda alcanzar sus fines*¹⁷⁹; otra lectura no es posible¹⁸⁰. Sin embargo, el legislador atribuye al Derecho penal como finalidad la protección directa de los bienes jurídicos [individuales y supraindividuales] que considera relevantes en un momento determinado¹⁸¹. De ahí se desprende que no tenga sentido la distinción basada en el contenido ético de las infracciones penales frente a la carencia del componente ético en las infracciones administrativas o la distinción basada en que las infracciones penales protegen bienes jurídicos y las infracciones administrativas no los protegen, pues ambos tipos de infracciones pueden contener un desvalor ético y proteger bienes jurídicos [aunque las infracciones administrativas, insistimos, de forma indirecta o refleja].

Por ello, discrepamos de la doctrina que sostiene que el fin de ambos ordenamientos es el mismo, a saber, la represión [usualmente se utilizan indistintamente los términos: punición, castigo o retribución], pues se limitan a constatar el medio no el fin: el legislador no persigue como finalidad reprimir por reprimir, sino que utiliza la represión como medio para conseguir un fin y, ese fin, es el que, en el Derecho penal y en el Derecho sancionador administrativo, se manifiesta diferente.

A mayor abundamiento, en base a la distinta finalidad se puede tolerar que el Derecho sancionador administrativo esté regido por el principio de oportunidad y que el Derecho penal lo esté por el de legalidad, pues, si ambos participaran de la misma

¹⁷⁹ Advertimos de forma categórica que en la tesis por nosotros propuesta, bajo ningún concepto, puede identificarse la finalidad del Derecho sancionador administrativo como una protección acrítica de las normas establecidas por el legislador administrativo [que en muchas ocasiones es la propia Administración], sino como una protección de los fines que la Constitución encomienda a la Administración.

¹⁸⁰ Corroboramos nuestra afirmación, NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 163: «los órganos administrativos *gestionan* intereses generales, y es cabalmente al hilo de esta tarea administrativa material cuando surge la sancionadora, ya que es inimaginable como actividad desconectada de la gestión.»

¹⁸¹ Lo resume desde un plano filosófico-político GARCÍA AMADO: «decimos dos cosas: que (en democracia) la ley penal protege como bienes lo que la sociedad, a través del cauce del debate y de la decisión mayoritaria, entiende por tales, y que lo que la sociedad, de esa forma, entienda por tales debe estar salvaguardado por la ley penal.» GARCÍA AMADO, Juan Antonio: «Sobre el *ius puniendi*: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites», ob. cit., pág. 35.

finalidad, tal diferencia en los criterios de imputación resultaría intolerable desde un punto de vista de estricta justicia material¹⁸². Y aunque alguna doctrina ha defendido de forma categórica que el Derecho sancionador administrativo debe regirse estrictamente, y en cualquier circunstancia, por el criterio de legalidad, lo mismo que el Derecho penal¹⁸³; lo cierto y verdad es que el legislador¹⁸⁴ ha consagrado el principio de oportunidad para los delitos leves en el procedimiento penal, tal y como, acertadamente, evidencia PÉREZ DEL VALLE¹⁸⁵.

Con todo, somos conscientes de que resulta ineludible salvar un escollo previo, cual es, determinar que se entiende por «fines encomendados a la Administración pública», pues se deduce que dichos fines deben actuar como límite a la potestad sancionadora de la Administración.

En ese sentido, debemos partir [y, como luego veremos, finalizar] del artículo 106.1 de la Constitución Española, el cual prescribe: «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican.» Esto es, la propia CE ya reconoce, como no podía ser de otra forma, que existen unos fines que justifican la actuación administrativa y, por ende, al titular del ejercicio de la actuación administrativa, que no es otro que la Administración¹⁸⁶.

¹⁸² Ello es tratado con exhaustividad, y con indudable atino, por NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 100 a 109. Y, también, con menor detalle, por GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, ob. cit., págs. 1884 y 1885.

¹⁸³ Cfr. MESTRE DELGADO, Juan Francisco: «Principio de legalidad»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 734 y 735.

¹⁸⁴ A través del Artículo 963 redactado por el apartado diez de la disposición final segunda de la L.O. 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal («B.O.E.» 31 marzo).

¹⁸⁵ Ante todo, es fundamental el relieve que, en los delitos leves, toma el principio de oportunidad. El art. 963.11ª LECr prevé la posibilidad de que el Juez acuerde el sobreseimiento cuando el Fiscal lo solicita porque el delito «resulte de escasa gravedad» o porque «no exista interés público relevante en la persecución del hecho» (en delitos patrimoniales, siempre que haya reparación y no exista denuncia del perjudicado).+ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. Ob. cit., pág. 65 a 68.

¹⁸⁶ La tesis sostenida por REBOLLO PUIG, aunque en sede de materia de potestad reglamentaria, creemos que puede ser trasladada a la potestad sancionadora, a saber: «De esta forma, la potestad reglamentaria atribuida por el artículo 97 CE o una cláusula semejante encuentra ya un límite: no puede ejercerse fuera de las materias administrativas; no puede desarrollarse fuera de

Empero, con ello, solo hemos constatado la existencia de dichos fines que deben actuar como criterio limitador, pero no los fines en sí mismos; para ello, habremos de continuar indagando en la Constitución Española, para detenernos en el artículo 97 de la misma, el cual señala: *El Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil [õ] de acuerdo con la Constitución y las leyes.*+ De esta forma vemos que, por mandato constitucional, el Gobierno dirige la Administración civil, de acuerdo con la Constitución. Así, llegamos al artículo 103.1 de la Norma Suprema, el cual determina *La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales [õ], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*+, esto es, la Administración sirve con objetividad los intereses generales dirigida por el Gobierno, de ahí que nos preguntemos: ¿puede comprenderse dentro de los intereses generales la administración de justicia? En principio la pregunta debería contestarse afirmativamente, pues resulta obvio que es un interés general que se administre justicia, lo que ocurre es que si seguimos avanzando por la Constitución Española el artículo 117 de la misma, al abordar las funciones del Poder Judicial, establece: *La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley.*+

Por tanto, habremos de convenir que constitucionalmente solo el Poder Judicial está autorizado a *administrar justicia*, a través de los Jueces y Magistrados, de lo que cabe deducir que, en ningún caso, la Administración puede ejercer dicha función, por mucha potestad sancionadora que, presuntamente, se le atribuya.

Ergo, dentro de los fines de la Administración no están incluidos, por imperativo constitucional, los de *administrar justicia*+¹⁸⁷, por tanto, cualquier atribución a la Administración de potestad sancionadora que no tenga por objeto la prevención de infracciones de mandatos o prohibiciones normativas, contenidas en la legislación administrativa que desarrolle los fines constitucionales encomendados a la Administración Pública consistentes en servir con objetividad los intereses

ese campo delimitado implícita o explícitamente en que a la Administración le corresponde funciones+ REBOLLO PUIG, Manuel: *Juridicidad legalidad y Reserva de Ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno*+, en *Revista de Administración Pública*, núm. 125, Mayo-Agosto 1991, pág. 73.

¹⁸⁷ Como nos indica REBOLLO PUIG: *De existir esta potestad sancionadora, por el mero hecho de estar atribuida a la Administración, no puede ya considerarse como un medio de realización abstracta de la justicia,õ* + REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*: Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 1989, pág. 443.

generales¹⁸⁸, deberá ser declarada inconstitucional, por contraria a nuestra Norma Suprema, y, en consecuencia, por desviación de poder¹⁸⁹; de lo que se deriva, por exclusión, un límite, constitucional, infranqueable a la hora de traspasar cualquier tipo de represión a la misma que no se fundamente en los citados *fines encomendados a la Administración Pública*. Desviación que, a mayor abundamiento y como hemos comprobado al inicio, la Constitución Española encomienda controlar a los Tribunales [art. 106.1 CE].

Dicho con otras palabras, es la propia Constitución Española quien define los límites sobre los que la Administración puede ejercer su potestad sancionadora: extramuros de dichos límites la misma se transforma en inconstitucional¹⁹⁰.

En consecuencia, con la tesis aquí mantenida, aparte de diferenciar claramente ambos ámbitos represivos¹⁹¹, también se podría explicar el trasvase de ilícitos desde

¹⁸⁸ Se trata simplemente de subrayar que la potestad sancionadora [õ], debe ser considerada al mismo tiempo como una potestad administrativa que, como todas las demás, está dirigida a la persecución de intereses generales confiados a la Administración y se inserta en el cuadro de instrumentos de que goza para su propia acción específica.+ REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*: ob. cit., , pág. 443.

¹⁸⁹ Siguiendo a DESDENTADO DAROCA, en efecto, la desviación de poder podría presentarse en este campo de la actividad sancionadora de distintas formas. El inicio de un procedimiento sancionador y la imposición de la correspondiente sanción podría no responder a la finalidad represiva de la infracción cometida, que es la funcionalidad que el legislador asigna a la potestad sancionadora de la Administración, sino que podría perseguir otro tipo de fines, públicos o privados, que no son los que corresponden al ejercicio de esta potestad.+ DESDENTADO DAROCA, Eva: *Desviación de poder en la imposición de sanciones*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 336.

¹⁹⁰ Que los límites de la potestad sancionadora de la Administración se encuentran en la Constitución, ya lo puso de relieve REBOLLO PUIG mucho antes que nosotros, así: *Por todo ello, necesario es destacar, y creemos que tal tesis deberá ser apurada para el futuro en todas sus posibilidades, que, según la mejor doctrina, la Constitución, aunque consagre esta potestad administrativa, ofrece base suficiente para mantener que al mismo tiempo excluye una libertad absoluta del legislativo para decidir la asignación de competencias represivas, alternativamente, a su solo arbitrio, ora a los Tribunales, ora a la Administración +, considerando que sólo podrá excederse el ámbito estricto de la autoprotección en base a razones pragmáticas que lo exijan y, aun así, limitándose a lo puramente contravencional con exclusión de la parte sustancial de la materia criminal apoyada en los valores éticos y sociales superiores de la Comunidad*+ REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*: ob. cit., pág. 422.

¹⁹¹ QUINTERO OLIVARES va más lejos y afirma: *Beltenecer al derecho administrativo o al Derecho penal sería, por sí solo, dato bastante para establecer una diferencia cualitativa, superficial,õ +%a*

el Derecho sancionador administrativo al Derecho penal, con base en que se considere, fruto de valoraciones político-sociales, que, en un momento determinado, el Derecho penal es más adecuado para su represión [porque ya no sea suficiente con que el bien jurídico sea protegido de forma indirecta por el Derecho sancionador administrativo¹⁹²], pero, y esto es capital, a su vez, *se limita el trasvase de ilícitos desde el Derecho penal al Derecho sancionador administrativo, exclusivamente a aquellos ilícitos que permitan proteger el cumplimiento de los fines constitucionales de la Administración pública* [bienes jurídicos supraindividuales o colectivos¹⁹³]. En definitiva, se cierra la puerta a que pueda ser trasvasado desde el Derecho penal al Derecho sancionador administrativo el campo nuclear del Derecho penal al que se refiere ROXIN¹⁹⁴, el cual estaría conformado por la protección de bienes jurídicos individuales, considerando que dicha protección corresponde en exclusiva al Derecho penal, a través del Poder judicial.

Cierto es, se podrá objetar, que con esta teoría no se consigue previamente deslindar a quién corresponde [si al Derecho sancionador administrativo o al Derecho penal] la protección de los bienes jurídicos supraindividuales cuando puedan ser protegidos por ambas manifestaciones del Derecho represivo [ad *exemplum*: contra el mercado y los consumidores, urbanismo y medioambiente, etc.], más ello obedecerá siempre a una decisión prospectiva del legislador basada en política criminológica, en la cual, y como criterio rector, se deberá tener en cuenta el principio de mínima intervención o *ultima ratio* que informa el Derecho penal¹⁹⁵, de

autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal; ob. cit., pág. 257.

¹⁹² En nuestra opinión, en dicha decisión por parte del legislador tiene mucho que ver la función simbólica-comunicativa propia en exclusiva del Derecho penal, por razón del reproche ético-social [estigmatización social] mucho mayor que conlleva una condena penal, incluso se podría afirmar, del simple sometimiento a un procedimiento penal público.

¹⁹³ Sobre los fines de la Administración se pronuncia JORDANA DE POZAS: «Al trasponer el problema de los fines del campo del Estado al de la Administración suelen reducirse todos ellos a uno solo: el de satisfacer las necesidades de carácter general. Según HAURIOU, todas ellas se integran en dos grandes nociones: el orden público y la utilidad pública.» JORDANA DE POZAS, Luis: «El problema de los fines de la actividad administrativa», en *Revista de Administración Pública*, N° 4, 1951, pág. 15.

¹⁹⁴ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*, ob. cit., pág. 72.

¹⁹⁵ El criterio de la distribución de la represión de ilícitos de acuerdo al principio de *ultima ratio* ha sido propuesto, y desarrollado, entre nuestra doctrina por CID MOLINÉ: «El recurso a sanciones materialmente penales para proceder a la tutela de los bienes sólo está justificado cuando no pueda conseguirse un nivel de protección semejante (o no excesivamente menor) mediante el

tal forma, que si puede ser reprimido por el Derecho sancionador administrativo con la misma eficacia que por el Derecho penal¹⁹⁶, su represión deberá ser encomendada al primero, y solo para el caso de que no pueda ser reprimido por éste, deberá ser integrado en el Derecho penal¹⁹⁷. De la misma forma se podrá objetar, respecto a la protección de bienes jurídicos supraindividuales, que si se permite el trasvase de uno a otro ámbito punitivo es, precisamente, por la unidad del Derecho represivo, mas dicha afirmación es inexacta, pues, como ya hemos informado, la diferencia no se ubica entre el Derecho represivo y el Derecho penal o el Derecho sancionador administrativo, sino entre estos dos últimos, atendiendo a su distinta finalidad. Por ello, *un mismo bien jurídico* [supraindividual] *puede ser protegido por técnicas administrativas o penales*¹⁹⁸, pues ambas, añadimos nosotros, pertenecen a un superior Derecho represivo.

En definitiva, cuando el legislador quiera trasladar la protección de un bien jurídico supraindividual de uno a otro ámbito, deberá realizar una ficción consistente en extraer el ilícito del ámbito en el que se halle ubicado, para subirlo de rango al Derecho represivo y, desde allí, una vez modificada [cualitativamente] la finalidad del mismo, descenderlo al ámbito represivo que considere.

Lo anterior lo podremos entender mejor con un ejemplo, así: se argumenta por parte de los partidarios de las tesis de la identidad ontológica que la unidad *material* del Derecho represivo queda confirmada si atendemos, por una parte, a la infracción tributaria y, por otra, al delito tributario tipificado en el Código penal, pues, únicamente teniendo en cuenta la diferencia cuantitativa de un céntimo en la

recurso a sanciones de gravedad inferior+ CID MOLINÉ, José: *Garantías y sanciones*, ob. cit., pág. 145.

¹⁹⁶ CID MOLINÉ va más lejos y admite que resultará bastante con que el nivel de protección sea: *no excesivamente menor*+ *Ibidem*.

¹⁹⁷ Y con ello se cumplirá la misión de la pena como protección subsidiaria de bienes jurídicos y, en consecuencia, como limitación del Derecho penal, en la formulación realizada por ROXIN conforme: *Esta limitación del Derecho penal se desprende del principio de proporcionalidad, que a su vez se puede derivar del principio del Estado de Derecho de nuestra Constitución: como el Derecho penal posibilita la más dura de todas las intromisiones estatales en la libertad del ciudadano, sólo se le puede hacer intervenir cuando otros medios menos duros no prometan tener un éxito suficiente. Pues supone una vulneración de la prohibición de exceso el hecho de que el Estado eche mano de la afilada espada del Derecho penal cuando otras medidas de política social puedan proteger igualmente o incluso con más eficacia un determinado bien jurídico.*+Cfr. ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, ob. cit., págs. 65 y 66.

¹⁹⁸ STC 18/1981, FJ 2º.

infracción, pasa de ser ilícito administrativo a ilícito penal, sosteniendo, no sin razón, que el hecho objetivamente contemplado es el mismo. Mas, si aplicamos la tesis *supra* desarrollada, nos encontraremos con que el legislador entiende que la infracción tributaria [hasta 120.000 "] tiene por finalidad directa la prevención de infracciones de mandatos o prohibiciones normativas, contenidas o derivadas de la Ley General Tributaria, para permitir que la Administración pueda desarrollar, sin perturbación, los fines constitucionales que se le han encomendado a nivel tributario, y, como finalidad indirecta o refleja, la protección del bien jurídico supraindividual consistente en los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1 CE¹⁹⁹, cuya gestión se halla encomendada a la Administración pública; sin embargo, el citado legislador, entiende que [a partir de 120.000 "], el bien jurídico protegido [el mismo que en el ilícito administrativo, aunque en éste de forma indirecta o refleja] pasa a tener un valor por sí mismo [directamente] digno de protección penal y, basándose en criterios de política criminal [finalidad], traspasa su protección al ámbito penal, entendiéndose, a su vez, que a partir de dicha cuantía, no existe otro medio suficiente para garantizar su protección.

Como se puede ver en el ejemplo expuesto, la infracción tributaria tiene como finalidad directa la protección del fin constitucional encomendado a la Administración pública, consistente en la gestión del Erario Público y, solo de forma indirecta o

¹⁹⁹ Según el OBSERVATORIO DE DELITO FISCAL, respecto al bien jurídico protegido en las defraudaciones a la Hacienda Pública, actualmente existen diversos enfoques, así: %Actualmente existen dos enfoques complementarios sobre lo que ha de entenderse como bien jurídicamente protegido en el delito fiscal. Para el primero el bien jurídico protegido es el Erario público entendido como el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos. Para el segundo, el bien jurídico protegido son los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1 CE, incluido el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva lo que se protege a través del delito fiscal no es sólo la actividad puramente recaudatoria sino la función que nuestro ordenamiento atribuye a los tributos y que, como señala el artículo 2.2 LGT, no sólo es la de ser medios para recaudar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos sino también la de servir como instrumentos de la política económica general y para atender a la realización de los principios y fines constitucionales. Por otro lado, en la medida en que la presentación tempestiva, completa y veraz de declaraciones tributarias, aun sin ingreso, impiden la comisión del delito, también puede considerarse bien jurídico protegido el deber de lealtad de los ciudadanos con la Administración pública propia de un Estado social y democrático de Derecho.+OBSERVATORIO DE DELITO FISCAL: Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia estatal de Administración Tributaria y la Secretaria de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Madrid: Primer Informe, Diciembre 2006, pág. 11.

refleja, la protección del bien jurídico, sin embargo, el ilícito penal tiene como finalidad exclusiva la protección directa del citado bien jurídico²⁰⁰.

Condensando nuestro argumento, podríamos afirmar que el Derecho sancionador administrativo tiene como finalidad el proteger que la Administración Pública pueda cumplir sus fines constitucionales, esto es, servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho; mientras que la finalidad del Derecho penal sería proteger aquellos bienes jurídicos que permitan asegurar la convivencia pacífica dentro del Estado. Por tanto, no se trata de una cuestión ética, ni tampoco de bienes jurídicos, se trata de una cuestión de fines. Con ello, y asumida la complejidad de la cuestión debatida, cuando menos, habremos avanzado en la importante cuestión de encontrar una fórmula cierta de diferenciación *material* entre ambos tipos de ilícitos [su finalidad] y estaremos en condiciones de dar respuesta a la diferente aplicación de garantías en uno u otro ámbito represivo.

Ciertamente, solo desde la distinción material entre ambos tipos de ilícitos se puede sostener la realidad forense, a saber: 1º) la aplicación de diferentes principios entre uno y otro ámbito represivo o, cuando menos, de los mismos pero con diferente alcance; 2º) la aplicación de *matrices* a la hora de aplicar el mismo principio en uno u otro ámbito represivo; 3º) la aplicación de distintas reglas en uno y otro ámbito represivo; y, para finalizar, 4º) el enjuiciamiento por distinto órgano en uno y otro ámbito represivo.

Lo expuesto hasta el momento, a nuestro juicio, es suficiente para sostener una diferencia ontológica [cualitativa] entre ambos tipos de ilícitos, considerando que cómo se estructuran formalmente ambos, en nada empece dicha conclusión. En este sentido, y como sosteníamos al comienzo del presente epígrafe, lo que sí se ha evidenciado en el transcurso de la longeva polémica doctrinal ha sido, que entre ambos órdenes punitivos existen notables diferencias. Por ello, urge superar dicho

²⁰⁰ GARCÍA NOVOA, partiendo de la identidad ontológica entre ambos tipos de infracciones, sostiene una posición contraria a la nuestra, a saber: %Las sanciones tributarias y el Derecho Penal en materia tributaria coinciden en lo sustancial, y en ambos casos se tutela un bien jurídico concreto que no es otro que la Hacienda Pública entendida en un sentido funcional, como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico de los Entes Públicos, y, en concreto, de los derechos económicos consistentes en los créditos tributarios. Por lo tanto, la sanción y el delito fiscal deben configurarse de la misma manera; como tuteladores de un bien jurídico que es el crédito tributario.+ GARCÍA NOVOA, César: *Estudios de Derecho Tributario Penal y Sancionador*, México: Centro Mexicano de estudios en lo Penal Tributario, A. C., 2016, pág. 38.

debate y concentrarnos en construir una dogmática sancionadora administrativa que pueda ser aplicada sin matices, a la par, que introduzca la tan deseada e inaplazable seguridad jurídica en el administrado y en la Administración, de la que actualmente se encuentra huérfano el procedimiento sancionador administrativo.

Concluiremos el presente epígrafe recordando las palabras de MONTESQUIEU, quien hace más de dos siglos [1748] ya se pronunciaba sobre la posterior polémica en los siguientes términos:

En la aplicación de las normas guardadoras del orden, castiga el magistrado más bien que la ley; en el enjuiciamiento de los delitos, castiga la ley más que el magistrado. Los asuntos de policía son cosas de cada día y ordinariamente de poca importancia, por tanto, apenas son necesarias formalidades. Las acciones de orden son inmediatas y se ejecutan sobre cosas cotidianas, por tanto, no le son propios los grandes castigos. Se ocupa permanentemente de detalles, de modo que no le competen las grandes medidas. Utiliza más los reglamentos que las leyes. Las personas de las que se ocupa se hallan de continuo a la vista del magistrado, por lo que es culpa del magistrado si incurre en excesos. No se pueden confundir, pues, las grandes vulneraciones de las leyes con transgresiones de simple policía: *se trata de cosas de magnitudes diferentes.*²⁰¹

4. La sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo

De la postura que hemos adoptado, no otra consecuencia se puede derivar, que el sostener la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo. Asimismo, dicha sustantividad, a su vez, se debería concretar en dos consecuencias que a lo largo de este epígrafe vamos a desarrollar, a saber: la construcción, como disciplina independiente, del Derecho sancionador administrativo, y la elaboración de una Parte General de Derecho sancionador administrativo, que culmine en la promulgación de una Ley General Sancionadora Administrativa.

²⁰¹ DE SECONDAT, Charles-Louis (barón de MONTESQUIEU): *El espíritu de las leyes*, Barcelona: Edicomunicaciones, S.A., 2003, págs. 361 y 362.

4.1 El Derecho sancionador administrativo, como rama independiente del Derecho.

Si una conclusión objetiva podemos extraer sin miedo a equivocarnos, es que el Derecho penal, desde la importante contribución de BECCARIA²⁰², ha ido desarrollado una dogmática imponente, mientras que el Derecho sancionador administrativo ha permanecido totalmente pasivo, siendo así que su desarrollo, como hemos visto, se ha ido conformando a golpe de sentencia. Quizá, el motivo de lo anterior obedezca a que éste se halla, como mínimo, en medio de dos disciplinas [el Derecho administrativo y el Derecho penal] las cuales, por lo demás, no se han arrogado el estudio exclusivo del mismo, debido a la *vexata quaestio* ya tratada de si el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo son ontológicamente iguales o no.

Consecuentemente, ello ha desembocado en una fatal paradoja para el avance del Derecho sancionador administrativo, cual es que: por una parte, los penalistas han renunciado al estudio del Derecho sancionador administrativo, por considerar que éste no pertenece al Derecho penal; y, por otra, los administrativistas [al haber abrazado las tesis de la identidad ontológica de forma abrumadoramente mayoritaria], también, han renunciado al estudio del mismo, por considerar que ésta pertenece al Derecho penal²⁰³. Acaso no le falte razón a ninguno de ellos.

Tan es así, que hoy día tendríamos serios problemas si tuviéramos que dilucidar quienes son los especialistas en dicha materia: si los penalistas o los administrativistas. En efecto, a nuestro juicio, el Derecho sancionador administrativo no pertenece a ninguna de las dos ramas: ni al Derecho penal, ni al Derecho administrativo. Para nosotros, el Derecho sancionador administrativo es una rama del Derecho independiente que, a su vez, contiene aportaciones de varias ramas,

²⁰² Cfr. BECCARIA, Cesare: *De los delitos y las penas*, edición original *Dei delitti e delle pene*, Livorno [Italia] 1764. Edición consultada: traducción TOMÁS Y VALIENTE, Francisco: 2ª Ed., Barcelona: Ediciones Orbis S.A., 1985, pássim.

²⁰³ A dicha conclusión ya había llegado mucho antes PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la administración y la crisis del sistema judicial penal*+ob. cit., pág.45: *Repudiada por la doctrina penal, poco puede hacerse en y desde el Derecho administrativo para dar cuenta de una normativa que por su naturaleza punitiva sólo puede comprenderse desde los instrumentos dogmáticos que con precisión casi matemática se han elaborado por el Derecho penal. Poco podía hacerse y poco más se ha hecho por el Derecho administrativo que dar cuenta del crecimiento del poder sancionador de la Administración, cuestionar sobre su legitimidad y arbitrar las mínimas garantías del procedimiento administrativo y contencioso-administrativo.*+

ninguna predominante, como, por ejemplo: la constitucional, la penal, la procesal, la administrativa, la tributaria, la laboral, etc²⁰⁴.

En ese sentido, disentimos respetuosamente de NIETO GARCÍA cuando afirma que el Derecho sancionador administrativo es una parte más del Derecho administrativo:

Lo que aquí en el fondo está sucediendo es que, por paradójico que suene, no hay una debida articulación entre el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Administrativo. En estos casos el Ordenamiento jurídico administrativo sancionador parece encerrado en sí mismo y no se percata de que no es más que una parte del Ordenamiento jurídico administrativo, en el que tiene que integrarse, para dar mayor eficacia al aparato Administrativo, sin dejarse llevar por las cautelas obsesivas propias del Derecho penal que, a diferencia del Derecho Administrativo sancionador, sí que es un Derecho Autónomo.²⁰⁵

Y, de igual forma, de REBOLLO PUIG cuando afirma: «El Derecho Administrativo sancionador es, ante todo y sobre todo, Derecho Administrativo.»²⁰⁶

A mayor abundamiento, en contra de la opinión de los dos prestigiosos autores, opinamos que si una rama del Derecho se aproxima más al Derecho sancionador administrativo, esta no es otra que el Derecho penal, pues ambas descienden de un tronco común, cual es el Derecho represivo.

²⁰⁴ En este punto, coincidimos con GÓMEZ TOMILLO para quien el Derecho sancionador administrativo es: «una materia de carácter marcadamente interdisciplinar que no se puede patrimonializar por parte de ningún sector del ordenamiento jurídico, ya que puede ser abordado desde muy diversas ópticas: al menos, la del Derecho penal, administrativo, procesal, tributario y laboral. Cfr.: GÓMEZ TOMILLO, Manuel: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*, ob. cit., pág. 29. [Nota preliminar a la segunda edición]. También, mucho antes, con PARADA VÁZQUEZ: «Evidentemente, las cuestiones enumeradas no pueden resolverse desde la aldeana perspectiva de una disciplina jurídica, sea el Derecho penal, el Derecho procesal o el Derecho administrativo. Todas esas disciplinas tendrán algo que decir y habrán de ser tenidas en cuenta para articular unas respuestas coherentes al hecho diferencial más notable y singular del ordenamiento jurídico español.» PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: «El poder sancionador de la administración y la crisis del sistema judicial penal», ob. cit., pág. 46

²⁰⁵ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 160.

²⁰⁶ REBOLLO PUIG, Manuel: «Derecho penal y Derecho administrativo sancionador (principios comunes y aspectos diferenciadores)», ob. cit., pág. 325.

Efectivamente, de la misma forma que el Derecho penal no se convierte en Derecho penal administrativo cuando contempla delitos para cuya comprensión y enjuiciamiento se ha de acudir a normas sustantivas del Derecho administrativo [v. gr. el delito fiscal], tampoco el Derecho sancionador administrativo se convierte en Derecho administrativo por el hecho de sancionar los incumplimientos de las normas sustantivas del Derecho Administrativo. Y ello, por mucho que los principios y las reglas de las normas sancionadoras estén enclavadas en los textos legales de Derecho administrativo, pues ello obedece más a una carencia de una Parte General de Derecho sancionador administrativo [históricamente reivindicada], que a una opción legislativa fundada en la creencia de que ambas disciplinas descienden del mismo tronco.

Sea de ello lo que fuere, si convenimos que la aportación más relevante en la disciplina fue la creación del *supraconcepto del ilícito*, por parte del Tribunal Supremo, con lo que de avance significó para las garantías del administrado en el proceso sancionador, también deberemos convenir que dicho avance supuso un *dique* en su posterior desarrollo, pues, transcurridos más de cuarenta años desde dicha creación conceptual, se puede afirmar que no ha habido, en la misma, ningún avance digno de mención. Ítem más, si atendemos a la afectación de la disciplina, tanto cualitativamente como cuantitativamente, no alcanzamos a entender la situación actual, pues, para nosotros, la afectación del Derecho sancionador administrativo en la vida de las personas, es mucho mayor que la que produce el Derecho penal, pues, si bien la mayoría de personas [físicas o jurídicas] pasará por este mundo sin verse involucradas en un procedimiento penal, no podemos decir lo mismo de un procedimiento sancionador administrativo, pues, casi con absoluta certeza, todas las personas, a lo largo de su vida, se verán involucradas, de una u otra forma, en uno, o varios, procedimientos sancionadores. De ahí que no pueda entenderse el brillante desarrollo de la dogmática penal, frente al paupérrimo de la dogmática sancionadora administrativa.

Corolario de todo lo anterior, es que, para nosotros, el Derecho sancionador administrativo tiene sustantividad propia y, por ello, reclamamos su conformación diferenciada como rama del Derecho y, en consecuencia, su estudio diferenciado en los planes de estudio del Grado de Derecho, tanto del Derecho penal como del Derecho administrativo, pues ninguna de ellas puede explicar en toda su dimensión ésta. Lo anterior facilitaría que progresivamente se fuera creando un cuerpo de especialistas en la materia, lo que, a su vez, facilitaría el impulso necesario para que el Derecho sancionador administrativo comience a avanzar [tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal].

Es hora, pues, de despojarse de complejos y falsas modestias y sostener, sin ambages, que solo desde el estudio íntegro de la disciplina se podrá lograr que ésta avance dogmáticamente robustecida hacia un prometedor futuro, donde todos saldrán ganando: tanto el administrado como la Administración.

4.2 *La elaboración de una Parte General de Derecho sancionador administrativo*

Si una cuestión ha de quedar clara de todo lo expuesto hasta el momento, ésta no es otra que: si bien la teoría del *supraconcepto del ilícito* supuso un incuestionable y meritorio avance en la materia y, con ello, en la protección del administrado [con sus luces y sombras], a la par que un freno a los abusos sancionadores de la Administración; del mismo modo, también ha servido de soporte fundamental para obviar la construcción de una Parte General de Derecho sancionador administrativo que erradicara la actual inseguridad jurídica que conlleva la aplicación de los principios generales del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo; sobre todo, la de los *matices* con los que dichos principios deben ser aplicados.

En consecuencia, en aras al principio de seguridad jurídica, creemos del todo punto inaplazable la construcción por parte del legislador, con ayuda de la mejor doctrina, de una Ley General Sancionadora Administrativa [o como gusten denominar], que aborde tanto los aspectos materiales como los procesales, formando una Parte General de Derecho Sancionador Administrativo, la cual, posteriormente, pueda ser aplicada a cualquier sector administrativo sancionador, y ello, sin matiz alguno²⁰⁷; pues entendemos que a estas alturas, y partiendo de la Constitución Española de

²⁰⁷ Del estado actual de la cuestión y de las importantes consecuencias negativas que conlleva la ausencia de una Parte General en el ámbito sancionador tributario, da buena cuenta CHOCLÁN MONTALVO: «Mientras que no existe una teoría general de la infracción tributaria en el ámbito administrativo sancionador, la dogmática penal se ha cuidado de elaborar de modo preciso las diferentes categorías dogmáticas de la Parte General del Derecho Penal, evolución que se contrapone al estado primitivo de la elaboración de una parte general de la infracción administrativa tributaria, pero necesaria para proporcionar seguridad jurídica. Como es conocido, una de las funciones principales de la dogmática es señalar límites y definir conceptos, permitir una aplicación segura y calculable de la norma, haciendo posible sustraer la aplicación normativa a la irracionalidad, a la arbitrariedad y a la improvisación. Por ello, cuanto menos desarrollada esté una dogmática, más imprevisible será la decisión de los Tribunales.» CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid: Nº 2, 2005, pág. 1451.

1978, tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como la del Tribunal Supremo [Salas Segunda y Tercera] se han pronunciado de forma extensa y reiterativa sobre los principios que debieran informar dicha Parte General [sin olvidar la importante jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos], y, a mayor abundamiento, existen ya suficientes monografías doctrinales del más alto nivel, que permiten embarcarse con garantías en tan loable y necesario fin²⁰⁸.

En ese sentido, ya de antiguo viene siendo reclamada por la doctrina la elaboración de una Parte General de Derecho sancionador administrativo, así por ejemplo, en 1989, SUAY RINCÓN:

Más preferible, sin embargo, parece la segunda alternativa. Una Ley que, con carácter general, estableciera el régimen jurídico del poder sancionador de la Administración y que sea de aplicación a todos los sectores de la vida social en que ésta está presente. Sería conveniente, a tal efecto, que dicha Ley contuviese una cláusula derogatoria expresa (a fin de evitar que su aplicación pueda eludirse invocando la regla *lex generalis lex specialis non derogat*) de toda la normativa que se oponga a ella.²⁰⁹

O, en 1991, pertinazmente, también QUINTERO OLIVARES:

Se echa en falta, pues, un cuerpo legal, que podría ser sucinto, que recogiera las normas básicas sobre las que se apoye la actividad sancionadora «en todo caso». Es decir: unas reglas que cumplieran la misma función que la Parte General del Derecho penal. Entretanto, lo más que se puede hacer es reflexionar sobre el alcance de la Constitución y

²⁰⁸ De los intentos por pergeñar tal norma se hace eco NIETO GARCÍA, citando, a su vez, a DE LA MORENA, Luis: «El hecho es que, pese a todo, sigue sin aparecer esa Ley General que la seguridad jurídica está pidiendo a gritos. O mejor dicho: los esfuerzos realizados en tal sentido han sido tan tibios que hasta la fecha han fracasado sin dejar rastro. Según el testimonio de Luis DE LA MORENA (1989, 1), tres han sido los anteproyectos elaborados en los años anteriores, y ninguno de ellos ha llegado a buen fin: el primero fue obra de VILLAR PALASÍ en el seno de la Comisión General de Codificación; el segundo cristalizó en una Proposición de Ley presentada por el Partido Popular en 1986, y el tercero fue preparado por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, pretendiendo ser una norma de garantías para el infractor exactamente igual a como el Código Penal y la Ley de Enjuiciamiento Criminal lo son para el delincuente y el procesado y, por lo tanto, también una norma de limitaciones y de cargas para la Administración». A lo que habría que añadir los trabajos llevados a cabo en el Instituto Nacional de Administración Pública, en 1989, por una Comisión de Estudios, presidida por GÓMEZ FERRER y actuando de ponente el propio DE LA MORENA, que preparaba lo que poco más tarde sería la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 19.

²⁰⁹ SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 31.

del Código Penal cerca de la actividad sancionadora, pero sin olvidar la carencia de una norma fundamental.²¹⁰

(ñ)

Ciertamente estas cuestiones no obtienen tal vez una solución satisfactoria. Ni la podrán conseguir hasta tanto no se disponga de un conjunto de principios positivizados que marquen las reglas fundamentales de la responsabilidad y del enjuiciamiento en relación con la sanción administrativa, pues no es suficiente derivar soluciones por aplicación directa de la Constitución o de la interpretación que de ella se haga. Convendría disponer de una auténtica «Parte General» previa a las infracciones administrativas concretas, y que cumpliera la función que tiene el Libro I del Código Penal.²¹¹

(ñ)

Con independencia de todo esto, y tal y como reiteradamente he manifestado en las páginas anteriores, la mejor solución a todas estas cuestiones solamente puede venir dada por una ley reguladora de la potestad sancionadora que cumpliera la función que en el Derecho penal desempeña la Parte General.²¹²

Posteriormente, también NIETO GARCÍA: «Con esta mentalidad, ya sin prisa ni ambición, ha llegado el momento de empezar con la Parte General del Derecho Administrativo Sancionador, iniciando así la recuperación de un retraso científico más que centenario en relación con el Derecho penal y el Derecho Administrativo;»²¹³

Y CANO CAMPOS, comentando los Proyectos de Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de Régimen Jurídico del Sector Público, hoy convertidos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.²¹⁴

²¹⁰ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: «La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal», ob. cit., pág. 262.

²¹¹ *Ibidem*, pág. 281.

²¹² *Ibidem*, pág. 293.

²¹³ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 23.

²¹⁴ «El legislador estatal debería haber acometido, de una vez por todas, la tarea de aprobar una Ley general sobre la potestad sancionadora de la Administración que, además de los principios por los que ha de regirse, ofrezca un cuadro legislativo homogéneo y general de las infracciones y sanciones y regule los elementos esenciales del procedimiento administrativo sancionador; en definitiva, lo que debiera ser una parte general del Derecho administrativo sancionador. Una parte general que debería regular con flexibilidad tales cuestiones, permitiendo que la legislación sectorial pueda incluir las especialidades necesarias en aquellos aspectos no necesitados de una regulación uniforme. La tarea es perfectamente posible, como bien demuestra la Ley sobre la potestad sancionadora del País Vasco de 1998.» CANO CAMPOS, Tomás: «La potestad sancionadora

O, en fin, mucho más recientemente, GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ, comentando la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público²¹⁵.

Que lo anterior es totalmente viable, queda corroborado si atendemos a la Ley 2/1998, de 20 de febrero, de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco [LPSPV]; la cual aborda, obviamente en un contexto autonómico, una ley como la que estamos reclamando a nivel estatal. Quizás, a nuestro entender, demasiado influida por el Código Penal, tal y como se reconoce en la propia Exposición de Motivos de la citada norma:

La inspiración fundamental en el desarrollo de esa idea, en lo que a la parte sustantiva de la ley se refiere, ha sido el Código Penal, así como la doctrina, la jurisprudencia y los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre la materia, y, aunque en menor medida, esta ley también bebe de la Sección primera del Capítulo noveno de la Ley 30/1992. Puede que en el futuro el tronco común del «ius puniendi» se nutra también de sus ramas administrativas, pero, en la actualidad, los principios esenciales, lo común punitivo, se encuentra en las normas de la parte general del Derecho penal que contiene el meritado Código, o en la razón de ser de tales normas.

de la Administración: una regulación fragmentaria, incompleta y perniciosa+, en *Revista Documentación Administrativa*. Nueva Época. Nº 2, enero-diciembre 2015.

²¹⁵ %) Ante tal panorama legislativo cabe concluir en que, una vez más, se ha desperdiciado la ocasión de configurar una norma autónoma sobre *disposiciones generales en materia de infracciones, sanciones y procedimiento sancionador de las Administraciones públicas*, que contuviese una regulación completa e individualizada de todos y cada uno de dichos aspectos generales del Derecho Administrativo sancionador (al estilo de la parte general del código penal y de algunas leyes del derecho comparado . vgr. Alemania, Italiaõ -)

En dicha norma, y a la ordenación de la potestad administrativa sancionadora y del procedimiento administrativo sancionador, se uniría la regulación de aspectos tales como *la imputabilidad, los motivos de exención y de extinción de la responsabilidad, las causas modificativas de la responsabilidad de los administrados, el concurso de ilícitos, la punibilidad y la aplicación de las penas, el régimen de la responsabilidad civil derivada de la comisión de la infracción administrativa*, y demás contenidos análogo semejantes a los que se incorporan hoy en la Parte General del Código Penal.

Con ello, sin duda, se hubiera incrementado la seguridad jurídica, no sólo por el hecho de codificar la totalidad de dicha materia en una única norma jurídica de referencia (un verdadero *Código de Derecho Administrativo Sancionador*), sino también por dejar un menor margen de operatividad a la hora de desarrollar la legislación sectorial en esta materia sancionadora.+ Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, José Y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., ob. cit., pág. 51.

Corolario de todo lo anterior, la elaboración de la norma reclamada no es una ocurrencia irreflexiva: todo lo contrario. Parte de la constatación, del estudio pausado y de la necesidad, hace mucho reclamada de forma mayoritaria por la doctrina que se ha ocupado del tema, por aportar seguridad jurídica a un campo, el de las sanciones administrativas, históricamente abandonado por unos y otros, lo que, en modo alguno, ha impedido al mismo que, cada vez más, adquiriera una relevancia cuantitativa y cualitativa fuera de toda duda.

Es hora, pues, de comenzar esta ardua tarea y, con el mayor de los respetos, este trabajo pretende ser un pequeño paso dirigido a ese gran objetivo, cual es, dotar de una Parte General propia al Derecho sancionador administrativo, despojada de la sombra del Derecho penal, pero sin renunciar a su brillante desarrollo dogmático en todo aquello que pueda ser útil a la conformación del nuevo Derecho sancionador administrativo, al igual que se deberá tener en cuenta, sobre todo, el Derecho administrativo y el Derecho procesal; pues no se trata de crear algo desde la nada, sino de crear algo desde el todo, aunque, todo ello, subyugado a los principios y a la finalidad del Derecho sancionador administrativo.

5. Recapitulación

Comenzábamos el presente capítulo refiriéndonos a la relación entre el Derecho sancionador administrado y el Derecho penal, para ello nos ocupábamos de la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 9 de febrero de 1972, ponente RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE, como el punto cardinal a la hora de abordar dicha relación, pues en ella se sostenía, por primera vez, la teoría del *supraconcepto* del ilícito, cuya unidad sustancial se desdoblaba, por ser compatible, al ámbito penal y al sancionador administrativo.

Continuábamos con el problema que en los dos últimos siglos ha preocupado y ocupado a doctrina penalista y administrativista, a saber: la distinción de lo ilícito administrativo y lo ilícito penal; concluyendo que, en el fondo, de lo que se trata es del problema de las garantías, ergo, de establecer qué principios y reglas se han de emplear en ambos ordenamientos represivos y el alcance de los mismos.

De la misma forma, hemos visto que existe dos posiciones doctrinalmente confrontadas, la de aquellos que consideran que entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo no existe diferencia alguna de tipo material y la de aquellos otros que sostienen justamente lo contrario, a saber, que entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo existen diferencias de tipo material.

Así, hemos concluido que, en cuanto a la distinción formal entre ambos tipos de ilícitos, no existe controversia alguna entre los partidarios de una u otra tesis, sin embargo, en cuanto a la distinción material, sí que existe controversia, pues, una corriente defiende que dichas diferencias solo pueden ser cuantitativas, y otra sostiene, que pueden ser cualitativas. Concluyendo, tras el estudio del panorama doctrinal y jurisprudencial, que la tesis cuantitativa, actualmente, resulta abrumadoramente mayoritaria entre la doctrina penalista y administrativista y, también, en la jurisprudencia.

Una vez analizado todo lo anterior, hemos formulado nuestra teoría de la finalidad de base teleológica, sosteniendo que entre Derecho sancionador administrativo y Derecho penal existe una diferencia material, cual es: que el Derecho sancionador administrativo tiene por finalidad proteger a la Administración en el cumplimiento de sus fines, mientras que el Derecho penal tiene por finalidad asegurar la convivencia pacífica dentro del Estado a través de la protección directa de bienes jurídicos. Igualmente, hemos sostenido, que solo desde dicho punto de vista se puede sostener la aplicación de diferentes principios en uno u otro ámbito represivo; la aplicación de los mismos principios con distinta intensidad [matices]; la aplicación de distintas reglas en uno y otro ámbito; y, por último, el enjuiciamiento por distinto órgano en uno y otro ámbito.

Para finalizar, y como no podía ser de otra manera, partiendo de nuestra posición, hemos defendido la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo, cuya consecuencia, a nuestro juicio, debería plasmarse en dos consecuencias de la mayor importancia, a saber: la construcción, como disciplina independiente, del Derecho sancionador administrativo; y la elaboración de una Parte General del mismo, que culmine en la promulgación de una Ley General Sancionadora Administrativa.

CAPÍTULO II. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

1. Origen y evolución de la potestad sancionadora de la Administración

Sin miedo a equivocarnos, se puede afirmar que desde que existe Administración ésta ha ostentado un poder sancionador; si se quiere con distintas denominaciones, o bien, también se admite, con distintas intensidades, pero, al fin y al cabo, poder sancionador.

Partiendo de la anterior premisa, es obvio que, por su propia configuración, en el Estado absolutista las funciones legislativas, ejecutivas y judiciales se hacían residir en la figura del Rey, titular de la soberanía, se entendía por atribución divina, negando la existencia de cualquier poder intermedio. Así que, en dicho periodo histórico se produce un intenso proceso de acumulación de poder en la figura del Rey. Por otra parte, en el Estado absolutista la propia configuración de las instituciones no resistiría una comparación con lo que hoy en día entendemos por Administración.

Tras la Revolución francesa, triunfa el Liberalismo²¹⁶ y se implanta el denominado Estado Liberal, también denominado por los revolucionarios franceses como Antiguo Régimen, en contraposición al anterior régimen político absolutista. En el Estado Liberal sí que podemos encontrar ya los gérmenes de la actual Administración y, con ella, el nacimiento del Derecho Administrativo²¹⁷. Fruto de lo anterior, se produce un crecimiento de la actividad administrativa del Estado, que se acentúa con el

²¹⁶ De forma sumaria, podríamos conceptualizar el Liberalismo como una corriente política, una filosofía, que propugna la libertad individual y el límite al Estado intervencionista, oponiéndose al absolutismo, al despotismo ilustrado y al conservadurismo, defendiendo, en definitiva, las libertades civiles y económicas. En esta corriente de pensamiento se fundamentan tanto el Estado de derecho, como la democracia participativa y la división de poderes. A nivel histórico, el nacimiento del liberalismo lo podemos situar en la Revolución francesa de 1789.

²¹⁷ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, 17ª Ed., ob. cit., pág. 50.

advenimiento del liberalismo social a finales del siglo XIX²¹⁸: en ese contexto podemos situar el origen de la potestad sancionadora de la Administración, tal y como hoy no es conocida.

Centrándonos en España, y siguiendo a NIETO GARCÍA, podemos afirmar que la existencia de una potestad sancionadora de la Administración se arrastra desde el Estado absolutista²¹⁹.

En cuanto a la evolución de la potestad sancionadora de la Administración en nuestra etapa constitucionalista, y siguiendo a PARADA VÁZQUEZ²²⁰, criterios cuantitativos y cualitativos, permiten distinguir tres etapas bien diferenciadas en la evolución del Derecho administrativo sancionador:

a) Una primera que cubre la Constitución de Cádiz hasta la Dictadura del General Primo de Rivera, periodo caracterizado por la aparición y afirmación de un poder sancionador moderado y limitado a las autoridades gubernativas de índole provincial o local [alcalde y gobernadores].

b) Una segunda, de 1923 a 1939, comprende la legislación de la Dictadura y de la II República, caracterizada a su vez por la politización del poder sancionador y la apertura de su ejercicio a las autoridades gubernamentales, ministro de la Gobernación y Consejo de Ministros.

c) Una tercera, que se iniciará en 1939, con la expansión del poder sancionador al ámbito de todos los sectores de intervención administrativa especial, sin la pérdida de sus anteriores caracteres.

A lo anterior, se podría añadir una cuarta etapa²²¹, que sería la que tiene su origen con la promulgación de la Constitución de 1978, caracterizada, como veremos: por

²¹⁸ Por su parte, el liberalismo social surge como respuesta a la visión individualista del liberalismo clásico, tratando de superar este en favor de la sociedad, y, al mismo tiempo, solicitando la intervención del Estado en el campo de lo social.

²¹⁹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 47.

²²⁰ Probablemente el estudio más importante que se haya realizado en nuestro país sobre el origen y la evolución de la potestad sancionadora administrativa haya sido el realizado por el profesor PARADA VÁZQUEZ. En este sentido, *Vid.* PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*; ob. cit., pássim.

²²¹ Hay que tener en cuenta que el trabajo de PARADA VÁZQUEZ fue publicado en 1972, por tanto, con anterioridad a la promulgación de la Constitución de 1978.

ser continuista con la doctrina que el Tribunal Supremo había establecido a partir de 1972; por la creación de nuevas Administraciones, como es el caso de las Comunidades Autónomas y, con ellas, el otorgamiento de potestad sancionadora propia; y, en general, por un aumento de la actividad de la Administración acompañado, siempre, de su correspondiente potestad sancionadora. Lo que, como resultado, proyecta un engrosamiento de la potestad sancionadora de la Administración en todos los sectores.

En conclusión, podemos observar que en nuestra etapa constitucionalista, iniciada con la Constitución de Cádiz, la potestad sancionadora de la Administración ha sido una constante a pesar de los gobiernos de distinto signo que se han ido sucediendo²²², pudiendo considerarse ~~el~~ fruto de un proceso histórico de acumulación.²²³ Esta última etapa no ha parado de crecer, llegando hasta nuestros días, donde la evolución de la potestad sancionadora de la Administración ha alcanzado un formidable desarrollo al que no se le intuye límite alguno.

2. El reconocimiento de la potestad sancionadora de la Administración por la Constitución Española de 1978

Como hemos podido comprobar, en la etapa constitucionalista de nuestro País, la Administración siempre ha ostentado un poder sancionador, si bien con distinta denominación e intensidad. Sin embargo, de ninguna de nuestras Constituciones anteriores a la de 1978 la doctrina ha podido extraer un reconocimiento de dicha potestad; sin embargo, se afirma con rotundidad que la Constitución Española de 1978 ha venido a refrendar la citada potestad sancionadora de la Administración.

²²² Cfr. SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 24. ~~El~~ sólo la debilidad secular del Estado español, la incapacidad de aglutinar y de dar cobijo en su seno a todos los españoles y el sentimiento, más o menos consciente, de que siempre se quedaba ~~al~~ alguien fuera del sistema contra el que había que actuar, sólo tales circunstancias puede, en efecto, explicar un hecho, en principio, tan anómalo como el que regímenes políticos tan diferentes entre sí como una Dictadura y una República democrática pudieran converger en algo como en su falta de confianza para entregar a los jueces el monopolio de los instrumentos represivos.+

²²³ DÍAZ FRAILE, FRANCISCO: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, Barcelona: Atelier, 2016, pág. 67.

Así, se afirma que la potestad sancionadora de la Administración emana, implícitamente, del reconocimiento que nuestro Texto Fundamental realiza de las infracciones administrativas en su artículo 25.1: *«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»*.

Del mismo modo, según opinión doctrinal, el citado reconocimiento se puede extraer, de forma implícita, de los siguientes artículos de nuestra Carta Magna: del art. 9.3 cuando afirma que la Constitución garantiza *«la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales»*; y ello, sin suerte de distinción alguna entre las normas penales y las administrativas; del art. 25.3 cuando prescribe a modo de limitación de tal potestad que *«la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad»*; o, también, del art. 45.3, en referencia al medio ambiente, cuando asevera *«Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado»*.

En fin, por todos PARADA VÁZQUEZ: *«Precisamente por sus confusos e ilegítimos orígenes en nuestro Derecho [õ], la potestad sancionadora de la Administración ha tenido por fuerza que ser convalidada por el artículo 25 de la Constitución [õ] por el párrafo tercero de dicho precepto [õ], [y] se apoya también en el artículo 45.3õ +²²⁴.*

3. Cuestionamiento del citado reconocimiento

En nuestra opinión, la afirmación de que la Constitución de 1978 ha refrendado la potestad sancionadora de la Administración, permite, cuando menos, ser rebatida o puesta en duda, con base en los siguientes argumentos:

1º) El artículo 25.1 CE nos dice: *«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»*.

²²⁴ PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *Derecho Administrativo I Parte General*, 13ª ed., Madrid: Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002, pág. 485.

El artículo 9.3 CE: %La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.+

Y, por su parte, el artículo 45.3 CE: %Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.+

De lo anterior, a nuestro juicio, lo máximo que se puede extraer es que existen dos clases de infracciones, las administrativas y las penales, pero en momento alguno se nos dice quién debe ejercitar dicha potestad²²⁵. Dicho de otra forma, de los anteriores preceptos no se puede extraer literalmente que las sanciones administrativas deben ser impuestas por la Administración y, en consecuencia, que se le esté otorgando poder sancionador a la Administración.

2º) Sin embargo, el artículo 25.3 CE afirma: %La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.+ de lo que se podría deducir que, *a contrario sensu*, sí que puede imponer sanciones que no impliquen privación de libertad²²⁶, lo que, en nuestra opinión, resulta forzado

²²⁵ HUERGO LORA, pese a reconocer la potestad sancionadora de la Administración [justificada en la menor gravedad respecto a la penal], nos dice respecto a la mención expresa de las sanciones administrativas en el art. 25.1 de la CE: %El reconocimiento de la potestad sancionadora de la Constitución debe servir (y sirve) para recordar que también la potestad sancionadora administrativa está sometida a garantías como los principios de legalidad e irretroactividad. Pero un reconocimiento que se incluye en la regulación de un derecho fundamental (art. 25) no puede servir para limitar una regla básica en un Estado de Derecho como es la reserva de jurisdicción.+ Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 170 a 172.

²²⁶ Justo ello es lo que deduce BACIGALUPO ZAPATER: %En segundo término, el artículo 25.3 C.E. excluye las sanciones que impliquen directa o subsidiariamente privación de libertad de la competencia de la administración, de donde se infiere que la Constitución no prohíbe a la administración la imposición de otras sanciones no-privativas de libertad.+ BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: *Sanciones Administrativas (Derecho español y comunitario)*, Madrid: Constituciones y Leyes, S.A., 1991, pág. 17 y 18. Otra lectura de dicho precepto extraen COBO del ROSAL y BOIX REIG para quienes el artículo 25.3 ha de entenderse como un: %límite al proceso de administrativización de la potestad de castigar, que originariamente reside en los jueces y tribunales y cuyo ejercicio por otros órganos habrá de someterse a un control judicial inmediato.+ COBO del ROSAL, Manuel y BOIX REIG, Javier: %Garantías constitucionales del Derecho

por lo que a continuación expondremos; tratándose, más bien, de una cláusula de salvaguarda que los constituyentes insertaron en el texto constitucional, escarmentados de los excesos que en los periodos históricos pretéritos la Administración había cometido. Más concretamente, de la utilización espuria²²⁷ por parte de los regímenes dictatoriales del Derecho sancionador administrativo, evitando, así, las garantías propias del proceso penal, para castigar a través de aquél, incluso con la privación de libertad, a las personas contrarias, y, por tanto, incómodas, a dichos regímenes.

3º) Por otra parte, a nadie se le escapa que la Constitución de 1978 contiene en su artículo 117.1 un reconocimiento expreso a los Jueces y Magistrados, integrantes del Poder Judicial, sometidos al imperio de la Ley, para administrar la justicia que emana del pueblo. Sin que dicho reconocimiento expreso lo podamos encontrar referido a la Administración, siendo así que, *a sensu contrario*, el artículo 106.1 somete el control de la potestad reglamentaria, la legalidad de la actuación administrativa y el sometimiento de ésta a los fines que la justifican, a los Tribunales, y ello, sin especificar si se está refiriendo a los Tribunales penales o a los contencioso-administrativos.

De todo lo anterior, sin ningún género de dudas, y pese a lo que la doctrina mayoritariamente sostiene, podemos convenir que la Constitución de 1978 no ha reconocido, al menos de forma expresa, una potestad sancionadora a la Administración. Cuestión diferente es lo que el Tribunal Constitucional ha dicho que dice, o reconoce, la Constitución, pero ello es entrar en otras cuestiones políticas que en estos momentos no procede.

4º) Por otra parte, por todos es sabido que al comienzo de la Revolución francesa la vinculación de la Administración a la Ley, al igual que la de los ciudadanos, era negativa²²⁸, puesto que estaba permitida toda actuación que la ley no prohibiera;

Sancionador+, en V.V.A.A. *Comentarios a la legislación penal, T. I (Derecho Penal y Constitución)*, Madrid: 1982, pág. 192.

²²⁷ El franquismo después, desarrollaron ampliamente esa potestad sancionatoria en los órganos centrales, haciendo incluso de la misma un medio normal de lucha contra la oposición política, o al menos contra cierta oposición política, aunque hoy pueda parecer sorprendente.+ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 14ª Ed., ob. cit., pág. 167.

²²⁸ Cfr. GONZÁLEZ TORRALBA, Pedro y RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón: El principio de Legalidad: los principios de Reserva de Ley, Irretroactividad y Tipicidad+, *Manual de Derecho administrativo*

considerando que dicha situación colocaba a la Administración en una situación privilegiada ante los ciudadanos y ante el poder judicial; para remediar dicha situación la doctrina propuso una alteración de dicha regla, pasándose a una vinculación positiva de esta forma la Administración ya no podrá hacer todo aquello que la Ley no le prohíbe, sino que sólo podrá hacer aquello que la misma le autorice²²⁹.

De ello, ítem más, se podría extraer otro argumento que cercenara la posibilidad, constitucional, del reconocimiento del poder sancionador en manos de la Administración, pues no existe, como hemos argumentado, precepto constitucional alguno que afirme que la imposición de las sanciones administrativas, estas sí previstas en la Constitución, deba ser ejecutada por la Administración. Es más, por todos los argumentos referidos parecería poder deducirse todo lo contrario.

Obviamente no somos desconocedores de que la legislación administrativa ordinaria, tanto la general como la específica de cada sector, atribuyen potestad sancionadora a la Administración; mas ello ha sido posible, admitámoslo, por el reconocimiento, previo, de dicha potestad por parte del Tribunal Constitucional, dado que, si no hubiera existido éste, nos encontraríamos con la inconstitucionalidad de todas las citadas legislaciones, por lo que a la parte que desarrolla la potestad sancionadora se refiere. Luego, el citado argumento, tantas veces utilizado, de la atribución expresa de potestad sancionadora a la Administración contenido en las normas ordinarias administrativas, generales o sectoriales, no nos parece válido. A mayor abundamiento, un dato no menor a tener en cuenta, es que, la mayoría de las veces, las citadas normas han sido impulsadas por el Gobierno [poder ejecutivo], convertido en poder legislativo [de ello nos ocuparemos *infra* al hablar de la división de poderes], utilizando a dicho objetivo las mayorías de que dispone en el Congreso:

sancionador, Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Tomo I, 3ª Ed., Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2013, pág. 98 y 99.

²²⁹ Cfr. GONZÁLEZ TORRALBA, Pedro y RODRIGUEZ CARBAJO, José Ramón: El principio de Legalidad: los principios de Reserva de Ley, Irretroactividad y Tipicidad; *Manual de Derecho administrativo sancionador*, ob. cit., pág.99: Así pues, la Administración ya no es libre para atribuirse potestades, que le han de ser conferidas por la Ley, sino que además, en caso de que la Ley le marque las pautas y criterios de su actuación la Administración, está vinculada a esas pautas y criterios, de modo que cuando esto sucede no solo no es libre su facultad de actuar, sino que tampoco es libre el contenido de esa actuación; Pero si, por el contrario, la ley atributiva de potestad se limita a una simple habilitación de actuación, la Administración podrá ejercitar esos poderes en la forma que tenga por conveniente, con lo que surge la diferenciación de las potestades regladas de las discrecionales.

siendo bastante en estos momentos subrayar que el Gobierno dirige la Administración [Artículo 97 CE: %El Gobierno dirige (õ) la Administración civil (õ). Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes.], por lo que, se trataría de una autoatribución de potestad sancionadora, eso sí, con la aquiescencia del Tribunal Constitucional.

5º) Por último, tan constitucional hubiera sido que el Tribunal Constitucional, en la primera ocasión que tuvo de abordar la cuestión, mantuviera la posición que aquí sostenemos, como la contraria, que fue, como de sobras es conocido, la que acabó manteniendo²³⁰.

Trabando dichos argumentos podemos afirmar que, no existiendo en nuestro texto constitucional una atribución de potestad sancionadora expresa a la Administración, resulta, cuando menos, forzado, entender de la Constitución de 1978 su reconocimiento, pues, sin lugar a dudas, dicho reconocimiento se debería fundar en la doctrina de la vinculación negativa a la Ley de la Administración [entendiendo, en el presente supuesto, por Ley nuestra Carta Magna], cuando, como hemos visto, la doctrina actualmente vigente es justamente la contraria, es decir, la doctrina de la vinculación positiva. Dicho con otras palabras: la Administración para poder ejercer la potestad sancionadora, debería encontrar dicha atribución de forma expresa en la Constitución, en su condición de Ley de leyes o Norma Suprema, lo cual, como hemos tenido ocasión de verificar, simplemente es inexistente; y ello, pese a lo que sostenga de forma mayoritaria la doctrina y, sobre todo, el Tribunal Constitucional.

²³⁰ DÍAZ FRAILE lo explica de la siguiente forma: %La situación actual a partir de la previsión normativa del artículo 25.3 CE no era inevitable [õ], pero la parca alusión que se hace a dicha potestad [sancionadora] en el artículo 25.3 CE hubiera sin duda facultado al TC para erigir una doctrina más acorde con los principios constitucionales. Tomando en consideración la reserva de jurisdicción en favor de los juzgados y tribunales ex artículo 117. CE y utilizando sus propios argumentos sobre el carácter excepcional de los poderes sancionadores en manos de la Administración, la identidad sustancial entre los delitos y las infracciones administrativas y la pertenencia de la potestad sancionadora de la Administración al *ius puniendi* del Estado, hubiera resultado natural que la doctrina del TC se hubiera orientado hacia un papel auxiliar de la potestad sancionador de la Administración.+ DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 446 y 467.

De ello se deduce, en nuestra opinión, que el citado reconocimiento se deba realizar extramuros de la Constitución de 1978, bien en la legislación ordinaria administrativa, bien en la doctrina del Tribunal Constitucional, ello ya, por sí mismo, sería un elemento significativo para cuestionar la misma.

A nuestro juicio, y descartando que la Administración se pueda autoatribuir potestad sancionadora a través de una ley ordinaria, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que convalidó la atribución de potestad sancionadora a la Administración por parte de la Constitución de 1978 [que, como sabemos, parte de la doctrina preconstitucional del Tribunal Supremo, en lo que a la potestad sancionadora se refiere], pesaron mucho, al menos, las siguientes circunstancias: el momento político en el cual se tuvo que pergeñar dicha jurisprudencia, esto es, después de casi cuarenta años de dictadura, donde se había llevado a límites insospechados la potestad sancionadora de la Administración; el pesado legado histórico, según es de comprobar, en el cual se puede afirmar que desde la llegada del Liberalismo [también en el Estado absolutista] la Administración, con mayor o menor intensidad, había ejercido potestad sancionadora; y, por último, y no menos importante, el hecho de que sostener lo contrario habría puesto en jaque las estructuras institucionales del Poder Judicial, en un momento en el cual se trataba, más bien, de consolidar una incipiente democracia que de crear un problema, donde, supuestamente, no lo había, por ello se limitó a dar continuidad a la doctrina del Tribunal Supremo en lo que a potestad sancionadora se refiere.

4. La fundamentación de la potestad sancionadora de la Administración

Tal y como hemos examinado, la potestad sancionadora de la Administración no es posible deducirla de la Constitución de 1978 y sí, sin embargo, de la doctrina del Tribunal Constitucional, por ello resulta oportuno analizar los concretos fundamentos en los cuales hace descansar tal atribución el Tribunal Constitucional. En este sentido, hablar de los fundamentos en los cuales se asienta la potestad sancionadora de la Administración es inconcebible sin mencionar la, tantas veces citada por doctrina y jurisprudencia, sentencia del Tribunal Constitucional núm. 77/1983, de 3 de octubre [FJ 2], [Sala 2ª, Rec. Amparo núm. 368/1982, Ponente Excmo. Sr. D. Luis Díez-Picazo y Ponce de León], en la cual se afirma:

No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados.

Como podemos comprobar, los fundamentos que alega el TC para otorgar dicha potestad sancionadora a la Administración, eso sí, después de advertir que ~~en~~ un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración~~+~~, son los siguientes:

- a) La potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable.
- b) Conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor.
- c) Conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos.
- d) Conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados.

Como nos recuerda NIETO GARCÍA, también otrora se ha fundamentado por el Tribunal Supremo, en la tesis policial ~~de~~ conforme a la cual la potestad sancionadora es un corolario natural de la potestad de policía de que dispone la Administración~~+~~²³¹, o bien, en el Orden Público: ~~para~~ para el Tribunal Supremo es ciertamente muy cómodo el refugiarse en la Policía . y mejor todavía, en el Orden Público- cuando no tiene mejores argumentos para legitimar la potestad sancionadora genérica de la Administración~~+~~²³², aunque ~~la~~ invocación de la Policía o el Orden Público como causa justificadora de la Administración puede ser considerada actualmente un anacronismo.~~+~~²³³

²³¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: Derecho sancionador administrativo, 5ª ed., ob. cit., pág. 56.

²³² *Ibidem*.

²³³ *Ibidem*. pág. 57.

Dicho lo cual, cumple significar que el fundamento más sólido de crítica que se suele hacer a la potestad sancionadora en manos de la Administración, con toda razón, es el de la quiebra del principio de división de poderes que tal potestad lleva implícita, tal y como asume el propio Tribunal Constitucional en la sentencia que hemos referido, así como la doctrina; por todos MERINO JARA, cuando afirma que: «En puridad, en un Estado de Derecho donde rige el principio de división de poderes, el poder punitivo quedaría encomendado al poder judicial, dado que el poder ejecutivo no podría ostentar ningún tipo de potestad sancionadora, pues la misma quedaría reservada a la Jurisdicción»²³⁴.

En consecuencia, en este punto debemos detenernos para analizar la doctrina de la división de poderes y ver qué conclusiones debemos de extraer de la misma. A ello vamos a dedicar el siguiente epígrafe.

5. El principio de separación de poderes

A lo largo de la Historia de la civilización las personas o instituciones que alcanzaban algún tipo de poder han tendido, y tienden, a concentrar cuanto más poder mejor, pudiendo afirmarse que resulta una característica intrínseca al poder. El objetivo de tal acumulación de poder, no era otro que el abuso del mismo, evitando la imposición de límites o de control alguno en su ejercicio, lo que, es evidente, se traduce en una limitación de la libertad de las personas que lo padecen²³⁵.

De la misma forma, y en sentido contrario, en todas las épocas históricas ha sido una constante el intentar limitar o controlar los poderes que dichas personas o instituciones acumulaban, y ello, con el fin de evitar el despotismo o la tiranía que suele comportar tal concentración de poder en una sola persona o institución, así: desde Grecia, pasando por Roma, la Edad Media y la Edad Moderna. Ciertamente es que en la Edad Moderna alcanzó su mayor *esplendor* dicha práctica, sobre todo en los

²³⁴ MERINO JARA, Isaac: «Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la administración tributaria», Bilbao: en *Revista Impuestos*, nº 12, 1987, págs. 6-31.

²³⁵ Lo corrobora MONTESQUIEU: «La democracia y la aristocracia no constituyen Estados libres por naturaleza. La libertad política no se halla más que en los gobiernos moderados. Pero no siempre está en los Estados moderados: sólo cuando no hay abuso de poder, y es una experiencia eterna fue todo ser humano dotado de poder es proclive a abusar de él, extendiéndolo hasta donde encuentra límites.» DE SECONDAT Charles-Louis (barón de MONTESQUIEU): *El espíritu de las leyes*, ob. cit., págs. 117 y 118.

Estados absolutistas, mas no por ello se debe desconocer que la misma fuera una constante desde tiempos remotos. Pese a ello, nos debemos mostrar conformes al afirmar que no es hasta la Revolución francesa y, con ella, la implantación de la filosofía política del Liberalismo, plasmada en el Estado Liberal, cuando la doctrina de la división de poderes se hace más evidente y adquiere una concepción universal, impulsando la idea de limitación del poder como medio de alcanzar la libertad, cuyo mayor difusor, universalmente conocido, fue MONTESQUIEU²³⁶.

En cuanto a su contenido, para muchos autores se trata de una forma de gobernarse dividiendo el poder en tres grandes instituciones [*trias políticas*: legislativo, ejecutivo y judicial], para que estos actúen de forma autónoma en el ejercicio de las funciones que previamente se le hayan asignado, sin que las personas que lo formen tengan ningún tipo de interrelación entre ellas, lo cual no evita que acabe imponiéndose uno de ellos sobre los demás, anulando la posición de los restantes. En todo caso, estaríamos hablando de una división de poderes formal, literal, absoluta o pura, pues se entiende que, simplemente, dividiendo el poder se conseguiría que ningún poder interfiriera en las funciones del otro. Empero, la división o separación de poderes no otra cosa significa que establecer los mecanismos adecuados para controlar y limitar el poder, como garantía frente al ciudadano, mediante un sistema de frenos, de tal forma que un poder frene a otro poder y viceversa, evitando, en última instancia, el abuso del poder por parte de cualquiera de ellos²³⁷; de lo que se infiere que la mayor o menor implantación en un Estado de los citados controles y límites, y la eficacia de

²³⁶ La doctrina de la división de poderes la podemos ver reflejada con claridad en la obra de MONTESQUIEU *El espíritu de las leyes*, pese a que no la cite nominalmente: «La libertad política para un ciudadano es esa tranquilidad de espíritu que deriva de la opinión que cada uno tiene de su seguridad; y para que dicha libertad exista es necesario que el gobierno sea de tal forma que un ciudadano no pueda sentir temor de otro.

Cuando en la misma persona o en el mismo cuerpo de magistrados se hallan reunidos el poder ejecutivo y el poder legislativo, no existe libertad, porque se puede recelar que el mismo monarca o el mismo senado promulguen leyes despóticas para aplicarlas despóticamente.

Tampoco hay libertad si el poder judicial no se halla separado del poder legislativo y del poder ejecutivo. Si se encuentra unido al legislativo, sería arbitraria la potestad sobre la vida y la libertad de los ciudadanos, pues el juez sería legislador. Si se presenta unido al poder ejecutivo, el juez podría tener la fuerza de un tirano.

Nada cabría hacer si la misma persona o el mismo cuerpo de notables, o de nobles, o del pueblo ejerciera estos tres poderes: el de hacer las leyes, el de ejecutar las resoluciones públicas y el de juzgar los crímenes o los litigios entre particulares.+ DE SECONDAT Charles-Louis (barón de MONTESQUIEU): *El espíritu de las leyes*, ob. cit., págs. 118 y 119.

²³⁷ «Para que no se pueda abusar del poder es necesario que, por la disposición de las cosas, el poder refrene al poder.+ *Ibidem*, pág. 118.

los mismos, es a lo que deberemos atender para valorar el respeto o no de dicho Estado al principio de separación de poderes; más allá de las proclamas formales, más o menos enfáticas, que en este sentido se puedan contener en los textos constitucionales.

Como hemos apuntado, no fue hasta la llegada del Estado Liberal cuando el principio de separación de poderes adquiere el carácter de universal, básicamente por la introducción en los Estados liberales de las Constituciones escritas²³⁸. Mas, desde ese punto de vista, se atribuye a los ingleses en la época medieval, a través de su Carta Magna de 1215, el primer intento por controlar y limitar el poder del Rey en un texto constitucional. Así, de dicho texto, se puede extraer la limitación del poder del monarca respecto a unas capas privilegiadas [los señores feudales y los obispos], otorgándoles a ambos determinados derechos, también un reparto de funciones entre el rey la comunidad política, con la creación de un Parlamento bicameral [Cámara de los Lores y de los Comunes], lo que dio origen al concepto de *Constitución mixta*, pues el Rey pasa a gobernar junto al Parlamento, asentándose, en fin, la idea del Derecho como límite al ejercicio del poder.

En ese contexto de la división de poderes, en el siglo XVII, emerge la figura del juez COKE, creador, se sostiene, del *common law*; a los efectos de nuestro estudio, sobre la división de poderes y el control y la limitación de los mismos, interesa destacar dos pasajes de la trayectoria de dicho Juez: por una parte, celebre es su sentencia del caso *Bonham*, 1610, en la cual manifiesta que aparece en nuestros Libros, que en muchos casos el Derecho común controla las leyes del Parlamento, y a veces debe declararlas nulas, pues cuando una ley del Parlamento es contraria al Derecho común y la razón, contradictoria o imposible de ser cumplida, el Derecho común debe tener autoridad sobre ella y declarar que tal ley es nula; por otra, el 13 de noviembre de 1613, bajo el reinado del monarca Jacobo I Estuardo, dicho Rey convocó a los magistrados de la nación, al objeto de advertirles que, puesto que los magistrados solo eran delegados suyos, él tenía el poder de arrebatarles cualquier caso que considerase para enjuiciarlo él. Frente al silencio de los demás magistrados, COKE tomó la palabra para, enfrentándose al citado Rey, decirle que el rey no podía avocarse ningún asunto, pues la competencia para enjuiciar los mismos correspondía en exclusiva a los Tribunales, los cuales debían resolver de conformidad a las leyes y a la costumbres inglesas.

²³⁸ La aparición en escena de las primera Constituciones liberales fruto de los correspondientes procesos revolucionarios supuso un paso delante de indudable magnitud en ese largo proceso que se abrió entonces de limitación de poder.+ Cfr. JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016, pág. 17.

De estos dos pasajes de la vida del juez COKE, emergen dos conceptos que van a tener fuerte repercusión en cuanto a los controles y límites de los poderes se refiere, nos estamos refiriendo: por una parte, a la concepción del poder judicial, como poder distinto y diferente del Rey y el Parlamento y, en consecuencia, de la sumisión de ambos a las resoluciones del poder judicial; y, por otra, a la creación de la teoría constitucional de la revisión judicial de la legislación [*judicial review*], o lo que es lo mismo, la revisión judicial de la constitucionalidad de las leyes²³⁹.

Ya en el siglo XVII, los ingleses transitan hacia una idea de constitucionalismo monárquico, dando cuerpo a un concepto de la división de poderes basado en el equilibrio o balance, de tal modo que el poder ejecutivo controle al legislativo y viceversa, aunque, por paradójico que resulte, sin un texto constitucional escrito. Sin duda alguna, en la evolución del constitucionalismo inglés fue decisiva la obra de John LOCKE [Los dos Tratados sobre el gobierno civil, publicado en 1689; sobre todo, el segundo Tratado, en el cual LOCKE despliega su teoría del Estado y, con ella, la división de poderes]. LOCKE situaba al poder legislativo como poder supremo del Estado, limitándolo por la primera y fundamental ley positiva: el contrato social; sin embargo, Locke solo identifica dos poderes: el legislativo y el ejecutivo. Las ideas de LOCKE dieron forma al concepto de soberanía parlamentaria. Pese a ello, el sistema constitucional inglés acaba por dar un impulso definitivo al esquema de la división de poderes, al reconocer el principio de inamovilidad de los jueces, lo que habría de permitir que estos, a su vez, actuaran de control de la actividad ejecutiva y legislativa. Por tanto, nos encontramos ante un concepto de división de poderes que, con todos los matices que procedan, trasladó adecuadamente la idea de control o limitación del poder.

La citada concepción inglesa del principio de división de poderes, tuvo enorme repercusión en las colonias inglesas de Norteamérica. En las citadas colonias las obras de LOCKE y MONTESQUIEU en el ámbito de las estructuras de gobierno estaban muy difundidas, influyendo decisivamente en la Declaración de Independencia de 1776, sobre todo la obra de MONTESQUIEU. Pese a ello, la Declaración de 1776 no hace mención expresa al principio de separación de poderes, pero sí la Declaración de Virginia del mismo año, en la cual se establecía una separación de poderes formal o pura. La implantación de la citada teoría de la división de poderes formal o

²³⁹ Para un estudio en profundidad de la vida de Sir Edwards COKE y del significado de la sentencia *Bonham* en relación a la doctrina de la *judicial review*, vid. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco: "Sir Edward COKE, El *Bonham* Case y la *Judicial Review*", en *OBSERVATÓRIO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL*. Brasília: IDP, Ano 6, no. 2, jul./dez., 2013, págs. 167 a 236.

pura fracasó, lo que dio paso a un replanteamiento en profundidad en la forma de entender el principio de división de poderes. Así, la Constitución de la Confederación de 1787, inspirada en la Convención de Filadelfia, aunque formalmente no se refiriera al principio de división de poderes, distinguía claramente entre el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial; en este sentido, a lo largo de su articulado se puede ver claramente la institución de un sistema de control recíproco, a través de un sistema de pesos y contrapesos. Sin embargo, la idea más relevante que se extrae de dicho texto constitucional es la fuerza que se le atribuye al poder judicial, al declarar inamovibles a los jueces y la irrupción del sistema de revisión jurisdiccional de la ley, a través de la creación del Tribunal Supremo, órgano que se convertiría en un pilar del sistema, al poder declarar la nulidad de todas aquellas leyes que contravinieran los principios y reglas en la Constitución, de esta forma el poder judicial se convertía en freno del poder legislativo. Poder que quedó confirmado en la sentencia *Marbury vs. Madison*, pues al decidir el Tribunal Supremo no intervenir en este caso, este aseguró su posición como árbitro final de la ley. En conclusión, el sistema de división de poderes de los Estados Unidos, es el que mejor interpretó la esencia del sistema de división de poderes.

En cuanto a Europa, la Revolución francesa de 1789 supondría un acontecimiento capital, dado que las ideas que la impulsaron se extendieron a todos los países europeos y, de ahí, fueron traspasadas al resto del mundo, al ser los Estados europeos los imperios colonizadores en dicho periodo histórico. Tal y como hemos apuntado *supra*, tras la Revolución francesa nace el Derecho administrativo que se implantó en Francia, que servirá de modelo para el Derecho administrativo español. Ergo, la importancia de la Revolución francesa en la historia política de la humanidad se encuentra fuera de toda duda.

Respecto a la división de poderes, podría entenderse que la clave de la Revolución francesa fue el reconocimiento de la división de poderes en una Constitución, trasladada al artículo 16 de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, de 26 de agosto de 1789 [uno de los textos fundamentales votados por la Asamblea Nacional constituyente formada tras la reunión de los Estados Generales durante la Revolución francesa], según el cual: ~~T~~ Toda sociedad en la cual no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución.+

Sin embargo, para un sector de la doctrina es dudoso que, más allá de su proclamación formal, tuviera algún efecto material, por todos JIMÉNEZ ASENSIO²⁴⁰: «La preeminencia del Poder Legislativo y el oscurecimiento, hasta la práctica anulación de los poderes Ejecutivo y Judicial, fueron las notas dominantes de ese proceso.+ Dicho con otras palabras: «Se trataba de una división de poderes prácticamente pura (con algún matiz, como era el derecho de veto al Rey) y con un poder dominante frente a los demás; claramente decantado hacia la Asamblea Nacional»²⁴¹

De la misma forma, tras la Revolución francesa se esperaba que las técnicas administrativas fueran muy diferentes a las aplicadas en el Antiguo Régimen, dados los principios revolucionarios inspirados en la división de poderes, pero no fue así: sus técnicas administrativas se siguieron asemejando a las técnicas que la Administración había venido empleando en el Estado absolutista²⁴².

Lo anterior se explica porque la Revolución francesa utilizó como modelo constitucional el de Inglaterra, considerando que, asimismo, es pública y notoria la influencia determinante de la obra de LOCKE en MONTESQUIEU, quien siempre vio en la obra de LOCKE y en el sistema político inglés un ejemplo digno a seguir. Así las cosas, MONTESQUIEU, el cual permaneció dos años en Inglaterra estudiando su constitución política [1729 y 1731], divulga en Francia el sistema de la división de poderes inglés, lo que sucede es que MONTESQUIEU no defendía una rigurosa

²⁴⁰ JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, ob. cit., pág. 94.

²⁴¹ *Ibidem*. pág. 95.

²⁴² Cfr. DÍAZ FRAILE: «En definitiva, la Revolución francesa impone una interpretación de la división de poderes como una separación, de tal modo que los jueces son independientes del ejecutivo, pero no podrán interferir el funcionamiento de la Administración ni enjuiciarla, con lo que la Administración que nace de los tiempos de la revolución vuelve con esta interpretación de la división de poderes a las técnicas autoritarias y autosuficientes, del Antiguo régimen con una orientación contraria al sistema anglosajón, lo que, por otra parte, trata de justificarse con el argumento de que una Administración democrática se legitima en el pueblo, cuyo argumento queda enervado tan pronto se repare en que el liberalismo político de buena parte del siglo XIX tuvo un carácter censitario, lo que impedía hablar con propiedad de un régimen propiamente democrático o de democracia plena.» DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 62.

separación de poderes²⁴³, tal y como sí se sostenía en Inglaterra, y los revolucionarios la adaptarían a sus propósitos²⁴⁴.

En ese sentido, siguiendo a JIMÉNEZ ASENSIO: «Donde se proyectaba con mayor claridad la radical separación de poderes y la inexistencia de puentes de contacto, menos aún de pesos y contrapesos, era en la débil configuración de un Poder Judicial, que realmente, a pesar de su inicial carácter electivo (que resultó ser un sonoro fracaso para salvaguardar la independencia del poder judicial), se configuró en el texto constitucional (y más aún en los hechos) como un poder dependiente y sin margen alguno de actuación autónoma.²⁴⁵» Ello trae origen en el pensamiento de MONTESQUIEU, pues este concebía el poder judicial como un poder neutro: «Las manidas palabras de MONTESQUIEU de que los jueces -no son más que el instrumento que pronuncia las palabras de la ley, seres inanimados que no pueden moderar ni la fuerza ni el rigor de las leyes-, encontró un eco especial en ese particular diseño institucional de una .administración de justicia- alejada de las tareas de control del poder²⁴⁶». En este justo punto se puede situar la debilidad más importante, puesto que al no establecerse ningún tipo de control al ejercicio del poder «El terreno para su abuso o, incluso, para la instauración de la tiranía estaba servido²⁴⁷».

En definitiva, a pesar de que los revolucionarios franceses tuvieron a la vista las experiencias políticas de Inglaterra y de Estados Unidos, respecto a la implantación de un sistema de separación de poderes, en esos momentos, ambas, ya bastante

²⁴³ Montesquieu admira la Constitución inglesa, donde todo estaba previsto para asegurar la libertad política de los súbditos. Pero no por ello pensaba en introducirla en Francia: su anhelo era instaurar un estado de cosas análogo, resucitando todos los poderes intermediarios que en otro tiempo limitaban el del Rey: nobleza, clero, Parlamento, municipalidad, etc. Su liberalismo manifiesta medios retrógrados, pero a la vez es muy moderno: contra la tortura, la esclavitud, etc. + CARDONA I CASTRO, Francesc-Lluís: *El espíritu de las leyes*, ob. cit., Introducción, pág. 7.

²⁴⁴ Los autores de la Revolución francesa adoptan el principio de división de poderes pero lo adoptan a sus propósitos. [ō] asumiendo una postura más radical de separación entre los poderes que permita a la Administración actuar sin las trabas del control judicial. Cfr. DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit, pág. 62.

²⁴⁵ JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, ob. cit., págs. 96 y 97.

²⁴⁶ *Ibidem*. pág. 97.

²⁴⁷ *Ibidem*.

desarrolladas, con lo que de experiencia se podría extraer respecto a su funcionamiento, éstos adoptaron un sistema de división de poderes puro, sin controles o límites al legislativo, construyendo un modelo constitucional ~~en~~ en torno a la institución del Parlamento (Asamblea Nacional) contra la institución de la Corona (monarquía) a la que había que despojar de atributos y funciones, así como contra . las castas- del alto clero, nobleza y magistratura²⁴⁸.

Por ello, los revolucionarios franceses convirtieron al poder legislativo en el núcleo de su sistema, dejando, a su vez, al ejecutivo fuera del control del poder judicial, reservando a este un poder testimonial, a contrario del sistema constitucional inglés donde el juez es garante de la libertad individual, o del sistema norteamericano donde el Tribunal Supremo acabó convertido en un poder judicial con control absoluto sobre el legislativo, tal y como hemos visto. Es decir, si bien se proclama que los jueces son independientes del ejecutivo, estos no pueden interferir el funcionamiento de la Administración ni juzgarla, manteniendo, por tanto, las técnicas autoritarias y autosuficientes administrativas del Antiguo régimen, en contradicción al sistema anglosajón y norteamericano²⁴⁹:

Esta idea de la división de poderes es la que marcaría la tendencia en los constitucionalismos europeos y, por supuesto en el constitucionalismo español, del cual a continuación nos ocuparemos.

Así es, haciendo una breve síntesis de las constituciones decimonónicas en España, podemos afirmar que en las mismas, pese a que formalmente se declarara la división de poderes, esta nunca existió en su concepción material: se trataba de la denominada concepción pura o formal, despojada de controles y límites. De esta forma, en los periodos constitucionalistas progresistas, el poder legislativo se imponía a los demás; dado que, en los periodos constitucionalistas conservadores, era el poder ejecutivo el que se imponía a los demás. En cuanto al poder judicial, en dicha época era casi inexistente, a imagen y semejanza del sistema francés. En esa época la Administración de Justicia dependía del Ejecutivo a través del Ministerio de Gracia y Justicia.

²⁴⁸ JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, ob. cit., pág. 100.

²⁴⁹ Para un estudio en profundidad *Vid.* El magnífico trabajo sobre La potestad sancionadora de DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit. págs. 57 a 71.

En cuanto a la Constitución de 1978, en ella se observa como el legado del pasado pesó mucho. Ciertamente, la transición desde un régimen autoritario como el franquista a un régimen democrático tuvo una influencia decisiva, pues, resulta objetivo, que muchas de las personas que participaron en la transición y en los primeros años de vida de la Constitución, provenían de las estructuras franquistas. En este sentido, se puede decir que la historia constitucionalista española es una historia de continuidad.

Efectivamente, en la Constitución de 1978, y a pesar de que se operaran cambios en el diseño institucional que, formalmente, pudieran ser homologables a cualquiera de las constituciones europeas más avanzadas, es un hecho incontestable que en todos los poderes, tanto en el legislativo, como en el ejecutivo y en el judicial, muchas de las personas que continuaban al frente de las mismas provenían, como hemos dicho, del régimen autoritario español, lo que, aunque fuera por inercia, hizo que la transición hacia el nuevo modelo constitucional fuera más lenta y menos revolucionaria de lo que pudiera parecer. En última instancia resulta, cuando menos, llamativo, que la Constitución de 1978 no contenga ni un solo precepto dedicado a la separación de poderes.

Con estos antecedentes se puede comprender, sin esfuerzo alguno, que hoy, en la España del siglo XXI, y a pesar de todo el esfuerzo realizado, no estemos dotados de una estructura institucional de división de poderes realmente efectiva.

Lo anterior se puede verificar si atendemos a la politización de los tres poderes: el legislativo, el ejecutivo y el judicial. Así es, pese que el artículo 67.2 CE proclama ~~los~~ miembros de las Cortes Generales no estarán ligados por mandato imperativo, la realidad es que los Partidos imponen su ~~disciplina de voto~~, y de esta forma, es palmario, se incide en el Parlamento, con el sistema de mayorías-minorías, esto es, en el poder legislativo; del mismo modo se incide en el poder ejecutivo, o lo que es lo mismo, en la Administración; siendo, por otra parte, que el poder judicial se encuentra, en su cúpula, también invadido por el Sistema de Partidos, a través de la designación de los miembros del Consejo General del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional. De esta forma, concluyendo, los Partidos políticos que en cada momento ostenta la mayoría parlamentaria: controlan el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial. Sin que, en consecuencia, exista una verdadera y material división de poderes.

6. Los límites a la potestad sancionadora de la Administración

Con base en lo expuesto hasta el momento, no cabe duda que a lo largo de la segunda mitad del siglo XX la potestad sancionadora de la Administración entró en una vorágine expansiva, alentada por el régimen político precedente al resultante tras la promulgación de la Constitución de 1978. Frente a dicha vorágine expansiva, reaccionaron, por una parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, encabezada por el magistrado MENDIZÁBAL ALLENDE, y, por otra, la doctrina administrativista encabezada por PARADA VÁZQUEZ y GARCÍA DE ENTERRÍA. Con dicha reacción, lo que se pretendía era limitar la potestad sancionadora de la Administración, dotando de un haz de garantías al ciudadano frente al poder sancionador de la Administración.²⁵⁰

Los logros de la citada doctrina, tuvieron, finalmente, su reflejo en la Constitución de 1978 y en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: en la Constitución de 1978, limitando el poder sancionador de la Administración en el apartado tercero del

²⁵⁰ Opinión compartida por la doctrina, *ad exemplum*: AGUADO I CUDOLÀ, Vicenç: *La presunción de certeza en el Derecho sancionador administrativo*, Madrid: Civitas, S. A., 1994, págs. 19 y 20: El espectacular desarrollo que ha experimentado la potestad sancionadora de las Administraciones públicas desde el primer tercio del siglo XX en nuestro país, al mismo tiempo que su articulación . en épocas, no demasiado lejanas- desde la perspectiva . casi exclusiva- de la exorbitancia y del poder, ha comportado que nuestra doctrina y jurisprudencia más avanzada buscara, insistentemente, el fortalecimiento del haz de garantías de las que habían de ser titulares los administrados. Perspectiva que fue enfocada, fundamentalmente, desde la defensa del ciudadano y la desconfianza hacia la actuación de los Poderes Públicos. De esta forma, el esfuerzo y la preocupación del Derecho administrativo se centró, principalmente, en la construcción de un sistema eminentemente garantista frente a la Administración pública. Esta brillante labor fue llevada a cabo desde la renovación científico-dogmática del Derecho administrativo que fue iniciada y consolidada por la denominada generación de la Revista de Administración Pública de la cual uno de sus máximos exponentes es el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, E. En este sentido, podemos destacar los esfuerzos de los autores y la jurisprudencia hacia la ~~jurisdiccionalización~~ del procedimiento administrativo con la finalidad de robustecer las garantías ciudadanas. La entrada en vigor de la Constitución de 1978 (CE) y la posición preeminente de los derechos fundamentales y libertades públicas ha supuesto el reconocimiento de esta ingente labor. Concretamente el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), así como las garantías procesales que se recogen en el artículo 24.2 del Texto Fundamental supuso un espectacular avance en pro de la esfera de los administrados. Se ha de añadir a este dato el de la prontitud en el reconocimiento, por el Tribunal Constitucional (TC), de la aplicabilidad . con ciertos matices- de estas garantías al procedimiento sancionador administrativo.+

artículo 25: La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad²⁵¹; en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, porque ésta, como hemos dicho, continuó la doctrina emprendida por el Tribunal Supremo, conforme la aplicación de los principios generales del Derecho penal a las infracciones administrativas, eso sí, de forma matizada.

Ciertamente, pronto el TC abordó la cuestión de los límites a la potestad sancionadora de la Administración, en su Sentencia núm. 77/1983, en la cual manifestaba [FJ 2 y 3]: Debe, pues, subrayarse que existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados por el artículo 25 de la Constitución y que dimanar del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones. Estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas.

Veamos, pues, cuáles son dichos límites cualitativos que el Tribunal Constitucional impuso a la Administración, a la hora de ejercitar su potestad sancionadora:

a) La legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan [art. 25.1 CE].

²⁵¹ Contra la posibilidad que la Administración pudiera imponer penas privativas de libertad, ya se había pronunciado con mucha antelación la doctrina. Por todas, con suma dureza, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: El problema jurídico de las sanciones administrativas, ob. cit., págs. 399 a 430: Queda, en fin, el problema de la sanción administrativa consistente en un arresto o detención personal.

(õ)

La posibilidad de un poder sancionatorio de esta gravedad en manos de las autoridades administrativas es absolutamente injustificable. Se agravan aquí todas las críticas más atrás hechas a una potestad administrativa que exceda del ámbito de la autoprotección; es un atentado frontal al principio de la libertad personal y a su garantía judicial penal (art. 19 FE). Calificar de administrativas sanciones de este orden sólo por razón de la autoridad que las impone no dista de ser una grave hipocresía. De hecho esa calificación sólo sirve para que no se apliquen las técnicas penales de garantía y beneficio del condenado (condena condicional, libertad condicional, redención de penas por el trabajo, indultos, salvo extensión expresa por norma paralela), lo cual no deja de ser paradójico.

b) La interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas [art. 25.3 CE]²⁵².

c) El respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones [art. 24.2 CE].

d) La subordinación a la autoridad judicial.

Respecto a este último límite, conviene aclarar que la referida subordinación de los actos de la Administración, en el ejercicio de su potestad sancionadora, a la autoridad judicial, exige que cuando confluyan una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa sancionadora, la jurisdiccional tendrá prevalencia sobre la administrativa.

De lo que debe extraerse las siguientes consecuencias:

1ª.- Resulta necesario el control «a posteriori» por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso.

2ª.- La imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos.

3ª.- La necesidad de respetar la cosa juzgada. Aclarando, también el TC, que la cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye *la verdad jurídica* y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema. *A contrario sensu*, si la cuestión queda imprejuzgada, por cualquier motivo, por la autoridad judicial, la Administración podrá retomar el expediente sancionador e imponer las sanciones que legalmente procedan, debiendo respetar, en todo caso, cuando actúe *a posteriori* el planteamiento fáctico que los Tribunales de justicia hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que

²⁵² No afectando al régimen disciplinario militar, tal como de forma temprana estableció el TC (Sala Primera), en su Sentencia núm. 21/1981 de 15 junio [FJ 8]: «Del artículo 25.3 se deriva «a sensu contrario» que la Administración militar puede imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad».

traspasa los límites del artículo 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto.²⁵³

Hasta aquí los límites cualitativos que el TC ha impuesto a la Administración a la hora de ejercer la potestad sancionadora, pero, sin embargo, hasta la fecha el TC no se ha pronunciado sobre la existencia de límites materiales²⁵⁴ o cuantitativos²⁵⁵ a la hora de ejercer dicha potestad. Referente a los primeros, cabrá sostener, en coherencia con la tesis por nosotros defendida, que la Administración solo podrá desarrollar materialmente su potestad sancionadora sobre aquellas materias encomendadas a la Administración pública por el legislador y a los exclusivos efectos de proteger el cumplimiento de los fines encomendados. En referencia a los segundos, no existe límite alguno, más allá del principio de proporcionalidad, que imponga a la Administración un límite cuantitativo a la hora de imponer sanciones.

²⁵³ Lo anterior es justificado por el propio TC es la referida sentencia, con los siguientes argumentos: «La sentencia de este Tribunal de 30 de enero de 1981 («Boletín Oficial del Estado» número 47, de 24 de febrero) reconoce el principio llamado de «non bis in idem», íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. El principio «non bis in idem» determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.»

²⁵⁴ La ausencia de límites materiales es denunciado por DÍAZ FRAILE como causa de la expansión del Derecho sancionador administrativo: «sin que la doctrina del Tribunal Constitucional haya establecido unos límites materiales a la potestad sancionadora de la Administración, lo que ha permitido la expansión de esta potestad hasta los límites que conocemos hoy, cuyos límites comprometen tanto el equilibrio entre los poderes del Estado como los derechos fundamentales de los ciudadanos. DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 70.

²⁵⁵ La ausencia de límites cuantitativos es denunciada por PARADA VÁZQUEZ: «Sin embargo, el Tribunal Constitucional no se ha planteado la elemental cuestión de los límites cuantitativos de la potestad sancionadora, ineludible cuestión si, como afirma, la potestad sancionadora de la Administración es «auxiliar de la penal» que corresponde a los Tribunales de Justicia.» PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *Derecho Administrativo I Parte General*, 13ª ed., ob. cit., pág. 487.

Entre nuestra doctrina administrativista, debemos destacar a REBOLLO PUIG, el cual se ha pronunciado recientemente sobre los límites de la potestad sancionadora de la Administración, para lo cual ha criticado, en primer lugar, a una parte de la doctrina penal postconstitucional, que viene sosteniendo que solo deben ser infracciones penales aquellos delitos más graves que afectan a los bienes jurídicos más importantes y el resto de infracciones deben ser administrativas; según el autor, dicho planteamiento además de viciado en su origen por inadecuado a indeclinables aspiraciones del Estado de Derecho, incluye en sus premisas implícitas elementos que no se pueden aceptar, ya que parte, implícitamente, de que las penas han de tener siempre un contenido muy aflictivo, lo cual afortunadamente, no es verdad que el Derecho Penal prevea sólo castigos de gran severidad ni, por ello mismo, que se haya de ocupar sólo de hechos especialmente graves, y también parten del principio de necesidad de las penas, el cual, según dicha doctrina penalista, afectaría únicamente a las que imponen los jueces pero no a las que imponen las autoridades administrativas, lo que para el autor es inasumible en tanto que ambas son castigos y en tanto que no quede asegurado que aquéllas sean más aflictivas que éstas, en consecuencia, para el autor la necesidad de los castigos no conduce a sostener que el Derecho Penal es subsidiario respecto del Derecho Administrativo sancionador; si acaso conduce a cierta reducción del Derecho Penal y del Derecho Administrativo sancionador, no a la reducción de aquél y el aumento correlativo de éste, por ello, sostiene, dicha doctrina lleva no a reducir el poder punitivo del Estado, que es a lo que supuestamente pretende servir, sino a reducir la actuación punitiva de los jueces para confiársela en mayor medida a las autoridades administrativas [ó] con abandono completo de la aspiración del Estado de Derecho de que los castigos los impongan sólo los jueces y tras un proceso con singulares garantías. Tesis, afirma, que han calado también en los administrativistas.

A partir de aquí REBOLLO PUIG desarrolla su teoría, en la que la regla general en un Estado de Derecho es, conforme a la división de poderes y a la función que reserva a los jueces, que los castigos los impongan éstos, de lo que se deduce que lo que en su caso necesita justificación es que se atribuya la competencia punitiva a la Administración. Puesto que es una posibilidad que se desvía del modelo ideal del Estado de Derecho y reduce las garantías de los ciudadanos frente al poder punitivo del Estado [ó] es a esta posibilidad a la que hay que poner límites, para asegurar, pero es justamente a este respecto de poner límites al legislador para optar por las sanciones administrativas donde nuestro Derecho, al menos por ahora, se muestra más débil, finalizando con la siguiente aseveración: la línea divisoria entre Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador parece en algunos casos caprichosa o

simplemente equivocada. Será necesario un gran esfuerzo para poner cierto orden, empezando por un esfuerzo doctrinal que suministre las ideas clave al legislador y a la jurisprudencia constitucional. Poco más debe señalarse aquí, salvo, quizás, para descartar algunos criterios²⁵⁶.

En ese último sentido, debemos remitir al lector al epígrafe I.3 del presente trabajo, pues entendemos que nuestra teoría de la finalidad de base teleológica podría ayudar al legislador a establecer los límites constitucionales, los cuales no puede exceder, a la hora de atribuir las materias sobre las que la Administración puede ejercer su potestad sancionadora.

Concluyendo, pese a que sostengamos que la atribución de potestad sancionadora a la Administración resulta contraria a un sistema de división de poderes digno de un Estado de Derecho, hoy día es una realidad irrefutable: tanto afirmar que el Tribunal Constitucional entendió que eran mayores las ventajas a los inconvenientes que tal sistema otorgaba; como que el mismo legislador constituyente [artículo 25.3 CE], y también el Tribunal Constitucional [tal y como hemos tenido ocasión de comprobar], conscientes de los riesgos que su decisión comportaba, la sometió a importantes limitaciones cualitativas, tal y como hemos desarrollado, orillando, al mismo tiempo cualquier limitación material o cuantitativa.

7. Derecho comparado: la potestad sancionadora en Alemania, Italia y Francia

El propósito del presente epígrafe es realizar una breve incursión por las características del Derecho sancionador administrativo en algunos países de nuestro entorno, más bien, en aquellos países en los que su Derecho ha ejercido mayor influencia en el desarrollo de nuestro Derecho sancionador administrativo.

7.1 Alemania

Comenzaremos nuestro estudio con Alemania. Tras la Segunda Guerra Mundial confluyen dos corrientes complementarias: por una parte, una corriente impulsada desde el interior del Derecho penal que propugna la no imposición de penas a

²⁵⁶ REBOLLO PUIG, Manuel: *Derecho penal y Derecho administrativo sancionador (principios comunes y aspectos diferenciadores)*; ob. cit., págs. 327 a 333.

aquellas conductas tipificadas como delitos de menor importancia; por otra, una corriente despenalizadora formal que convierte en infracciones administrativas las infracciones penales más leves²⁵⁷.

A partir de dicho momento el legislador alemán va creando, de forma creciente, un Derecho contravencional [sancionador administrativo] separado del Derecho penal criminal²⁵⁸. Los hitos legislativos en dicho proceso son: la Ley penal económica de 26 de junio de 1949 en la que establece una primera delimitación entre los delitos y las infracciones administrativas económicas; a esta norma le sucede la Ley de 9 de julio de 1954 también constreñida al ámbito de las infracciones administrativas económicas; con anterioridad, el 25 de marzo de 1952 se publica la denominada *Gesetz Über Ordnungswidrigkeitengesetz* [OWiG] sobre infracciones del orden, ampliando, así, la distinción entre infracciones penales y administrativas, hasta entonces vigente exclusivamente en el terreno económico; y finalmente llegamos a la amplia y totalmente renovada OWiG de 1968, Ley general de 24 de mayo, siendo que esta última ha sido objeto posteriormente de dos grandes modificaciones operadas por la Ley de 2 de enero de 1975 y la Ley de 19 de febrero de 1987, que da lugar a la redacción vigente y de la que a continuación pasamos a comentar sus características más relevantes²⁵⁹.

La OWiG es una norma federal con vigencia en todos los *Länder*, con carácter amplio podemos decir que es una ley general sancionadora que contiene una completa teoría de la infracción administrativa con evidentes influencias del Derecho penal, aunque no contiene una parte especial, por lo que las concretas infracciones y sanciones deberán tipificarse por las leyes sustantivas²⁶⁰.

Como principios del Derecho administrativo sancionador contenidos en la OWiG podemos citar el de legalidad, sección 3; asimismo, en la sección 19 se prevé el concurso de leyes, de tal forma que cuando una misma acción haya sido tipificada en dos leyes, se impondrá la norma que prevea la multa superior; la sección 20 trata el concurso de infracciones, siendo que si con la misma acción se cometen dos

²⁵⁷ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: *Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán*. En *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, nº 7, septiembre de 2016, pág. 215.

²⁵⁸ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 53.

²⁵⁹ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: *Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán*; ob. cit., págs. 217 a 219.

²⁶⁰ *Ibidem*, pág. 220.

infracciones cada una de las multas se impondrán separadamente; la sección 21 se ocupa de la preferencia de la jurisdicción penal, de tal forma que si una misma acción puede ser constitutiva de un ilícito penal y de un ilícito administrativo la norma penal se aplicará de forma preferente; la sección 41 contempla la regla procesal de la prejudicialidad penal, de tal forma que cuando la autoridad administrativa esté conociendo unos hechos que puedan ser constitutivos de delito deberá remitir la causa a la oficina de persecución pública [organismo equivalente a nuestro Ministerio Fiscal]²⁶¹.

En cuanto al concepto de infracción administrativa, la sección 1 de la OWiG la define como «acto antijurídico y reprochable que realiza el tipo penal de una ley que faculta a su castigo mediante la imposición de una multa»²⁶². De esta forma las sanciones administrativas se caracterizan por estar sancionadas con multa que no pueden transformarse en penas privativas de libertad sustitutivas, pero sí son reclamables mediante arresto coercitivo²⁶³. De la misma forma, al dejar claro la OWiG que la única sanción posible será la multa, en Alemania no existe la necesidad de distinguir las sanciones administrativas de las medidas no sancionadoras²⁶⁴. Por otra parte, incluso aunque el hecho no sea reprochable puede existir antijuridicidad [sección 1ª, subsección 2ª], pues al tratarse de un acto ilícito se pueden acordar las denominadas *consecuencias incidentales*, y ello, aun no pudiendo sancionar al autor de los hechos por prescripción o por cualquier otra causa que lo impida. La principal consecuencia incidental es la confiscación [secciones 22 y siguientes], consistente en la apropiación de los elementos u objetos que sirvieron para la comisión de la infracción o su equivalente monetario en caso de que aquellos ya no obren en poder del infractor²⁶⁵.

En cuanto a las formas de autoría, aparte de las típicas de acción y omisión pura, se prevé la comisión por omisión propia de las infracciones de deber [sección 8]; si bien la regla general es que sólo se sancionen las infracciones consumadas, también se

²⁶¹ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: «Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán»; ob. cit., págs. 220 a 222.

²⁶² *Ibidem*, pág. 222.

²⁶³ Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., pág. 66.

²⁶⁴ HUERGO LORA, Alejandro: «Derecho comparado europeo: la potestad sancionadora de la Administración en Alemania, Francia e Italia»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 311.

²⁶⁵ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: «Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán»; ob. cit., pág. 223.

prevé la sanción de la tentativa cuando una ley lo prevea [sección 13], por último se excluye la sanción en los casos de desistimiento voluntario²⁶⁶.

Por otra parte, las sanciones pecuniarias se determinan por un mínimo y un máximo, estableciéndose que en caso de comisión imprudente la sanción máxima no podrá exceder de la mitad del máximo como sanción a la infracción cometida [sección 17]²⁶⁷.

Ya en cuanto al principio de culpabilidad, la OWiG establece los criterios de imputabilidad en su sección 12, esto es, resultarán inimputables los menores de 14 años, aquellos que sufran de oligofrenias o aquellos que sufran desórdenes patológicos de naturaleza cognitiva o emocional que en el momento de la comisión de los hechos le incapaciten para comprender su ilegalidad. En otro orden de consideraciones, al igual que en España, son imputables tanto las personas físicas como las personas jurídicas, aplicándoles a estas últimas una responsabilidad por el hecho propio²⁶⁸.

En cuanto a las formas de culpabilidad, las infracciones pueden cometerse a título de dolo o imprudencia, aunque para estas últimas se requiere expresa previsión legal [sección 10]. También se prevé el instituto del error, tanto de tipo como de prohibición [sección 11]. En cuanto a las formas de participación, la coautoría, a diferencia que en España, se salda con una sanción a cada uno de los autores [sección 14]. Admitiéndose como causa que excluye la antijuridicidad la legítima defensa [sección 15], y el estado de necesidad [sección 16]²⁶⁹.

Por último, en cuanto a los principios del procedimiento sancionador, decir que la Administración está obligada a aplicar las reglas del procedimiento penal y que los tribunales penales son los competentes para el control de la actividad sancionadora administrativa. En ese sentido, una de las características más llamativas del proceso sancionador administrativo alemán es la provisionalidad de las sanciones, lo que comporta la no ejecutividad de éstas mientras que no sean firmes en vía administrativa, porque no se recurran las mismas, o hasta que no adquieran firmeza en vía jurisdiccional, en el caso de que se recurran, en cuyo caso se comparece ante

²⁶⁶ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: *Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán*; ob. cit., págs. 223 y 224.

²⁶⁷ *Ibidem*, pág. 224.

²⁶⁸ *Ibidem*, pág. 225.

²⁶⁹ *Ibidem*, págs. 226 a 228.

la jurisdicción penal como acusado y no como recurrente²⁷⁰. Como contrapartida a dicha provisionalidad, la OWiG [sección 66, subsección 2ª, letra b)] establece que los tribunales penales no se encuentran vinculados a la sanción impuesta por la Administración, pudiéndose obtener un pronunciamiento más desfavorable en sede penal, ergo, no rige la prohibición de la *reformatio in peius*, lo que conlleva una potente medida disuasoria ante recursos infundados con ánimo dilatorio²⁷¹.

7.2 Italia

Continuaremos con Italia, donde también existe una Ley general sancionadora que contiene una completa parte general de las infracciones y las sanciones administrativas [al estilo de la OWiG alemana]: la Ley 689/1981 de 24 de noviembre, que surge tras un proceso despenalizador, y por ello, inspirada en el Derecho penal, aunque la citada Ley solo se aplica a las infracciones administrativas resultado del citado proceso despenalizador, no a las demás, lo que conlleva una grave inseguridad jurídica²⁷².

Dicho ello, en Italia las sanciones administrativas plantean problemas de Derecho constitucional. Así es, muchas de las disposiciones de la constitución italiana se ocupan de la pena, pero ninguna de la sanción administrativa, tal y como sí acontece en nuestra Constitución; aunque se pudiera pensar que los preceptos constitucionales dedicados a la pena se aplican por analogía a las sanciones administrativas, ello no es así, tal y como se ha encargado de establecer la Corte Constitucional italiana al sentar como doctrina que las disposiciones previstas en la Constitución sólo son aplicables a las sanciones penales, sin que sean de aplicación a las sanciones administrativas [Corte Constitucional, 22 de julio de 2004, nº 266 y 23 de marzo de 2004, nº 5743]²⁷³.

²⁷⁰ HUERGO LORA, Alejandro: "Derecho comparado europeo: la potestad sancionadora de la Administración en Alemania, Francia e Italia"; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 311.

²⁷¹ RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: "Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán"; ob. cit., págs. 229 a 231.

²⁷² HUERGO LORA, Alejandro: "Derecho comparado europeo: la potestad sancionadora de la Administración en Alemania, Francia e Italia"; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 314.

²⁷³ CERBO, PASQUALE: "Las sanciones administrativas en Italia: un problema de Derecho constitucional"; en *Documentación administrativa*, Nº 282-283, 2008, pág. 66.

A diferencia de la Constitución española, que en art. 25.3 prohíbe las sanciones administrativas que consistan en la privación de la libertad, en la Constitución italiana no hay ningún precepto parecido, por lo que podría entenderse que son admitidas las sanciones administrativas de privación de libertad, sin embargo ello no es así, precisamente, en base a su Constitución, pues el artículo 13 de la Constitución italiana establece la reserva de ley absoluta y una reserva de jurisdicción para las penas consistentes en privación de libertad, por lo que, a *sensu contrario*, sólo los jueces pueden imponer sanciones privativas de libertad, excluyendo, en consecuencia, a las administraciones públicas²⁷⁴.

En cuanto a los principios sancionadores, el art. 1 de la Ley 689/1981 establece el principio de legalidad que requiere de ley previa, por lo que se descarta que sean sancionables las infracciones reglamentarias que no encuentren cobertura legal, permitiéndose el reenvío a fuentes de rango sublegislativos contenido en leyes posteriores a la de 1981; el principio de personalidad es contemplado en el art. 3 de la Ley, significando que sólo puede ser responsable el autor de la acción u omisión, mayor de edad, y sólo se puede castigar a las personas físicas²⁷⁵, también el principio de personalidad comporta que cuando el hecho ha sido cometido por varias personas todos ellos serán sancionados, lo que no queda contradicho por el hecho de que en garantía del pago de la sanción se pueda prever la implicación de otros sujetos diversos del autor material de la infracción de forma solidaria con el autor de la infracción, aunque éstos, si pagan, tendrán acción de regreso contra el autor²⁷⁶.

En cuanto a la culpabilidad, se exige el elemento doloso o culposo, siendo que, a diferencia del Derecho penal, existe una presunción *iuris tantum* de culpabilidad, que comporta, en todo caso, que sea el sancionado el que tenga la carga de probar que actuó sin la concurrencia del elemento psicológico²⁷⁷.

²⁷⁴ Cfr. CERBO, PASQUALE: *Las sanciones administrativas en Italia: un problema de Derecho constitucional*+ob. cit., pág. 67.

²⁷⁵ Dicho lo cual, al no tener un fundamento constitucional el principio de personalidad de la sanción, nada impide que leyes posteriores a la de 1981 puedan establecer responsabilidad directa a las personas jurídicas, tal y como está aconteciendo cada vez con mayor asiduidad. *Ibidem*, pág. 75.

²⁷⁶ *Ibidem*, págs. 73 y 74.

²⁷⁷ *Ibidem*, págs. 74 y 75.

En cuanto al procedimiento sancionador, ya hemos visto que al no contemplarse las sanciones administrativas en la Constitución italiana la imposición de sanciones no requiere, desde un punto de vista constitucional, la previa tramitación de un proceso, lo que no conlleva que, constitucionalmente, la imposición de sanciones no deba seguir un procedimiento, pues el principio general del *justo procedimiento* en materia administrativa, que deriva del art. 97 de la Constitución italiana, requiere que el destinatario del acto deba ser informado del inicio del procedimiento, tener la posibilidad de intervenir en defensa propia y tiene derecho a obtener una resolución motivada que puede ser recurrida ante la jurisdicción [la jurisdicción ante la que se deba recurrir dependerá, unas veces será la civil, otra la administrativa y otras la penal]. A nivel legislativo ordinario, la Ley 689/1981 contiene un específico tratamiento del procedimiento sancionador administrativo²⁷⁸.

Como singularidad para nuestro estudio, cumple significar que en materia sancionadora tributaria Italia cuenta con una norma especial, cuál es: el Decreto Legislativo 472 de 18 de diciembre. El citado D. Lgs. establece las disposiciones generales respecto a las sanciones administrativas en materia tributaria. En primer lugar, cabe resaltar que las sanciones consistirán en una multa pecuniaria y, cuando así expresamente se establezca, también podrán ser impuestas sanciones accesorias [previstas en el art. 21 de la citada norma y que podrán consistir en las siguientes: a) la prohibición, por un período máximo de seis meses, para ejercer los cargos de director, auditor o auditor de la empresa de capitales y entidades con personalidad jurídica, pública o privada; b) la prohibición de participar en las licitaciones para la adjudicación de contratos y suministros públicos, por un máximo de seis meses; c) inhabilitación para la obtención de licencias, concesiones o autorizaciones administrativas para el funcionamiento de las empresas o actividades de trabajo por cuenta propia y de su suspensión, por un plazo máximo de seis meses; y d) la suspensión, durante un período máximo de seis meses, para ejercer actividades de trabajo por cuenta propia o de la empresa distinto de los indicados en la letra c)]. La pena se circunscribe a la persona física que haya cometido o ayudado a cometer el delito. En especial, se rige por los principios de legalidad, personalidad de las penas, no pudiendo ser imputadas las personas que en el momento de cometer los hechos no tuvieran la capacidad de entender y de querer, así como del principio de culpabilidad, pues sólo podrán ser sancionadas las personas cuando actúen con dolo o culpa grave. En cuanto a la solidaridad, cuando concurren más de

²⁷⁸ CERBO, PASQUALE: *Las sanciones administrativas en Italia: un problema de Derecho constitucional*+ob. cit., págs. 76 y 77.

una persona en el ilícito cada una de ellas vendrá obligada individualmente al pago de la sanción prevista, considerando que si la infracción consiste en la omisión de una conducta a la que están obligadas varias personas, y se impone una sanción única, el pago efectuado por uno de los responsables libera a los demás, sin perjuicio del derecho de repetición que éste ostente frente a los demás obligados. Contra la imposición de sanciones se puede recurrir, a través del recurso de reposición, ante la *Commissione tributaria* y ante la jurisdicción ordinaria civil.

7.3 Francia

El último país del cual nos vamos a ocupar es Francia. Al igual que en España, en Francia nos encontramos con un Derecho administrativo sancionador en continua expansión²⁷⁹, lo que ha provocado que el Consejo de Estado francés y, posteriormente, el Consejo Constitucional francés, vengán solicitando mayores garantías para los ciudadanos en los procedimientos sancionadores, sin que exista por parte del legislador una claridad a la hora de elegir lo que ha de ser objeto de sanción administrativa o sanción penal, atendiendo a la naturaleza de la infracción y del objetivo que se persigue en cada caso²⁸⁰.

Pese a que, al igual que en España, la constitucionalidad de la potestad sancionadora en manos de la Administración fuera duramente criticada por la doctrina, principalmente, por la quiebra del principio de separación de poderes que ésta conlleva, el Consejo Constitucional francés vino a acabar con dicha

²⁷⁹ Aunque en Francia tradicionalmente la competencia para dictar sanciones administrativas recaía en manos de autoridades administrativas clásicas como los ministros o los prefectos, recientemente la expansión del Derecho sancionador administrativo se ha visto alentada por el otorgamiento de potestad sancionadora a las denominadas Autoridades Administrativas Independientes, que, no otra cosa, son instituciones especializadas por sectores [sanitario, asegurador o de las telecomunicaciones, por poner un ejemplo]; aunque cabe precisar que no todas las Autoridades Administrativas Independientes ostentan poderes sancionadores. Para un estudio de las características respecto al poder sancionador de las Autoridades Administrativas Independientes en Francia, remitimos a LÓPEZ DE LA OSA ESCRIBANO, Alfonso: *La potestad sancionadora en Derecho comparado. Francia (II)* Especial referencia a las autoridades administrativas independientes y a los sectores sanitarios, de seguros y de las telecomunicaciones+ En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 282-283, septiembre-diciembre 2008, enero-abril 2009, págs. 25 a 60.

²⁷⁹ FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón: *La potestad sancionadora en el Derecho comparado. Francia (I)*+ En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 282-283, septiembre-diciembre 2008, enero-abril 2009. pág. 8.

²⁸⁰ *Ibidem*, pág. 7.

controversia al afirmar en su Decisión de 28 de julio de 1989 que dicho principio no se opone a que una autoridad administrativa, actuando en el marco de sus prerrogativas de poder público, pueda ejercer poder sancionador, pues, por un lado, la sanción impuesta excluye toda privación de libertad y, por otro, dicho poder sancionador se encuentra revestido por la Ley de medidas destinadas a salvaguardar los derechos y libertades constitucionalmente garantizados²⁸¹.

Tampoco, de la misma forma que en España, existe un concepto unívoco de sanción, siendo que la jurisprudencia constitucional ha ido delimitando los criterios que deben contenerse para que una medida restrictiva de derechos pueda ser calificada como sanción, así: que se trate de una decisión unilateral adoptada por una autoridad administrativa en el ejercicio de una prerrogativa de poder público; que inflige un mal, condenado una conducta previa contraria al ordenamiento²⁸².

En definitiva, la diferencia con otras medidas restrictivas de derechos en el Derecho administrativo sancionador francés se hace residir en su finalidad represiva, por ello no se consideran sanción: las sanciones previstas en contratos administrativos; las sanciones disciplinarias, tanto las impuestas por las Administraciones Públicas como las impuestas por los Colegios profesionales; las medidas de policía, estas últimas, en atención a su finalidad básicamente preventiva, las cuales cuentan con un régimen jurídico distinto del previsto para las sanciones administrativas; las revocaciones de autorizaciones administrativas; y las medidas restitutorias destinadas a reparar el daño infringido a las Administraciones Públicas²⁸³.

En cuanto a los principios del Derecho administrativo sancionador que se aplican en Francia nos encontramos con el principio de legalidad, con la salvedad, a diferencia de lo que acontece en España, que en Francia las Administraciones pueden crear algunos tipos de sanciones en el ejercicio de su potestad reglamentaria; el principio de irretroactividad; el principio de proporcionalidad; la interdicción de las sanciones de plano o automáticas, aunque respecto a dicha interdicción, el Consejo de Estado francés tiene dicho que una sanción automática que castigue una infracción suficientemente determinada y simple, y de un montante adaptado a la infracción, sería constitucional. No siendo constitucional, por el contrario, aquella sanción automática que no respetara el principio de proporcionalidad; y, por último, el

²⁸¹ FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón: *La potestad sancionadora en el Derecho comparado. Francia (I)*, ob. cit., pág. 8.

²⁸² *Ibidem*, págs. 9 y 10.

²⁸³ *Ibidem*, págs. 10 y 11.

principio de no concurrencia o *non bis in idem*, se encuentra condicionado por el principio de independencia que, con matices, declara compatibles las sanciones administrativas y las penales respecto de unos mismos hechos²⁸⁴.

Para finalizar con el tratamiento de las sanciones administrativas en Francia, cumple significar que el sistema administrativo sancionador presenta una gran complejidad, puesto que existen al menos cuatro tipos de sanciones distintas, a saber: las contravenciones, que son una categoría de infracciones penales, castigadas con penas más leves, tipificadas por reglamentos e impuestas por los Tribunales; las infracciones del dominio público, cuyas sanciones son impuestas por los órganos del contencioso-administrativo, a instancias de la Administración; las sanciones en materia disciplinaria, que son impuestas directamente por la Administración y recurribles en vía contencioso-administrativa. Esta potestad sancionadora se ha extendido con el tiempo a través de una interpretación amplia del régimen disciplinario hasta incluir, por ejemplo, las sanciones tributarias, pasándose a denominar actualmente, sanciones de autoprotección; finalmente, a las anteriores, se le ha de unir una cuarta potestad sancionadora administrativa a partir de los años 70, otorgada a la Administración por Leyes especiales [telecomunicaciones, sectores económicos, como el mercado de valores, seguros, etc.], estas sanciones son recurribles, en unos casos ante los Tribunales administrativos y, en otros, ante los penales. A diferencia del sistema español, cuando es el juez Administrativo quien ejerce la tutela judicial, éste actúa en el contencioso con plena jurisdicción y, por tanto, con capacidad para modificar el importe de la sanción impuesta²⁸⁵.

7.4 Reflexiones finales respecto al estudio del Derecho comparado

En nuestra opinión, el estudio del Derecho comparado se ha de realizar sobre una premisa previa, cuál es: que en ningún país, obviamente, tampoco en el nuestro, el desarrollo del Derecho sancionador administrativo [del Derecho en general] resulta

²⁸⁴ Como nos dice FERNÁNDEZ TORRES: «En definitiva, la aplicación de los principios jurídicos-penales a las sanciones administrativas no es ni íntegra, ni mimética, sino que admite una diversidad de excepciones, variando en función de los sectores de actividad, correspondiendo una gran protagonismo a los Tribunales contencioso-administrativos en la determinación de su operatividad real.» FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón: «La potestad sancionadora en el Derecho comparado. Francia (I)» ob. cit., pág. 14 a 17.

²⁸⁵ Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: «Derecho comparado europeo: la potestad sancionadora de la Administración en Alemania, Francia e Italia» en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., págs. 310 a 316.

explicable sin atender a su conformación histórica, a los avatares políticos habidos en el mismo a lo largo de su historia, y, por supuesto, a las contribuciones doctrinales. Sólo el conocimiento profundo de estos factores [su realidad histórica, política y doctrinal] nos puede hacer entender la evolución del Derecho sancionador administrativo en un determinado país y, derivado de lo anterior, por qué se han implementado unas soluciones y no otras, o por qué se asumen dogmáticamente una forma de entender determinados conceptos y no otra.

El estudio del Derecho comparado acabado de realizar si alguna cosa nos demuestra es que no existen dogmas en esta materia y que casi todo es discutido y discutible²⁸⁶. Por ello, sin lugar a dudas, es necesario su estudio; pero al mismo tiempo, conviene tener muy presente que las conclusiones que se puedan extraer han de utilizarse con una buena dosis de prudencia, y sin desenlaces simplistas, pues, es seguro, que sus circunstancias históricas y políticas han tenido mucho que ver en su conformación actual, lo que comporta que ninguno de los sistemas sancionadores administrativos que hemos visto sean mejores o peores que el nuestro: simplemente, con todos los matices, es el fruto de su propia historia.

8. Hacía una verdadera [material] división de poderes

De lo visto hasta ahora a lo largo del presente capítulo, podemos afirmar:

a) La potestad sancionadora en manos de la Administración no es una obra de la actual Constitución de 1978²⁸⁷, sino que la Administración desde la época

²⁸⁶ En ese sentido compartimos las acertadas palabras de RODRÍGUEZ SÁNCHEZ: «El estudio del derecho sancionador administrativo en países de nuestro entorno pone de manifiesto que, en el ámbito normativo, ninguna tradición es sagrada; que absolutamente ningún principio, incluso el más acendrado en la mentalidad colectiva, resulta inamovible. La realidad y las concretas preocupaciones de cada momento van modelando las instituciones jurídicas que, partiendo de sus perfiles tradicionales, acaban asimilándose en muchos casos para dar respuesta a coyunturas históricas comunes.» Cfr. RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: «Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán», ob. cit., pág. 205.

²⁸⁷ Cumple significar que una cosa es la potestad sancionadora en manos de la Administración y otra las garantías de orden fundamental de las que hoy disfrutaban los administrados, la primera, a nuestro juicio, no nace con la Constitución de 1978, las segundas sí [o mejor dicho, de la jurisprudencia desarrollada primero por el Tribunal Supremo, convalidada posteriormente por el Tribunal Constitucional]. Sólo desde este punto de partida podemos estar de acuerdo con GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ cuando afirman: «La vigente normativa sobre el régimen jurídico de

absolutista, pasando por el liberalismo resultante de la Revolución francesa, y llegando hasta nuestros días, ha ostentado un poder sancionador, en una línea continua y creciente.

b) La doctrina de la división de poderes ha sido por lo común mal comprendida²⁸⁸, considerándose que su mera declaración formal era suficiente para hacerla efectiva, desconociéndose en la mayoría de los constituyentes constitucionales, que verdaderamente se trataba de imponer límites y controles al poder.

c) La aludida doctrina en el tránsito del Absolutismo al Liberalismo se vio malinterpretada [o interpretada interesadamente] por los revolucionarios franceses, lo que comportó una interpretación laxa de la división de los poderes [en contraposición a la división de poderes derivada de la constitución política inglesa, en la cual la Revolución francesa se inspiró, como hemos comprobado],

la Administración sancionadora, sin embargo (y al igual que aconteció con la aprobación de la ahora derogada LRJPAC), no nace del vacío, aunque tampoco (todo hay que decirlo) de la tradición administrativa que se sucede a lo largo del régimen anterior a la reinstauración democrática.

Las garantías de orden fundamental hoy consolidadas en la LPAC y en la LRJSP, mediante las cuales se atribuyen distintos derechos a los administrados erigiéndose a un tiempo en auténticas obligaciones para la Administración, no son el fruto sobrevenido de pasadas revoluciones sino una conquista relativamente reciente a la consecución del Estado Social y Democrático de Derecho inaugurado por la Constitución Española de 1978.

Y, en concreto, es precisamente el tenor de su art. 25.1 (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), tal y como unánimemente han reconocido doctrina y jurisprudencia, el que, situando en pie de igualdad las categorías de *delitos*, las *faltas* y las *infracciones administrativas*, determina, primariamente, el *inequívoco reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración* e impone, posteriormente, *la aplicación en dicha esfera sancionadora de todas y cada una de las exigencias inherentes al general principio de legalidad penal*. Cfr. GARBERI LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., ob. cit., págs. 51 y 52.

²⁸⁸ Cfr. JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, ob. cit., págs. 16 y 17: Esta doctrina que, como veremos, ha sido por lo común muy mal comprendida, no consideraba como elemento objetivo suficiente . dividir- el poder, pues esa división en sí misma no evitaba en última instancia su concentración en alguno de los poderes establecidos; dicho de otro modo, la mera separación de poderes no paliaba de forma efectiva que uno de esos poderes terminara, más tarde o más temprano, por ocupar una posición dominante o incluso anular la posición de los demás.+

interpretación que ha traspasado nuestras fronteras, en virtud de la influencia que el Derecho administrativo francés ha tenido sobre el desarrollo de nuestro Derecho administrativo.

d) Asimismo, con la llegada del Liberalismo y en virtud de la doctrina de la división de poderes, en la cual se asienta el edificio teórico del Estado de Derecho, se esperaba un desapoderamiento a la Administración de su potestad sancionadora, con el siguiente traspaso de la misma a los Jueces, más ello no fue así.

e) De la misma forma, se esperaba que la Constitución de 1978 diera un giro de 180º a las funciones cuasi-jurisdiccionales de la Administración que suponen la ostentación por la misma de la potestad sancionadora; pero ello tampoco se llevó a cabo. Todo lo más que se puede extraer de dicho texto constitucional es un presunto reconocimiento de la misma y, posteriormente, una convalidación por parte del Tribunal Constitucional de la doctrina del *ius puniendi* que el Tribunal Supremo venía sosteniendo desde 1972, como hemos tenido ocasión de verificar. Al respecto, puede aplaudirse la creación de la teoría del *ius puniendi* único por parte del Tribunal Supremo, si atendemos que la misma se llevó a cabo en un periodo dictatorial con una Administración utilizada como herramienta al servicio del poder en su aspecto sancionador, pero no se entiende que, con el advenimiento de la democracia, los constituyentes dejarán las cosas tal como estaban.

Por todo ello, no deja de sorprender que un Estado que ~~se~~ constituye en un Estado social y democrático de Derecho+ [artículo 1 CE] mantenga un privilegio, arrastrado históricamente, en manos de la Administración, como es la potestad sancionadora, con la importante quiebra del principio de división de poderes, piedra basilar de la arquitectura constitucional. En definitiva, la fundamentación que ha sostenido el Tribunal Constitucional para mantener en manos de la Administración el poder sancionador no puede compartirse en el presente trabajo por los siguientes motivos:

a) *Que la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable*: esta es una cuestión de voluntad política y de gestión de recursos, tanto económicos como humanos; recursos que, a mayor abundamiento, como se ha demostrado a lo largo del último periodo constitucional, se han malgastado de forma impune. En este sentido, si se dotará al Poder de Judicial de los recursos suficientes y, a la vez, se pudiera recolocar a los funcionarios [suficientes e idóneos], pasando de la Administración, estatal o autonómica, a la Administración de Justicia, quizá no sería tan inviable como pueda parecer *ab initio*.

Lo que está claro es que si no ha funcionado históricamente quizá pueda ser debido a que no se ha llevado a término con una verdadera voluntad política de que funcione, lo que en un Estado de Derecho como en el que vivimos actualmente se ha tornado en inadmisibile.

b) Por otra parte, *la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor*: tampoco nos parece convincente, porque, por una parte, calificar de ilícitos de gravedad menor a las sanciones administrativas puede ser cierto o no, ya que algunas sanciones pecuniarias exceden, con mucho, a las multas que se pueden imponer en un procedimiento penal; por otra, singularmente, porque existen medios para no recargar en exceso la Administración de Justicia [como luego se expondrá], y, en todo caso, se trata de una cuestión presupuestaria, dado que si hacen falta más jueces se habilitan más plazas, y sí se ha de dotar de más medios económicos al Poder Judicial se extraen de otras partidas menos importantes, pero la justicia en sentido estricto y las garantías del administrado deberían de estar por encima de dichas consideraciones en un Estado de Derecho.

c) Mucho menos nos convence *la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos*: dudar de la eficacia del aparato judicial en relación con ese tipo de ilícitos ha sido, y es, un fundamento recurrente para mostrar la propia desconfianza de los distintos regímenes políticos y gobiernos de distinto signo que se han ido sucediendo en nuestra etapa constitucional. Dichas dudas lo que, verdaderamente, escondían eran razones políticas inconfesables para no entregar la potestad sancionadora al Poder Judicial. ¿Alguien puede dudar en estos momentos de la mayor imparcialidad, objetividad e independencia de un juez a la hora de imponer una sanción, frente a la parcialidad, subjetividad y dependencia de cualquier funcionario de la Administración? En fin, si se analiza detenidamente, el mismo criterio comentado serviría, hipotéticamente, para poner en duda la eficacia de la jurisdicción laboral para resolver los conflictos a ella encomendados, o de la militar, o de ñ

d) Por último, de igual forma, no nos convence *la conveniencia de una mayor inmediatez de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados*: pues, a nuestro juicio, mucho mayor es la inmediatez [y sobre todo, reiteramos, la

imparcialidad²⁸⁹, objetividad e independencia] que puede garantizar un juez, ante el que se le presentan Administración y administrado, cada uno con sus razones y sus argumentos, a la hora de impartir justicia.

Conclusión de todo ello, los anteriores argumentos no pueden, en nuestra opinión, sustentar de forma sólida la quiebra del principio de la división de poderes, pues esta se presenta como la falla más importante a día de hoy del Estado de Derecho.²⁹⁰

9. Creación de la jurisdicción tributaria

Como resultado de los argumentos sostenidos por nosotros en este trabajo propugnamos una reversión de la potestad sancionadora tributaria a los Jueces y Tribunales [aunque con los matices que a continuación expondremos], despojando de la misma a la Administración tributaria.

Cierto es que la reversión de la potestad sancionadora a los Jueces y Tribunales, pese a ser sostenida enérgicamente por una parte de la doctrina más significativa, con el tiempo se ha ido difuminando: quizá por la entrada en vigor de la Constitución de 1978; quizá por el pensamiento dominante en la jurisprudencia y la doctrina respecto a la identidad ontológica entre ilícito penal e ilícito administrativo; quizá por la doctrina del Tribunal Constitucional referida; o, en fin, quizá por puro desánimo,

²⁸⁹ Cfr. Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 2/2003 de 16 enero, [FJ 10]: «En cuanto a las modulaciones con las que se proyecta el derecho al proceso con todas las garantías se han de resaltar las relativas a la garantía de imparcialidad, pues ésta no puede predicarse de la Administración sancionadora en el mismo sentido que respecto de los órganos judiciales . especialmente en las infracciones de autoprotección. , ni impone las mismas reglas a la actuación de la Administración (SSTC 22/1990, de 15 de febrero [RTC 1990, 22] , F. 4 y 14/1999, de 22 de febrero, F. 4).+»

²⁹⁰ Compartimos la opinión de DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 70. «La Administración ejerce una especie de función judicial a través de su potestad sancionadora. Esta potestad de sancionar es contraria al principio de división de poderes al invadir la función judicial que corresponde a los tribunales y además fuerza la naturaleza de las cosas pues en su ejercicio la Administración es juez y parte, lo que constituye una aberración desde los estrictos parámetros de la justicia.+»

propio o inducido, al pensar que hoy día es una quimera dicha posibilidad²⁹¹. No obstante ello, pretendemos demostrar que, a parte del importante objetivo de implantar una efectiva separación de poderes, la cuestión no sería tan traumática como se viene sosteniendo por parte de doctrina; simplemente, opinamos, sería una cuestión de normalización democrática y de cumplimiento de un principio básico del Estado de Derecho.

Efectivamente, siguiendo una línea coherente con nuestra posición a lo largo del presente trabajo sobre la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo, se trataría de crear una nueva jurisdicción tributaria. Advirtiendo desde ya, que tal posibilidad de crear una nueva jurisdicción no es desconocida en nuestro ordenamiento, pues, sin ir más lejos, en 2003 se creó la jurisdicción mercantil, a través de la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la Reforma Concursal, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Para llevar a cabo dicho proyecto resultaría conveniente, aunque no ineludible, la previa publicación de una norma, a la que ya hemos hecho referencia, cuál sería la Ley General Sancionadora Administrativa, que contuviera una Parte General recogiendo los principios y reglas aplicables al Derecho sancionador administrativo.

Con todo, se trataría de cumplir dos objetivos, a saber: el primero devolver a su ámbito natural el poder sancionador tributario en manos de la Administración, que no es otro que al Poder judicial, actualmente ostentado indebidamente por la Administración; con todo, y por una cuestión puramente de viabilidad económica del nuevo sistema, se mantendría en manos de la Administración potestad sancionadora hasta un umbral cuantitativo por determinar mediante reglamento [*ad exemplum*: 1.000 "]. Con dicha medida la Administración tributaria mantendría el control sobre el mayor número de sanciones que emite porcentualmente y, al mismo tiempo, se

²⁹¹ Buena muestra de ello la podemos extraer de la opinión al respecto de NIETO GARCÍA: "Sea como fuere, el hecho es que ya nadie puede seguir rompiendo lanzas en defensa de un Poder Judicial cuyas ventajas y bellezas únicamente viven en la imaginación de sus caballeros andantes. La realidad es que los Jueces, desbordados por el trabajo, se baten en retirada y hoy se está generalizando el proceso de despenalización en España como en el resto del mundo. Otra cosa no puede ser. El legislador español, como el del resto de Europa, sabe perfectamente que si se hiciesen realidad los sueños iniciales de PARADA y GARCÍA DE ENTERRÍA, se colapsaría de inmediato la Administración judicial" + NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 48.

conseguiría una mejor gestión de los recursos económicos, en tanto cuanto, se evitaría el judicializar cientos de miles de expedientes sancionadores de pequeña cuantía. Se trata, en definitiva, de aplicar un criterio cuantitativo para permitir un poder sancionador en manos de la Administración. Sin embargo la potestad sancionadora que la Administración tributaria mantendría sería auxiliar y subordinada al Poder Judicial [el cual ostentaría plena jurisdicción].

Dadas las particularidades del sistema tributario, en el que, habitualmente, se recurren las resoluciones materiales, a la vez que las sancionadoras, además de la importancia que el ámbito tributario, también el sancionador, tiene en la recaudación²⁹²; la jurisdicción tributaria, primera instancia, se ocuparía, tanto de los aspectos materiales como de los sancionadores. Avanzamos ya que la creación de la aludida jurisdicción tributaria conllevaría la supresión de los actuales Tribunales Económicos Administrativos. La citada conversión de los Tribunales Económicos Administrativos en jurisdicciones tributarias, no es ajena en Derecho comparado, pues ya se ha llevado a término en Alemania y Canadá, como nos informan ESPEJO POYATO Y GARCÍA NOVOA²⁹³, y en Reino Unido, de lo que nos informa ROZAS VALDÉS²⁹⁴. También en el ordenamiento jurídico italiano, donde la *Commissione*

²⁹² Según el INFORME ANUAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA AÑO 2015, elaborado por el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas (Agencia Tributaria), la recaudación en el 2015 por sanciones tributarias ascendió a 231 millones de euros [pág. 65].

²⁹³ Tal y como nos informan ESPEJO POYATO, Isabel y GARCÍA NOVOA, Cesar, dicha posibilidad ya ha sido llevada a término, al menos, en dos países desarrollados, tal y como son Alemania y Canadá: En algunos países desarrollados, los tribunales administrativos que previamente venían conociendo de la revisión de actos administrativos en materia tributaria evolucionaron hasta transformarse en tribunales especializados integrados totalmente en el sistema judicial, como jurisdicción especializada. Este es el caso de Alemania, donde en el año 1968 los tribunales económico-administrativos se transformaron en tribunales tributarios especializados integrados en el poder judicial y en Canadá, que en 1983 creó el Tribunal Tributario (judicial) en lugar de la previa Comisión Tributaria, administrativa. La conflictividad tributaria y medios para combatirla+ *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Dirección CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. Editorial ePraxis, marzo 2015, pág. 42.

²⁹⁴ ROZAS VALDÉS, José Andrés: La pacificación del sistema tributario y la reforma del económico-administrativo+, FISCALBLOG, <http://fiscalblog.es/?p=2252>, publicado el 27 de mayo de 2014, consultado el 12 de agosto de 2016: Una segunda opción, pasaría por adoptar el modelo británico. En el Reino Unido, en 2009, la estructura de justicia tributaria administrativa, los *Commissioners* general y *specials*, se transformó en una jurisdicción fiscal, *Tax Chambers*, dependiente de la Administración de justicia. En buena medida los antiguos *commissioners* fueron contratados como jueces, a los que se unen vocales de procedencia diversa que no tienen un estatuto de empleados judiciales sino que trabajan para los órganos de justicia tributaria de forma

Tributaria, es un órgano jurisdiccional especial en materia tributaria dependiente del *Consiglio superiore della magistratura.*, en cuanto a lo orgánico, aunque su estructura administrativa continúa dependiendo del presupuesto del Ministerio de Hacienda. Mas, y aunque no ha sido aprobada hasta el momento, en el año 2016 se presentó una propuesta de ley, concretamente la núm. 3734, de 8 de abril de 2016, por la cual se pretendía abolir la *Commissione Tributaria* y traspasar sus competencias a la justicia ordinaria mediante la instauración de secciones tributarias especiales en los tribunales ordinarios.

Las bases de dicha jurisdicción serían las siguientes:

- a) La AEAT, por razones pragmáticas, dispondría de poder sancionador hasta un límite cuantitativo por determinar [siguiendo el ejemplo planteado, 1.000 ”].
- b) La potestad sancionadora de la Administración sería auxiliar y subordinada al Poder Judicial, como hemos dicho, los Jueces y Tribunales tendrían plena jurisdicción.
- c) En el ejercicio de su potestad sancionadora, la AEAT debería observar los principios y derechos constitucionales, además de todos aquellos principios y derechos subjetivos que se derivasen de la Ley General Sancionadora Administrativa.
- d) Se suprimirían los Tribunales Económicos Administrativos y, en su lugar, se crearía la jurisdicción tributaria [primera instancia].

Respecto a esta medida merece la pena detenerse para analizarla debidamente, pues, aparte de que, como hemos comprobado, la medida ya ha sido llevada a término en países como Alemania, Canadá, Italia o Reino Unido, es un hecho constatado el cuestionamiento actual de dichos Tribunales, y ello, quede claro, pese a la profesionalidad de sus componentes y la calidad de sus resoluciones.

compatible con su ocupación principal. En el caso español, de optarse por esta fórmula, lo natural es que los tribunales económico-administrativos se desgajaran del Ministerio de Hacienda, para pasar a depender orgánicamente del Consejo General del Poder Judicial y, funcionalmente, de las Comunidades Autónomas. Lo natural, por otra parte, sería que se nutrieran con los inspectores que en la actualidad prestan servicios en los mismos . que pasarían a tener la condición de jueces- y por jueces especialistas en Derecho tributario de quienes prestan sus servicios como tales en la actual jurisdicción contencioso-administrativa.

En términos históricos, la reclamación económico-administrativa, se inicia con la promulgación de la conocida como Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881, y constituye en España una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración. El origen de la misma está en la separación entre los ámbitos de gestión tributaria y de resolución de reclamaciones contra dicha gestión, que actualmente se denominan de aplicación de los tributos y de resolución de reclamaciones en el artículo 83.2 de la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003. La reclamación económica-administrativa en el ámbito tributaria agota la vía administrativa [al igual que el recurso administrativo de alzada, en el resto del ordenamiento administrativo], constituyéndose en un presupuesto de impugnación procesal, por lo que se hace necesario agotarla para poder acudir a la vía contencioso-administrativa.

Buena cuenta del cuestionamiento de dicho Tribunales que apuntamos *ut supra*, la podemos encontrar en la enmienda nº 252, realizada por el Grupo Popular, al artículo 162, del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria [posteriormente Ley 25/1995 de modificación de la L.G.T.]²⁹⁵:

Los Tribunales Económico-Administrativos pueden suponer un retraso en el examen de las Controversias por los Tribunales de Justicia. En este sentido, la sentencia de 16 de marzo de 1989 del Tribunal Constitucional entiende que la vía administrativa previa, o la exigencia de requisitos adicionales para acceder a la jurisdicción, puede ser inconstitucional no sólo cuando constituya un obstáculo, sino cuando la finalidad que se persiga puede llegar a ser, simplemente, disuasoria. Lo anterior no sería grave si durante este largo período de tiempo no existiera la obligación de prestar garantías por el contribuyente para lograr la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo, los criterios para conceder la suspensión sin garantías y la resistencia de la administración financiera a admitir que las sanciones no son ejecutivas hasta que son firmes. Pues la no suspensión puede provocar una absoluta falta de tutela judicial efectiva. En dicho sentido, se propone la modificación del artículo 162 de la Ley General Tributaria, dándose la opción de recurrir ante la vía económico-administrativa o directamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Resulta necesario introducir esta opción mientras no se introduzca en nuestro ordenamiento tributario la supresión del «paga y reclama».

También por parte de la doctrina, *ad exemplum*, CHECA GONZÁLEZ²⁹⁶:

²⁹⁵ BOLETÍN OFICIAL DE LAS CORTES GENERALES, Madrid, 15 de marzo de 1995, págs. 109 y 110.

²⁹⁶ CHECA GÓNZALEZ, Clemente: ~~La~~ injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva L.G.T.+, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII., 2004, pág. 24.

Pasando página de todo ello, y volviendo al ámbito estrictamente científico, mi opinión es la de que, sin sombra de duda alguna, es inadecuado el sistema establecido en España de exigir agotar previamente la vía económico-administrativa antes de acceder a la contenciosa.

En líneas generales, la vía administrativa previa sólo tiene sentido si constituye una forma de garantía de los derechos e intereses legítimos de los particulares, que sea sencilla y efectiva, pues únicamente así contribuye eficazmente a eliminar en gran medida la necesidad de acudir a un proceso judicial.

Cuando, por el contrario, dicha vía no responda adecuadamente a estas exigencias, la misma es una mera cortapisa para recurrir ante los Tribunales, pudiéndosela considerar, en suma, como un privilegio de la administración, tal como ha escrito Sánchez Morón, siendo muy acertadas en este sentido las afirmaciones de Tejerizo López cuando señaló que el hecho de otorgar a la Administración la posibilidad de revisar su decisión antes de acudir a los Tribunales, posibilidad que en teoría podría reputarse acertada, en la práctica, sin embargo, es sumamente negativa, porque implica, en definitiva, un alejamiento temporal del acceso a la verdadera justicia, a la justicia independiente e imparcial que sólo pueden dispensar, por lo ya antes expuesto, los Tribunales de lo contencioso, con todo lo cual, en suma, se está generando un atentado al principio de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución, una de cuyas vertientes es, indudablemente, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas, como la doctrina y la jurisprudencia han puesto de relieve en reiteradas ocasiones.

Más contundentemente, si cabe, en cuanto a la doctrina, PÉREZ NIETO²⁹⁷: *«Lo hace [la Administración] . aunque sujeta a los principios de legalidad y objetividad- desde una posición de superioridad parapetada tras privilegios o procedimientos previos y alzadas obligatorios entre los cuales hay alguno que intenta una sustitución vergonzante del proceso judicial. Estamos hablando del procedimiento económico-administrativo y de los denominados Tribunales Económicos-Administrativos.»*

En conclusión, la supresión de los Tribunales Económicos Administrativos que propugnamos en el presente trabajo, no nace de una irreflexiva ocurrencia, sino desde el convencimiento que sólo los Jueces y Magistrados pueden decir el *verdadero Derecho*, pues a ellos la Constitución les reserva la exclusividad e integridad de la función jurisdiccional: el derecho de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado [art. 117 CE]. En consecuencia, no creemos útil mantener un órgano perteneciente a la Administración, creado en el siglo XIX con el objetivo de mantener los privilegios de la Administración burocrática, en concreto de la tributaria; hoy día ya no tiene sentido. Son los Jueces y Magistrados los que tienen que resolver las

²⁹⁷ PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, Valencia: Ediciones Foro Jurídico S.L., 2013, nota 115, pág. 116.

disputas entre la Administración y los administrados, sin que quepa la imposición de un recurso intermedio. Bastaría y sobraría, si lo que se pretende es dar la oportunidad a la Administración para que rectifique su criterio antes de avocar el litigio a los Tribunales, con convertir el Recurso de Reposición en obligatorio, con la salvedad de que se modifique el actual órgano que lo resuelve, pasando a ser este distinto del que dictó el acto recurrido; con ello, quedaría consumada la oportunidad para que la Administración pudiera revisar su propio acto recurrido y, no menos importante, se eliminaría una vulneración constitucional en la que el recurso económico-administrativo, a nuestro entender, incurre, cual es, la consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas [tutela judicial efectiva], pues como nos dice MARTÍNEZ MICÓ²⁹⁸:

La conculcación de este derecho tiene lugar no únicamente desde que el juez ordinario conoce la pretensión, sino desde el mismo instante en que se pretende reclamar contra un acto de la Administración tributaria, ya que desde la lejana STC 1/1983, de 13 de enero, se viene afirmando de modo inequívoco que el citado artículo 24 de la Constitución es aplicable, además de a todos los órdenes jurisdiccionales, a los procedimientos que siendo preparatorios y previos, de carácter obligatorio, se inserten en el conjunto de actos precisos para la tutela de los derechos e intereses+.

A mayor abundamiento, con la citada medida se aprovecharía al máximo los recursos disponibles, tanto económicos como humanos, a imagen y semejanza de lo realizado en Reino Unido, supuesto, este último, *supra* analizado, tal y como nos indica ROZAS VALDÉS.²⁹⁹

e) Tanto contra las resoluciones materiales como contra la imposición de una sanción directa, por razón de cuantía, por parte de la Administración tributaria, como contra la propuesta de sanción, para el caso de que el importe de la misma supere el umbral establecido, sería obligatoria la interposición previa del recurso de reposición, que debería resolver un órgano distinto a aquel que dictó el acto recurrido.

²⁹⁸ MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo: *La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal+*, en Cuadernos de Derecho Local, Madrid: núm. 28, febrero de 2012, pág. 110.

²⁹⁹ ROZAS VALDÉS, José Andrés: *La pacificación del sistema tributario y la reforma del económico-administrativo+*, ob. cit.: *Cada una de estas dos opciones [o]. No tendrían por qué implicar, por otra parte, cuantiosos desembolsos presupuestarios y, desde luego, sí que contribuirían a una reducción y mejor gestión de la conflictividad tributaria.+*

Con la conversión del recurso de reposición en obligatorio, se cumplirían la finalidad procesal del recurso administrativo previo, que no es otra, que poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión³⁰⁰.

Por otra parte, con la conversión del recurso de reposición en obligatorio, se reducirían significativamente los plazos de acceso a la jurisdicción, pues se pasaría del actual plazo de un año previsto para las resoluciones económicas-administrativas [art. 240.1 LGT: ~~La~~ duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.], al de un mes, previsto para la resolución de los recursos de reposición [artículo 225.4 LGT: ~~El~~ plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.+y 225.4 LGT: ~~Tr~~anscurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.]; eliminando con ello la, a nuestro juicio, vulneración constitucional consistente en el derecho a obtener una resolución sin dilaciones indebidas [tutela judicial efectiva], que el actual plazo de duración del recurso económico-administrativo conlleva.

f) Contra la resolución denegatoria del recurso de reposición frente a sanciones directas cabría recurso ante la jurisdicción tributaria: en el caso de las resoluciones sancionadoras, con efectos suspensivos hasta su efectiva resolución. Por su parte,

³⁰⁰ Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 275/2005 de 7 noviembre [FJ 4]: ~~%~~ también debemos partir en nuestro enjuiciamiento de la doctrina sentada por este Tribunal en relación con la exigencia de la reclamación administrativa previa a la vía judicial, doctrina conforme a la cual este requisito procesal, en rigor carga procesal del demandante, resulta compatible con el art. 24.1 CE (RCL 1978, 2836) pues, pese a tratarse de una dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria, que además en ningún caso se ve impedida, se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así acceder a la vía judicial y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión (STC 217/1991, de 14 de noviembre [RTC 1991, 217] , F. 5; también, entre otras muchas, SSTC 108/2000, de 5 de mayo [RTC 2000, 108] , F. 4; y 12/2003, de 28 de enero [RTC 2003, 12] , F. 5).+

si la sanción superase el umbral cuantitativo establecido, la AEAT deberá interponer la oportuna demanda ante la jurisdicción tributaria, de igual forma, con efectos suspensivos hasta su efectiva resolución.

La anterior medida de establecer efectos suspensivos ante la imposición directa de una sanción tributaria, por razón de cuantía, o por la interposición de una demanda ante la jurisdicción tributaria, conlleva, nótese, una importante consecuencia, cual es: que los contribuyentes no deberían hacer frente a dicha sanción hasta que sobre la misma no existiera una resolución judicial condenatoria, lo que, en nuestra opinión, resulta del todo punto procedente, teniendo en cuenta que la sanción, dada su naturaleza de Derecho represivo, en modo alguno, debe comprender entre sus finalidades la recaudatoria.

g) En los litigios entre la Administración y los administrados ante la jurisdicción tributaria, las costas de la primera instancia se impondrían a la parte que vea rechazadas todas sus pretensiones, salvo que el tribunal apreciase, y así lo razonase, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de Derecho. La anterior medida conllevaría varias consecuencias de la mayor importancia, a saber: en primer lugar, se potenciaría la solución conciliadora [de la que a continuación nos ocuparemos] ante la posibilidad de una hipotética condena en costas; en segundo lugar, se evitaría la interposición de recursos temerarios por parte de los contribuyentes; en tercer lugar, se ~~refinarían~~ ^{refinarían} mucho más los criterios de la Administración tributaria a la hora de imponer las sanciones, ante la posibilidad de ser condenada a las costas procesales.

h) Tanto en sede administrativa como en sede judicial, se potenciarían las soluciones conciliadoras, con tal de llegar a soluciones en evitación de conflictos; en el caso de las sanciones, como soluciones conciliadoras contemplamos esencialmente las reducciones por conformidad, por ingresos en plazo voluntario, la conciliación previa y el arbitraje³⁰¹, aunque no descartamos cualquier otra que se pueda plantear³⁰².

³⁰¹ En cuanto a la posibilidad de introducir el arbitraje como medio convencional a la resolución de conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, véase: MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo, SERRANO ACITORES, Antonio y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *Una propuesta para introducir el arbitraje en el ordenamiento tributario español+ Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Ob. cit., págs. 223 a 277.

³⁰² Esta preocupación por la solución convencional de los litigios no es nueva en el ámbito tributario, dada su alta conflictividad, pues tanto en el Informe de la Comisión para el estudio y

i) En segunda instancia actuarían las Audiencias Provinciales con Salas especializadas en Derecho tributario y Derecho sancionador. Siendo así que, en caso de interponerse un recurso de apelación contra la resolución condenatoria sancionadora, el contribuyente vendría obligado al pago de la sanción a la que hubiese sido condenado o a garantizar la misma, junto a los intereses de demora y, en su caso, las costas.

j) El recurso de Casación se mantendría ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

k) Mediante concurso, aquellos funcionarios que acrediten una experiencia en el ámbito tributario y sancionador tributario y, además, superen unas pruebas convocadas al efecto, podrían pasar a formar parte del Poder Judicial. Se trataría, en definitiva, de partir de los recursos humanos de los que ya dispone la Administración dedicados a estos menesteres [pues hay cientos de funcionarios dedicados a las sanciones administrativas], para, por una parte, no encarecer el sistema judicial más de lo necesario, y, por otra, para aprovechar el conocimiento y experiencia acumulados por dichos funcionarios.

Como vemos, la creación de una jurisdicción tributaria no sería tan traumática, ni colapsaría en forma alguna el Poder Judicial, considerando que, *a contrario sensu*, cumpliría perfectamente con los postulados de un Estado Social y de Derecho como se declara España y, sobre todo, con el principio material de división de poderes que debe presidir cualquier Estado democrático que se precie de serlo.

propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, como el Informe de la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, los cuales se tuvieron muy en cuenta, sobre todo el primero, al desarrollar la actual LGT, contienen diversas propuestas dirigidas a evitar la litigiosidad en la materia. Así, por una parte, el *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria*. Ob. cit., págs. 171 y ss.: contiene, con carácter general para todo tipo de procedimientos tributarios, un apartado completo a proponer medidas dirigidas a reducir la conflictividad en materia tributaria, con especial referencia a la terminación convencional de los procedimientos tributarios; por otra parte, el Informe realizado por la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria en el Capítulo IV. Dedicado a las reclamaciones económico-administrativas incluye una interesante propuesta de conciliación previa, optativa por parte del recurrente, consistente en solicitar, como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, dé lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del Tribunal Económico-Administrativo correspondiente. *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria: Ministerio de Hacienda Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid: 2003, págs. 98 y 99.

Cumple significar que esta no deja de ser una modesta aportación a un asunto de la mayor importancia, quizá el más grave que en estos momentos afecta a nuestro Derecho³⁰³. Por ello, somos conscientes que para que dicha propuesta alcance viabilidad, como es lógico, debería desarrollarse por el legislativo con la minuciosidad, compromiso y colaboración que precise, dada la tamaña tarea a acometer. Sea lo que fuere, lo que a nuestro juicio sí que es inviable es que, en pleno siglo XXI, la Administración se mantenga como *juez y parte*, dotándosele de un fabuloso arsenal de prerrogativas³⁰⁴, frente a las cuales el ciudadano se ve inerme y, además, sufre una reducción innegable de garantías frente a las que ostenta en un proceso penal. Y por si ello fuera poco, con quebranto del principio material de división de poderes.

³⁰³ Mucho antes que nosotros, en 1972, fue denunciado por PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*, ob. cit., págs. 41 y 42: *El desarrollo espectacular, a cuyo progreso no se ve el fin, del poder sancionador de la Administración pública española está convirtiendo el tema de las infracciones administrativas en una cuestión grave, quizá la más grave de las que tiene planteadas el ordenamiento jurídico español pero de la gravedad al dramatismo sólo hay un paso y ésta parece ser ya la fase en la que nos encontramos* +

Recientemente, 2016, en el mismo sentido DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 71. *Lo precedentemente expuesto denota la situación crítica que actualmente existe en España. O se reduce drásticamente la potestad sancionadora de la Administración a un papel meramente auxiliar de la función punitiva propia de los tribunales de justicia, o la evolución futura vendrá marcada seguramente por la inercia histórica que ha permitido a la Administración acrecer por aluvión su poder sancionador, y que le seguirá permitiendo aumentar sus facultades para sancionar, y por la presencia de una Administración cada vez más intervencionista en el seno de una sociedad del bienestar que tratará de justificar sus poderes por una creciente necesidad de control social.* +

³⁰⁴ Al respecto, no podemos orillar la creciente influencia que la administración ejerce en nuestro sector sobre el Poder Legislativo, tal y como acertadamente afirma ALONSO GONZÁLEZ: *No hay pusilanimidad en reconocer la influencia en progresión creciente que ejerce la Administración, la Tributaria en particular, sobre el Poder Legislativo, hasta el punto que en la elaboración de las leyes no es sencillo discernir ya entre uno y otro*+ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016, pág. 258.

10. En particular de la potestad sancionadora de las Comunidades Autónomas

En cuanto a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ostenten potestad sancionadora ejecutiva, esto es, la posibilidad de imponer sanciones, el TC tiene declarado que en las materias que son competencia de las Comunidades Autónomas, las potestades ejecutivas sancionadoras ha de corresponder a ésta por no ser más que un medio para facilitar su labor.³⁰⁵

Sin embargo, en cuanto a la posible cuestión competencial entre el Estado y la Comunidad Autónoma de que se trate, inmediatamente aclara que cuando la materia sea competencia del Estado será este quien tenga la potestad ejecutiva para imponer la sanción.

Por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 249/1988 de 20 diciembre [FJ 3]:

Sólo cuando la actuación concreta de la Inspección de Trabajo se refiera a materias que son competencia del Estado, la obstrucción o resistencia a la acción fiscalizadora de la Inspección será objeto de conocimiento por los órganos de la Administración Laboral del Estado. En consecuencia, la autoridad competente para imponer la sanción por obstrucción habrá de determinarse en función de la materia respecto a la cual se produce la actuación de la Inspección de Trabajo y respecto a la que se hayan producido los hechos constitutivos de la obstrucción. Si aquella materia es competencia de la Comunidad Autónoma, el conocimiento de la hoy llamada «Acta de infracción por obstrucción a la labor inspectora» y la resolución consiguiente corresponderá a la Comunidad Autónoma.

³⁰⁵ Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 249/1988 de 20 diciembre [FJ 3]: Según se ha dicho, en las materias que son competencia de la Generalidad de Cataluña, la Inspección de Trabajo actúa como órgano de la Administración autónoma y bajo la dependencia de la Generalidad. Siendo ello así, la sanción por los actos de obstrucción o resistencia a la acción fiscalizadora de esa inspección, que se incardina en el ámbito de las potestades ejecutivas de la Generalidad de Cataluña, ha de corresponder a ésta por no ser más que un medio para facilitar su labor inspectora. En consecuencia, se incluye dentro de la competencia de la Generalidad «en materia de potestad sancionadora de índole laboral» (STC 39/1982, de 30 de junio) la aplicación de la legislación laboral para sancionar unas conductas de obstrucción de la función fiscalizadora de la Generalidad, sobre el cumplimiento de esta legislación, aunque dicha función sea realizada a través de la Inspección de Trabajo.

En consecuencia, las Comunidades Autónomas ostentan competencia ejecutiva en materia sancionadora, cuando tengan competencia en una materia sustantiva, no otra cosa nos dice el Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 108/1993 de 25 marzo [FJ 3]:

De este modo, es reiterada jurisprudencia constitucional que cuando las Comunidades Autónomas tengan competencia en una materia sustantiva, pueden adoptar medidas sancionadoras -que son al cabo una potestad de ejecución más-,õ

Por ello, podemos afirmar que la potestad sancionadora de la Administración se ha visto impulsada como consecuencia de la nueva estructura autonómica del Estado, tal y como afirma DÍAZ FRAILE.³⁰⁶

11. En particular la potestad sancionadora de los Entes Locales

En el ámbito de la potestad sancionadora de los Entes Locales, deberemos estar a la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, modificada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

Siendo así que tras la citada modificación, el artículo 4 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, quedó redactado de la siguiente forma:

1. En su calidad de Administraciones públicas de carácter territorial, y dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas:
[õ]
f) Las potestades de ejecución forzosa y sancionadora.

³⁰⁶ DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., págs. 69 y 70. % el universo de las sanciones administrativas se ha expandido más [õ] como consecuencia de la nueva estructura autonómica del Estado. [õ] Por otra parte, la nueva organización territorial que propició la Constitución de 1978 con la descentralización política inherente a las Comunidades Autónomas provocó la aparición de nuevas Administraciones autonómicas con su correspondiente cortejo de poderes sancionadores.+

La señalada potestad sancionadora deberá ser ejercida por persona u órgano especialmente habilitado por Ley, dado que el art. 21, n), de la citada LBRL, atribuye dicha potestad al Alcalde, salvo en los casos en que tal facultad esté atribuida a otros órganos, así:

Artículo 21.

1. El Alcalde es el Presidente de la Corporación y ostenta las siguientes atribuciones:

[õ]

n) Sancionar las faltas de desobediencia a su autoridad o por infracción de las ordenanzas municipales, salvo en los casos en que tal facultad esté atribuida a otros órganos.

Ergo, no cabe alguna duda que la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, atribuye potestad sancionadora a los Entes Locales, a la vez que impone, que ésta deberá ser ejercida por el Alcalde, salvo en los casos en que tal facultad esté atribuida a otros órganos.

12. Recapitulación

Afirmábamos al inicio del presente capítulo que desde que existe Administración ésta ha ostentado un poder sancionador, considerando que tras el triunfo de la Revolución francesa, y con ella del Liberalismo, podemos encontrar los gérmenes de la actual Administración, produciéndose un incremento de la actividad administrativa por parte del Estado, pudiendo situar en dicho momento histórico el origen de la potestad sancionadora de la Administración, tal y como hoy no es conocida.

En cuanto a España, hemos visto como la potestad sancionadora en manos de la Administración se arrastra desde el Estado absolutista y como analizando su evolución en el periodo Constitucional, criterios cuantitativos y cualitativos, permiten distinguir tres etapas bien diferenciadas en la evolución del Derecho administrativo sancionador, hasta llegar a la actual etapa, fruto de la promulgación de la Constitución de 1978, caracterizada por su continuismo, por la creación de nuevas Administraciones, como es el caso de las Comunidades Autónomas, y por un aumento de la actividad de la Administración acompañado, siempre, de su correspondiente potestad sancionadora, lo que desembocó en un aumento exponencial de la potestad sancionadora de la Administración en todos los sectores.

Por otra parte, hemos podido comprobar como la Constitución de 1978 dio un salto cualitativo respecto a sus predecesoras, en cuanto al reconocimiento de la potestad sancionadora de la Administración, dado que a raíz de su promulgación la doctrina ha inferido un reconocimiento tácito de la misma en sus artículos 25.1, 9.3, 25.3 y 45.3.

En ese sentido, hemos cuestionado el citado reconocimiento, pues, en nuestra opinión, si bien de la Constitución de 1978 se reconoce claramente la existencia de dos clases de infracciones, las administrativas y las penales, a contrario sensu, de ninguno de sus preceptos se colige quién debe ejercitar dicha potestad.

Dicho lo cual, también hemos examinado los fundamentos en los que el Tribunal Constitucional hace descansar tal atribución, para lo cual hemos analizado la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 77/1983, de 3 de octubre, centrándonos en los concretos argumentos contenidos en ésta. Advirtiendo que el fundamento más sólido de crítica que se suele hacer a la potestad sancionadora en manos de la Administración, es el de la quiebra del principio de división de poderes que la citada potestad lleva implícita.

Fruto de lo anterior, nos hemos detenido en estudiar el principio de la separación de poderes: su origen y evolución. Constatando, que el mismo no significa más que un sistema de pesos y contrapesos orientado a limitar o controlar la concentración de poderes, concluyendo que en nuestro actual sistema constitucional no nos hemos dotado de una estructura institucional realmente efectiva.

Seguidamente, nos hemos adentrado en los límites a la potestad sancionadora de la Administración que la Constitución de 1978, y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, han trazado, para concluir que, pese a sostener que la atribución de potestad sancionadora a la Administración resulta contraria a un sistema de división de poderes digno de un Estado de Derecho, actualmente la misma ha sido refrendada por el Tribunal Constitucional, estableciendo importantes limitaciones a la misma de carácter cualitativo, pero sin establecer limitación alguna en sentido material o cuantitativo, más allá de la derivada del principio de proporcionalidad.

A continuación, hemos realizado una breve incursión en el Derecho comparado, para analizar cómo se conforma la potestad sancionadora de la Administración en Alemania Francia e Italia, llegando a la conclusión que el sistema español presenta unas connotaciones específicas, respecto a los países estudiados.

En base a todo cuanto antecede, hemos concluido que las argumentaciones que se han venido sosteniendo y que, actualmente, se sostienen para justificar la potestad sancionadora en manos de la Administración, no resultan suficientes para quebrar el principio de división de poderes en un Estado social y democrático de Derecho, tal y como actualmente se reconoce España.

Por ello, hemos propugnado de *lege ferenda* la creación de una jurisdicción tributaria, con la consiguiente supresión de los Tribunales Económicos Administrativos, demostrando, a nuestro parecer, que tal medida no resulta quimérica, sino todo lo contrario, siendo una cuestión de voluntad política, que, en última instancia, haría encajar España dentro de los postulados de un Estado Social y de Derecho y, especialmente, con el principio de división de poderes, en su vertiente material.

También, nos hemos cuestionado si las Comunidades Autónomas ostentan competencia ejecutiva en materia sancionadora, concluyendo de forma afirmativa, para el caso de que tengan atribuida competencia en una materia sustantiva.

Por último, en cuanto a la potestad sancionadora de los Entes Locales, hemos comprobado cómo la misma se halla contemplada en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, modificada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, sin que a estas alturas pueda caber duda alguna, sobre su legalidad.

CAPÍTULO III. CONCEPTO Y FINALIDAD DE LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA

1. El concepto de sanción

Si, tal y como hemos comprobado en el capítulo I del presente trabajo, difícil resulta determinar la naturaleza del Derecho sancionador administrativo, no resulta mucho más asequible determinar el concepto material de sanción administrativa: todo lo contrario. Y ello no es cuestión inane, ni mucho menos, ya que dicha conceptualización condiciona, sobre todo, los principios [art. 25.1 CE] y derechos procesales fundamentales [art. 24.2 CE] que han de observar los poderes públicos a la hora de imponer una sanción administrativa.

Efectivamente, de forma temprana el Tribunal Constitucional dejó claro que la entrada en funcionamiento del artículo 25.1 de la CE sólo era viable cuando nos encontráramos ante una condena penal o una sanción administrativa, así en Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 69/1983 de 26 julio [FJ 4]:

o el ámbito de operatividad del artículo 25.1 de la CE se reduce a la imposición de condenas penales o de sanciones administrativas y no puede extenderse a aquellas sanciones que en virtud del ordenamiento privado puedan ser adoptadas por quien esté legitimado para ello, supuesto en que la corrección del exceso o del incumplimiento está amparada por la norma ordinaria, pero no por la constitucional.

Motivos, todo ellos, que el TC ha seguido manteniendo de forma pacífica, por ejemplo, en esta otra de fecha más reciente, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 331/2006 de 20 noviembre [FJ 4]:

En efecto, en distintas ocasiones hemos advertido sobre la improcedencia de extender indebidamente el concepto de sanción, con la finalidad de obtener la aplicación a las garantías constitucionales propias de este campo, a medidas que no responden verdaderamente al ejercicio del ius puniendi del Estado. Así, este Tribunal ha declarado que «los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982, 69/1983 y 96/1988, a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero carácter sancionador» (STC 164/1995, de 8 de noviembre, F. 4).

Lo mismo cabe decir de las garantías del artículo 24.2 CE, así Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1989 de 16 febrero [FJ 5]:

o las garantías del art. 24 de la Constitución, referidas a la tutela judicial efectiva, no pueden trasladarse sin más a las actuaciones administrativas, salvo que éstas tengan una naturaleza sancionadora equivalente materialmente a las actuaciones propiamente penales.

O más recientemente, en Tribunal Constitucional (Sala Primera), Auto núm. 142/2005 de 18 abril [FJ 4]:

Pues aparte de que, según es reiterada doctrina de este Tribunal, las garantías del art. 24 CE no se extienden, en general, al procedimiento administrativo, salvo cuando tiene carácter sancionador, lo que no es el caso.

Ergo, si no nos encontramos ante una sanción administrativa propiamente no podrán ser alegados, ni mucho menos aplicados, los principios y las garantías de los artículos 25.1 y 24 de la CE, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 141/1996 de 16 septiembre [FJ 2]:

Puesto que dicho recargo no constituye una manifestación del ius puniendi del Estado, es decir, no es una sanción en sentido propio, no le son aplicables, conforme a nuestra jurisprudencia (por todas, STC 239/1988), las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE, por lo que debe excluirse la pretendida vulneración de tales preceptos constitucionales. En su virtud, siendo este el único reproche que se hace a la norma en cuestión, no ha lugar al amparo constitucional pedido.

Vemos, pues, como singularmente necesario se antoja en esta materia determinar el concepto de sanción, puesto que existen multitud de actos administrativos que suponiendo un gravamen o perjuicio para el administrado, no tienen la consideración de sanción, así, por citar sólo algunos ejemplos previstos en el Derecho administrativo: los recargos y los intereses de demora tributarios; los recargos de la Seguridad Social; la expropiación forzosa; la revocación de autorizaciones; las medidas de restablecimiento de la legalidad; la responsabilidad civil derivada de la comisión de infracciones administrativas; las multas coercitivas; etc³⁰⁷

³⁰⁷ Entre la doctrina que ha realizado un estudio en profundidad sobre los criterios de distinción a los principales supuestos dudosos, *vid.*: HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 249 a 355.

Lo primero que cabe precisar al abordar el concepto de sanción administrativa, es que no nos encontramos frente a un concepto legal, dado que no está legalmente definido³⁰⁸. Así, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 27.2, dedicado al principio de tipicidad, nos dice: «Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley.» De lo cual debemos colegir que para que se imponga una sanción esta deberá estar delimitada por Ley y ser consecuencia de una infracción administrativa. Considerando que el mismo artículo, en su apartado primero, nos define la infracción administrativa como: «Las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.» De todo lo anterior, concluimos que se atiende a un criterio formal, según el cual, se podrá imponer una sanción, previamente delimitada por Ley, ante la comisión de una vulneración del ordenamiento jurídico prevista por una Ley como infracción administrativa.

Por su parte, el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, nos dice: «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.» Vemos, pues, que al igual que en la anterior norma administrativa analizada, no existe un concepto legal de sanción. Ergo, al menos aparentemente, el legislador tributario se reserva la potestad de determinar lo que es o no es sanción.

Por ello, la cuestión que late en el fondo es la de determinar si debe dejarse en manos del legislador tributario la determinación de lo que es o no es sanción, o bien, deberemos atender a un criterio material de delimitación previo, para definir ésta y, en consecuencia, suprimir al legislador tal posibilidad. La cuestión no resulta baladí, pues de la respuesta que demos a la cuestión planteada dependerá que podamos aplicar unas u otras garantías ante la imposición por parte de la Administración de medidas privativas o restrictivas de derechos. Lo anterior queda objetivado, si partimos de la base que, como hemos visto, a las sanciones tributarias le son aplicables los principios y garantías previstos en los artículos 24.2 y 25 de la CE [a priori, mucho más garantistas que los previstos en la normativa tributaria]; por ello, si

³⁰⁸ Así lo afirma la doctrina, por todos PARADA VÁZQUEZ: «La legislación no ofrece una definición de lo que son sanciones administrativas, una más de las inseguridades que ocasiona la falta de una ley general sobre las mismas.» PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: *Derecho Administrativo I Parte General*, 13ª ed., ob. cit., págs. 497 y 498.

afirmáramos que se debe dejar en manos del legislador tributario la determinación de lo que es o no es sanción, a éste le sería extremadamente fácil evitar que a auténticas medidas sancionadoras les fueran aplicadas las garantías constitucionales aludidas, simplemente evitando calificarlas como tales.

A poco que se reflexione sobre lo dicho, se dará respuesta a lo anterior pregunta, esto es: no se puede dejar en manos del legislador tributario la calificación de lo que es o no es sanción, debiendo, en consecuencia, construir, con carácter previo, un criterio material de delimitación, al que venga constreñido el legislador tributario a la hora de determinar lo que es o no es sanción, o, en última instancia, si éste no lo tuviera en cuenta, al que pudiera acogerse la jurisprudencia para corregir el criterio, errado, del legislador tributario.

En definitiva, se trata de impedir que el legislador tributario tenga bajo su potestad la posibilidad de decidir lo que es o no es sanción, con la importante consecuencia de excluir, ante auténticas medidas sancionadoras, las garantías constitucionales previstas en los artículos 24.2 y 25 de la CE.

Creemos que en esta última afirmación convenimos tanto doctrina³⁰⁹ como jurisprudencia [excluyendo, claro está, al legislador tributario], con todo, queda un escollo, no menor, por salvar, cuál es: qué criterio, o criterios, de delimitación previos deberemos emplear para definir lo que es o no es sanción, frente a otras medidas privativas o restrictivas de derechos.

³⁰⁹ Coincidimos con SUAY RINCÓN, José: «Concepto de sanción administrativa»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 175. «En España, el concepto de sanción administrativa es ante todo un concepto constitucional, y no le es dado disponer sobre el mismo al legislador ordinario, vinculado a unas exigencias constitucionales, por lo demás, particularmente intensas en nuestro caso.» Afirmación que HUERGO LORA matiza, pero que, en el fondo, confluye en su esencia: «Por lo tanto, es preciso rebajar en alguna medida el rigor (al menos aparente) de algunas afirmaciones al uso y reconocer que, aunque el concepto de sanción administrativa tiene hoy una base constitucional, puede seguir siendo necesario tener en cuenta la legislación ordinaria a efectos de interpretarlo y sobre todo de distinguirlo respecto a otras medidas administrativas afines. Pero a la vez es necesario partir, en todo caso, de una interpretación teleológica de la CE, es decir, determinar previamente y a partir del texto constitucional y de la realidad jurídica que éste tenía presente cuál era la finalidad perseguida por el constituyente al recoger el concepto de sanción y darle un régimen jurídico determinado, porque esto es lo que permite, al abordar las normas legales que significan sanciones o que rechazan expresamente que una determinada medida tenga naturaleza sancionadora, si estamos ante una aclaración o concreción del texto constitucional o ante un intento fraudulento de eludir su aplicación.» HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 195.

2 Los criterios definidores del concepto de sanción: en especial, la finalidad de la sanción

Una vez determinado que el concepto de sanción no puede dejarse en manos del legislador tributario, procede referirse a los criterios que se deberán tener en cuenta a la hora de conceptualizar una medida restrictiva de derechos como sanción. Así, seguidamente, vamos a proponer los criterios que a nuestro parecer resultan esenciales a la hora de delimitar el citado concepto³¹⁰:

En ese sentido, no cabe duda, que en primer lugar resulte obligado atender a los principios de legalidad y de tipicidad, es decir, para que una medida privativa o restrictiva de derechos pueda ser conceptualizada como sanción, deberá estar contemplada en una ley escrita y, además, la ley escrita deberá ser previa a la comisión del ilícito, con ello se cumplirá el principio de legalidad; con todo, además de las citadas condiciones, la citada ley deberá ser precisa, lo que obligará al legislador tributario a precisar los concretos hechos que pueden dar lugar a una sanción, dando cumplimiento al principio de tipicidad.

En segundo lugar, la citada ley deberá ser administrativa. Como resulta obvio, no cualquier medida privativa o restrictiva de derechos podrá ser calificada de sanción a los efectos del presente trabajo, excluyendo, por tanto, cualquier medida privativa o restrictiva de derechos contenida en otras ramas del Derecho, como pueden ser la civil o la mercantil [por ejemplo: las obligaciones con cláusula penal, previstas en el Código Civil, arts. 1152 a 1155; la responsabilidad concursal, prevista en la Ley Concursal, art. 172 bis].

³¹⁰ Sobre los criterios para definir el concepto de sanción, remitimos con carácter general entre nuestra doctrina, *ad exemplum*: SUAY RINCÓN, José: Sanciones Administrativas, ob. cit., págs. 51 a 70; HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 225 a 234; NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 156 a 160; REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, Valladolid: Lex Nova S.A.U., 2010, págs. 57 a 104; ANEIROS PEREIRA, Jaime: *Las sanciones tributarias*, ob. cit., págs. 22 a 25; DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, ob. cit., pág. 134 y 135.

En tercer lugar, dicha medida privativa o restrictiva de derechos, deberá ser la consecuencia directa de una previa infracción de un mandato o una prohibición contenida en la ley tributaria.

Por último, tampoco cualquier medida privativa o restrictiva de derechos prevista en una ley tributaria, que sea consecuencia directa de una previa infracción de un mandato o una prohibición contenida en la ley, dará lugar a su conceptualización como sanción, tan solo aquellas, como veremos a continuación, que conlleven una finalidad preventiva.

Nótese que obviamos deliberadamente otros elementos que son comúnmente utilizados por la doctrina a la hora de definir las sanciones, como son: el órgano que las impone [la Administración]; y el procedimiento en el cual son impuestas [procedimiento administrativo].

Efectivamente, a nuestro parecer no resultan definitorios ambos elementos, por cuanto los mismos no resultan esenciales a la hora de definir un concepto material de sanción. Así es, el primero, el órgano que las impone, no resulta definitivo, en tanto las sanciones podrían ser perfectamente impuestas por los jueces y tribunales, sin que ello afectara en lo más mínimo al concepto material de sanción; en cuanto al segundo, el procedimiento en el cual son impuestas, por los mismos motivos, tampoco nos parece definitorio, por cuanto las sanciones podrían ser impuestas en un procedimiento judicial, sin afectar, de la misma forma, al concepto material de sanción. De hecho, como se ha visto, y con los matices que hemos apuntado, nosotros proponemos que la imposición de las sanciones en el ámbito tributario sea realizada por los jueces y tribunales, en un procedimiento judicial.

Realizada la anterior aclaración, y a la vista de los criterios que hemos definido como esenciales a la hora de calificar una medida privativa o restrictiva de derechos como sanción, estaríamos en disposición de ensayar una teoría de la sanción tributaria que delimite la misma frente a otras medidas privativas o restrictivas de derechos, a saber:

Un mal predeterminado por ley, como consecuencia de una conducta ilegal prevista por una ley tributaria, con una finalidad puramente preventiva.³¹¹

³¹¹ En ese sentido, la Doctrina que se ha ocupado de la cuestión a lo largo del tiempo ha ensayado distintas formulaciones del concepto de sanción, tal y como a continuación, de forma restringida, exponemos: Para GARRIDO FALLA ~~la~~ sanción es un medio represivo que se pone en marcha

Expuesta nuestra teoría de la sanción, a continuación nos vamos a centrar en el último de los criterios que hemos denominado como esenciales a la hora de conceptualizar como sanción una medida privativa o restrictiva de derechos, cual es, la finalidad de la misma. La importancia del criterio de la finalidad es actualmente reconocida, de forma prácticamente unánime por doctrina y jurisprudencia³¹², como el elemento definitorio de las sanciones administrativas frente a otras medidas gravosas o perjudiciales, impuestas a los administrados por la Administración; esto es, según la doctrina y la jurisprudencia mayoritaria, nos encontraremos frente a una sanción si esta tiene una finalidad represiva.³¹³

precisamente porque la obligación no se ha cumplido+GARRIDO FALLA, Fernando: *Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 34; Para GARCÍA DE ENTERRÍA *Un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal*+ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *El problema jurídico de las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 399. Posiblemente el concepto de sanción más extendido, como nos dice HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 204; a la definición de GARCÍA DE ENTERRÍA añade SUAY RINCÓN *los resultados de un procedimiento administrativo y con una finalidad puramente represora*+ Cfr. SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 55. El citado autor justifica el añadido de esta forma: *La entrecomillada definición propuesta por GARCÍA DE ENTERRÍA ha sido objeto de algún añadido por nuestra parte, a fin, precisamente, de tener a la vista . sin que falte ninguno- todos los elementos de la institución.*; Para FERNÁNDEZ RUÍZ *El mal que inflige una Administración Pública a una persona ante el incumplimiento de una norma de derecho público*+ FERNÁNDEZ RUÍZ, Pablo (actualizado por SAMPOLL PUCURULL, Miguel): *Manual de Derecho administrativo sancionador*, Tomo I, 3ª Edición, ob. cit., pág. 81; en fin, ya en nuestro ámbito concreto de estudio, para ANEIRO PEREIRA *La sanción tributaria es la medida privativa o restrictiva de derechos, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito*+ ANEIRO PEREIRA, Jaime: *Las sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 22.

³¹² Por todos SUAY RINCÓN: *Entre los elementos sustantivos, existe una generalizada coincidencia en destacar uno por encima de todos: el criterio de la finalidad. Las sanciones administrativas cumplen una finalidad represora o retributiva, según se aduce de forma unánime.* SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 170.

³¹³ Como nos indica HUERGO LORA: *El criterio más claro de distinción entre las sanciones administrativas y otras formas de intervención administrativa con las que suelen confundirse [o], es que la sanción castiga o retribuye un comportamiento ilegal del sujeto a quien se impone, mientras que otras medidas tienden a satisfacer intereses públicos [o], con independencia que también supongan un perjuicio que no está en primer plano y que es irrelevante para la justificación de la medida.*+ HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 225.

Ésta es la postura mantenida por el Tribunal Constitucional, pues *no* ni el «*nomen iuris*» empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni la clara voluntad del legislador de excluir una medida del ámbito sancionador, constituyen un dato decisivo a la hora de precisar si los arts. 24.2 y 25.1 CE resultan aplicables+ [SSTC 164/1995, F. 4; y 239/1988, F. 3]³¹⁴, sino la presencia en el acto administrativo *de* la finalidad represiva, retributiva o de castigo que hemos venido destacando como específica de las sanciones+ [SSTC 239/1988, F. 2; 164/1995, F. 4], si por el contrario, *la* medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 CE.+ [Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 276/2000 de 16 noviembre (FJ 3)].

Ergo, el Tribunal Constitucional hace residir el concepto de sanción del acto administrativo, en el hecho de que la finalidad de éste sea *represiva, retributiva o de castigo*³¹⁵. Luego, el TC está utilizando un criterio de base teleológica, el de la finalidad, para diferenciar lo que es o no sanción, y ello, dentro de la multitud de actos administrativos que son impuestos por la Administración y suponen un perjuicio o gravamen para los administrados; de esta forma, solo aquellos actos administrativos que contengan una finalidad represiva, podrán ser considerados como sanciones y, en consecuencia, dignos de ser protegidos por los principios y las garantías de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE.

El mismo criterio de la finalidad, a la hora de determinar el concepto sancionador o no de una medida privativa o restrictiva de derechos, es el seguido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos³¹⁶. En este sentido, la jurisprudencia del TEDH ha

³¹⁴ Lo define perfectamente, REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 59: *no* en efecto, para los tribunales no siempre que una norma califique una medida como sanción lo es realmente ni siempre que le niegue ese carácter habrá que aceptar que no se trate de una sanción.+

³¹⁵ Así STC núm. 100/2003 de 2 junio [FJ 2]: La *nota* que singulariza a las sanciones administrativas dentro del conjunto de los denominados actos de gravamen, según hemos tenido ocasión de recordar en las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, F. 3, y 132/2001, de 8 de junio, F. 3.+Es *la* anudación a la misma de una consecuencia represiva, retributiva o de castigo+

³¹⁶ Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala), Caso *Jussila* contra Finlandia. Sentencia de 23 noviembre 2006 [apartados 37-38]. El caso analizado por el Tribunal se refería a unos recargos fiscales, ínsitos en la legislación fiscal finesa, no clasificados como sanciones, sino como parte del régimen fiscal ordinario. En este caso el Tribunal consideró que, con respecto al primer criterio, era evidente que los recargos impuestos no fueron clasificados como penales sino como parte del régimen fiscal. Sin embargo, para el Tribunal lo anterior no era decisivo, dándole mayor

establecido tres criterios, conocidos comúnmente como *criterios de Engel* [Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 8 junio 1976], a considerar en la determinación de una *acusación de naturaleza penal*. El primer criterio es la clasificación legal al amparo de la legislación nacional, el segundo es sobre su naturaleza y el tercero es el grado de gravedad de la pena o sanción en que la persona en cuestión corre el riesgo de incurrir. Sin embargo, los criterios uno y tres no resultan decisivos para el TEDH, dado que el verdaderamente relevante es el segundo, esto es: la naturaleza. De esta forma, si la medida privativa o restrictiva de derechos tiene una finalidad disuasiva y punitiva, será calificada como sanción a efectos del Convenio, a pesar de que la legislación nacional no la contemple como tal y a pesar de la mayor o menor gravedad de la medida en cuestión.

Como se verá, adelantamos ya, en nuestra tesis nos apartamos de la finalidad retributiva de la sanción³¹⁷, haciéndola residir ésta en la prevención, pues entendemos que el mal [castigo] predeterminado por la ley administrativa debe tener como única finalidad la prevención [nótese que diferenciamos entre el efecto de la sanción . el mal amenazado- y la finalidad del mismo . la prevención-]. Por ello entendemos más correcta la interpretación realizada por el TEDH cuando afirma: «los recargos fiscales no fueron pensados como una compensación económica por los daños, sino como un castigo para disuadir de volver a delinquir» [Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala), Caso Jussila contra Finlandia. Sentencia de 23 noviembre 2006 [apartados 37-38].

Así las cosas, y una vez analizados el concepto y la finalidad de la sanción administrativa, estamos en disposición de acometer las diferencias de ésta con otras medidas privativas o restrictivas de derechos, como son las penas, así como otras medidas restrictivas de derechos previstas en la normativa tributaria.

importancia al segundo criterio, la naturaleza del delito. En ese sentido, el Tribunal concluyó que los recargos fiscales no fueron pensados como una compensación económica por los daños, sino como un castigo *para disuadir de volver a delinquir*. Por tanto, los recargos se impusieron por una regla cuya finalidad era disuasiva y punitiva. En base a la finalidad pretendida por el legislador finés a la hora de establecer los recargos fiscales. Por último, respecto al tercer criterio de Engel, la naturaleza menor de la pena, concluyó que ello no eliminaba la cuestión del ámbito de aplicación del artículo 6. Por lo tanto, el artículo 6 del Convenio se aplicaba al amparo de su versión penal a pesar de la naturaleza menor del recargo fiscal. Criterio reiterado en Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección 4ª), Caso *Nykänen* contra Finlandia. Sentencia de 20 mayo 2014.

³¹⁷ Sobre este particular, remitimos al siguiente epígrafe donde explicaremos ampliamente el porqué de dicha decisión.

3. La delimitación entre sanción y pena

Pretendemos en este epígrafe verificar si es posible delimitar la sanción administrativa de la pena en sentido estricto, basándonos en los efectos [consecuencias] que ambas conllevan y en la finalidad que las mismas persiguen³¹⁸.

Como sabemos, la teoría de la pena es la explicación del fundamento y fin de la pena, a ello se ha dedicado de manera sobresaliente la doctrina penal en los dos últimos siglos, sin que, por nuestra parte, conozcamos que se haya formulado una sola teoría de la sanción administrativa que intente explicar el fundamento y fin de la sanción por parte de la doctrina administrativistas [cuestión ésta, que refrenda la histórica dejación de la doctrina administrativistas respecto al Derecho sancionador administrativo³¹⁹].

Sea de ello lo que fuere, lo cierto y verdad es que la doctrina penal de antiguo viene desarrollando diferentes teorías de la pena que expliquen el fundamento y fin de la pena. En este sentido, dichas teorías se podrían agrupar en torno a dos grandes grupos, a saber: por una parte, las denominadas teorías absolutas o de la retribución [*punitur quia peccatum est*], denominadas de esta forma porque justificarían la pena en sí misma; por otra parte, las denominadas teorías relativas de la pena o teorías de la prevención [*punitur ut ne peccetur*], que fundamentarían la pena en el logro de otros fines [prevención de los delitos]. Estas últimas, a su vez, se separan en teorías de la prevención general y teorías de la prevención especial. Por último, a estos dos grandes grupos se le ha añadido una tercera vía [que parece ser actualmente la dominante], a saber, las teorías de la unión que, aunque reconocen que la retribución constituye la esencia de la pena, consideran que ésta ha de perseguir, al mismo tiempo, los fines de la prevención general y especial³²⁰.

³¹⁸ Creemos que dicha delimitación debe resultar de gran utilidad al legislador como criterio orientador en materia político-represiva.

³¹⁹ Así lo corrobora FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: Prólogo al libro *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 8, cuando afirma: «Todo ello . y también, ¡cómo no!, nuestra propia desidia, porque con algunas notables excepciones ha sido muy escasa la atención que los administrativistas españoles hemos prestado a este capital asunto».

³²⁰ CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo I, 5º Ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2002, pág. 23.

Veamos con un poco de detalle lo que sostienen cada una de las teorías citadas, a los efectos de verificar si la sanción administrativa puede explicarse basándose en alguna de ellas, tal y como, acriticamente, se viene realizando por parte de la doctrina administrativa [fundamentalmente en la teoría de la retribución, por parte de los seguidores de la tesis de la identidad ontológica].

Teoría de la retribución: la concepción clásica reclama para ella la función de retribución exigida por la Justicia, por la comisión de un delito. Se trataría de que el mal causado no quede sin castigo y de que el culpable debe encontrar en el castigo su merecido. A la hora de fundamentar dicha concepción de la pena, históricamente se ha producido una evolución, pasando de fundarse en razones religiosas, a fundarse en razones éticas o morales, hasta acabar fundándose en razones jurídicas³²¹.

La *fundamentación religiosa*, partía de que existe un paralelismo entre la exigencia religiosa de justicia divina y la función de la pena.

Por su parte, la *fundamentación ética o moral*, parte, siguiendo a KANT³²², de que el hombre es un fin en sí mismo, por lo que no es lícito instrumentalizarlo en beneficio de la sociedad, es decir, no resulta ético fundar el castigo en razones de utilidad social. En consecuencia, al delincuente sólo se le podrá imponer la pena en función de que la merezca [pena justa] según las exigencias de la Justicia [principio de culpabilidad], presentándose la pena como un imperativo categórico, libre de toda consideración utilitaria como la protección de la sociedad u otras. Por ello, la pena justa que corresponda al delito que se cometa, tiene que ejecutarse siempre en su totalidad, ya que si no se ejecuta, o se ejecuta parcialmente, se frustrarían las exigencias irrenunciables de la Justicia o el Derecho.

Por último, la *fundamentación jurídica* de la teoría retribucionista que propuso HEGEL³²³ se basa en la necesidad de restablecer la vigencia de la voluntad general representada por el orden jurídico, que resulta negada por la voluntad especial del delincuente. De tal manera, que si la voluntad general es negada por parte del delincuente [delito], habrá que negar esta negación a través del castigo [pena], para que se restituya la afirmación de la voluntad general. Por tanto, en última instancia, la pena es afirmación del Derecho.

³²¹ Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., Barcelona: Editorial Reppertor S.L., 2016, págs. 84 a 105.

³²² *Ibidem*, pág. 85.

³²³ *Ibidem*.

A mayor abundamiento, junto a la función de realización de la Justicia, las teorías absolutas añaden otra función en la proporcionalidad entre la pena y el delito, un límite de garantía para la persona, que no puede ver cómo se puede castigar más allá de la gravedad del delito cometido, fundándose en razones preventivas, pues ello se opone a la dignidad humana, al ser utilizada la persona como instrumento para conseguir otros fines sociales.

Como hemos visto, las teorías retributivas tienen como finalidad la realización de la Justicia o el Derecho, a dichos fines se debe constreñir la imposición de la pena, sin que sea dable tomar en consideración otros fines de utilidad social; por ello se oponen a las teorías de la prevención, cuya misión principal es prevenir delitos, esto es, una función utilitaria.

No obstante, las teorías absolutas han sido fuertemente criticadas como teoría válida para justificar los efectos de la pena. En este sentido, por ejemplo, FRISCH³²⁴ nos indica: «El círculo de las teorías muertas se inicia con la teoría de la retribución, entendida como aquella en virtud de la cual a quien ha menoscabado los bienes de otro, para compensar, se le debe en todo caso infligir un sufrimiento, de manera que el autor padezca también el mal que le ha producido a su víctima.» También ROXIN cuando afirma: «La teoría de la retribución no encuentra el sentido de la pena en la persecución de fin alguno socialmente útil, sino en que mediante la imposición de un mal merecidamente se retribuye, equilibra y expía la culpabilidad por el hecho cometido.»³²⁵, concluyendo este mismo autor: «No obstante, la teoría de la retribución ya no se puede sostener hoy científicamente.»³²⁶

Dicho lo cual, actualmente entre nuestra doctrina PÉREZ DEL VALLE sostiene una teoría de la retribución evolucionada [no absoluta], la cual explica de la siguiente forma:

La pena es retribución (castigo para el culpable proporcionado a la gravedad de la culpabilidad del autor en el delito) mediante la expiación (sufrimiento que muestra la desaprobación social de la conducta); expiación implica, simultáneamente, ratificación de la vigencia de las normas como exigencia del bien común. Esta retribución no puede ser considerada como absoluta (Armin KAUFMANN), porque tiene una fundamentación ética y

³²⁴ FRISCH, Wolfgang: «Pena, delito y sistema del delito en transformación», Barcelona, en *Revista para el análisis del Derecho: InDret*, julio 2014, nº 3, pág. 8.

³²⁵ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., págs. 81 y 81.

³²⁶ *Ibidem*, pág. 84.

es relativa al bien común (RONCO); es, no obstante y en ese sentido, diferente de la mantenida en la primera filosofía idealista alemana (KANT, HEGEL) y próxima a explicaciones de la pena como retribución orientada al futuro (FINNIS) que supone, como tal, una ratificación del orden jurídico (JAKOBS), o a planteamientos realistas de la pena (SILVA SÁNCHEZ).³²⁷

Teoría de la prevención general: esta teoría fundamenta el uso de la pena en la amenaza, intimidación, que ejerce sobre la persona para que se abstenga de delinquir, se trataría de una coacción psicológica [prevención general negativa]. Actualmente existe una corriente doctrinal, que junto a la prevención general negativa basada en la intimidación, añade una prevención general positiva, basada en la afirmación del Derecho penal. La prevención general actuaría en el momento de la conminación legal de la pena.

Teoría de la prevención especial: sería la que actúa en el momento de imposición y ejecución de la pena, y busca que la persona que ya ha delinquido no vuelva a delinquir en el futuro, mediante la intimidación individual, la corrección y la inocuización del delincuente.

Como no podía ser de otra forma, también las teorías relativas han sido objeto de fuertes de críticas, como, por ejemplo: que a pesar de la conminación de las penas son muchos los delitos que se cometen [fracaso de la prevención general negativa] y muchos los delincuentes reincidentes [fracaso de la prevención general positiva], por lo que, para evitar los citados fracaso, se deberían incrementar las penas hasta límites intolerables, llegando a lo que se dado en llamar el ~~%error penal+~~; que la mejor forma de prevenir es educar, crear estructuras sociales más justas, etcõ , por lo que no cabe legitimar la pena en su necesidad y utilidad para prevenir los delitos; y, por último, que se sabe muy poco sobre el efecto real preventivo de dichas teorías, por lo que de alguna manera, se está construyendo sobre el ~~%ació+~~.

Entre nuestra doctrina MIR PUIG sigue las teorías de la prevención [prevención general y prevención especial], siguiendo a ROXIN, aunque con matices; para MIR PUIG, en el momento de la conminación legal procederá la función de prevención general, lo mismo que en la fases de aplicación judicial y de ejecución, sin embargo en la fase judicial sostiene que puede intervenir la prevención especial, junto a la idea de proporcionalidad. Siendo así que en la fase de ejecución de las penas

³²⁷ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 34.

privativas de libertad, será la función preventiva especial la que actúe [resocialización y, también, retención y custodia de los reclusos].³²⁸

Teorías de la unión: aunque la esencia de la pena la constituye la retribución, la pena también ha de perseguir los fines de la prevención general y especial. Es decir, procuran combinar las ideas de culpabilidad y de prevención general y especial.

En cuanto a la doctrina, ROXIN aunque formalmente sigue las teorías de la prevención especial y general, en el fondo es una teoría relativa, pero limitada en su magnitud por la medida de la culpabilidad como límite a la pena y al poder punitivo del Estado [teoría dialéctica de la unión].³²⁹

Entre nuestra doctrina CEREZO MIR, para quien la aplicación de la pena implica una afirmación del ordenamiento jurídico y, en ese, sentido es retribución. La expiación es posible, pero no necesaria, por cuanto no puede ser impuesta por la fuerza. La proporcionalidad del delito y de la pena sirve a la prevención general y, también, en muchos casos, a la prevención especial.³³⁰

En cuanto a la retribución, CEREZO MIR puntualiza: *La aplicación de la pena implica una reafirmación del ordenamiento jurídico y en este sentido es retribución. No puede concebirse, en cambio, la retribución como la compensación del mal moral causado por el delito, pues esta compensación no es posible ni es racional buscarla mediante la aplicación de otro mal al delincuente.*³³¹ A lo que añade: *Pero sí se la puede concebir de otro modo más moderno, limpiándola de la ganga de todo planteamiento vindicativo, como simple reafirmación del ordenamiento jurídico. Luego, resulta que esas ideas son las que han encontrado acogida en el concepto de la prevención general positiva o prevención general de integración, pero yo no me he sumado a la nueva terminología, porque no me ha parecido necesario dado que*

³²⁸ MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit.: pág. 105.

³²⁹ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 103.

³³⁰ *La concepción del estado social y democrático de Derecho es incompatible únicamente con las teorías absolutas de la pena. Una concepción unitaria de la pena, que encuentre su justificación en el delito cometido y en la necesidad de evitar la comisión de delitos en el futuro, satisface en mayor medida las exigencias de un Estado social y democrático de Derecho, al proporcionar un sólido fundamento a la exigencia de proporcionalidad de los delitos y las penas.*+ CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, ob. cit., pág. 30.

³³¹ *Ibidem*, pág. 26.

en la doctrina penal española hay otros términos, procedentes de un penalista de gran prestigio como Antón ONECA. Es una discrepancia terminológica.³³²

Una vez vistas sumariamente las distintas teorías de la pena elaboradas por la doctrina penal, veamos la opinión de la doctrina administrativista en cuanto a la identidad entre sanción y pena. En este sentido, se puede afirmar que los administrativistas, con notables excepciones, abrazan indistintamente las diferentes teorías de la pena formuladas por los penalistas, de forma acrítica, para justificar las sanciones. En nuestra opinión, resulta clave explicar cuál es el efecto y la finalidad que se pretende a través de las sanciones administrativas, por cuanto a través de ambos, veremos si es posible establecer una delimitación entre pena y sanción administrativa

Así, resulta común entre los administrativistas partidarios de la tesis de la identidad ontológica, pasar por alto la cuestión de la finalidad de las sanciones y afirmar [confundiendo efecto y finalidad] que la sanción tienen como finalidad el castigo del infractor, esto es, su efecto; equiparando de este modo, a su parecer, los efectos de las penas y las sanciones. Efectivamente, para nosotros la finalidad de la sanción responde al *por qué* de la sanción y los efectos al *qué* de las mismas.

En primer lugar, cumple significar que la práctica totalidad de la doctrina administrativista que se posiciona a favor de la identidad ontológica entre ambos órdenes represivos, también sostiene [en coherencia dogmática] que entre pena y sanción no existen diferencias de orden material. Argumento que, la mayoría de las ocasiones, es utilizado de apoyo para sostener la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos, veamos algunos ejemplos:

SUAY RINCÓN [revisando críticamente la posición de la autora italiana SANDULLI, la cual sostiene la diferencia entre ambos tipos de ilícitos sobre la base de la distinta finalidad de sanción y pena], y a pesar de afirmar que: *En el tema de los efectos, sí que se ha sostenido y con buenas razones, además, la existencia de diferencias entre unas sanciones y otras*³³³, acaba concluyendo que *solo se puede mantener una diferencia cuantitativa o de grado entre sanción y pena*³³⁴.

³³² CEREZO MIR, José: *Conversaciones*, 03-c3+, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Núm. 03, 2001.

³³³ SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 105.

³³⁴ En nuestro modo de ver, sin embargo, tales diferencias no pueden amparar más que una diversidad cuantitativa o de grado en cuanto el régimen jurídico de unas sanciones y otras y son,

Discrepamos plena y respetuosamente de SUAY RINCÓN, cuando afirma que las diferencias no pueden amparar más que una diversidad cuantitativa o de grado, pues es inadmisibles considerar que en el ámbito de los efectos las penas de prisión no sean diferentes cualitativamente respecto al resto de sanciones administrativas, señaladamente la sanción pecuniaria.

Por su parte, PÉREZ ROYO concluye: Tomando como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claro que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo que hace a estas infracciones idénticas sustancialmente a las de índole penal en sentido estricto.³³⁵

Tampoco podemos compartir la posición de PÉREZ ROYO, básicamente, por dos motivos: el primero por tomar como criterio decisivo la reacción prevista para cada tipo de ilícito, lo que en nuestra opinión, reiteramos, se refiere a los efectos, pasando por alto los criterios de la finalidad, tanto del ilícito como de la sanción; y, en segundo lugar, porque se está refiriendo al castigo³³⁶ con el que, supuestamente, reaccionan ambos ordenamientos, a lo que cabrá objetar que castigar, punir o reprimir con una privación de libertad, nunca puede ser sustancialmente idéntico, a imponer una multa económica.

En el mismo sentido ZORNOZA PÉREZ:

Y, dado que esa función de castigar al infractor por la trasgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatoria, es idéntica a la que se atribuye a la pena en el denominado Derecho penal criminal, habremos de concluir que las sanciones administrativas y, en particular, las sanciones tributarias, son auténticas penas o, si se prefiere, tienen idéntica naturaleza que las sanciones que corresponden a las infracciones criminalizadas.³³⁷ [Valga lo objetado a PÉREZ ROYO, respecto a la opinión de ZORNOZA PÉREZ].

por ello mismo, insuficientes para romper la profunda identidad sustancial existente entre ambas figuras. Aparte de que se constata una tendencia legislativa encaminada a mitigar las diferencias en cuestión (la Administración intenta incrementar paulatinamente el reproche social inherente a las sanciones que impone, a través de vehículos tales como, por ejemplo, la publicidad), ha de tenerse presente que tampoco en el Derecho penal los efectos de las penas privativas de libertad y de las multas son los mismos, sin que por eso la unidad del Derecho penal se haya puesto en duda. *Ibidem*, págs. 107 y 108.

³³⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Tributario Sancionador: Sobre la Naturaleza de sus Instituciones y Principios para su aplicación*, ob. cit., pág. 13.

³³⁶ Según la definición de La Real Academia Española, el término punitivo significa: *Belongante o relativo al castigo*.

³³⁷ ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, ob. cit., pág. 43.

Para GÓMEZ TOMILLO Y SANZ RUBIALES desde el punto de vista de los efectos, también se puede sostener la identidad de ambos tipos de ilícitos, pues como afirman:

Desde el punto de vista de las consecuencias jurídicas asociadas a delitos e infracciones administrativas, también parece derivarse claramente la unidad sustancial del Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador. Ello es claro si se tiene en cuenta que ambos sectores del ordenamiento jurídico acuden a idénticas formas de reacción. Sólo la tesis cuantitativa está en condiciones de explicar por qué el ordenamiento jurídico emplea tales reacciones punitivas idénticas (entendiendo aquí el adjetivo *punitivas*, en el sentido amplio de reacción de derechos como consecuencia de una acción ilícita previa).³³⁸

Se nos dice por parte de GÓMEZ TOMILLO Y SANZ RUBIALES que: *ambos sectores del ordenamiento jurídico acuden a idénticas formas de reacción.*; en este sentido, cumple reiterar un hecho evidente, cual es, que el Derecho penal acude como penas principales a las penas privativas de libertad y a las medidas de seguridad, y el Derecho sancionador administrativo a la sanción pecuniaria, por lo que no entendemos qué quieren decir dichos autores con *idénticas formas de reacción*. También nos indican que: *Sólo la tesis cuantitativa está en condiciones de explicar por qué el ordenamiento jurídico emplea tales reacciones punitivas idénticas (entendiendo aquí el adjetivo punitivas, en el sentido amplio de reacción de derechos como consecuencia de una acción ilícita previa).* A lo que cabe objetar, que cualquier ordenamiento, incluido el civil, reacciona mediante una restricción de derechos ante una acción ilícita previa [entendiendo ilícita, como contraria al ordenamiento].

Por último, ANEIROS PEREIRA, respecto al concepto y naturaleza jurídica de la sanción tributaria, afirma: *La sanción no persigue sólo reprimir la infracción cometida sino también prevenir la comisión de futuras infracciones tanto por el mismo sujeto como por el resto de la colectividad*³³⁹, de lo que concluye: *El criterio determinante para afirmar la identidad sustancial es el de la finalidad que, en ambos casos, es idéntica: retribuir la infracción cometida y prevenir la comisión de una futura*.³⁴⁰

³³⁸ GÓMEZ TOMILLO, Manuel y SANZ RUBIALES, Iñigo: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*, ob. cit., págs. 100 y 101.

³³⁹ ANEIROS PEREIRA, Jaime: *Las sanciones tributarias*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2005, pág. 23.

³⁴⁰ *Ibidem*, pág. 24.

Como observamos ANEIROS PEREIRA sigue la teoría de la pena unitaria alumbrada por la doctrina penal, que, como comprobaremos a continuación, en modo alguno se puede trasladar desde su configuración penal al ámbito sancionador administrativo, por lo que, en consecuencia, no podemos estar de acuerdo con el citado autor.

Ciertamente, en nuestra opinión son dos los criterios que deben llevar a sostener que pena y sanción son diferentes ontológicamente, a saber: los distintos efectos que conllevan pena y sanción; y la distinta finalidad de pena y sanción.

3.1 La diferencia por el lado de los efectos

Si atendemos a los efectos, corroboraremos de modo objetivo que la pena conlleva como efecto característico el de la pena privativa de libertad, mientras que la sanción administrativa conlleva una sanción económica. En ese sentido, nadie puede poner en duda que privar de libertad a una persona es infinitamente más grave que imponerle una sanción económica, ello, en sí mismo, ya resulta suficiente para sostener una diferencia cualitativa entre sanción y pena³⁴¹ y³⁴².

³⁴¹ De la misma opinión Cigüela Sola: «En esa línea, aparte de que el Derecho penal tiene un carácter jurisdiccional que el administrativo sancionador no tiene, sólo con una diferencia bastaría para defender el salto cualitativo que existe entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal, y es que este último impone habitualmente penas de prisión y aquél no. CIGÜELA SOLA, JAVIER: *La culpabilidad colectiva en el Derecho penal*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2015, pág. 360.

³⁴² CASTRO MARQUINA en una reciente monografía [prologada por el penalista GRACIA MARTÍN] corrobora nuestra tesis de la siguiente forma: «El Derecho penal se diferencia de otras ramas, por la presencia de la pena privativa de libertad entre su elenco de sanciones. Aunque la pena privativa de libertad no sea la única sanción penal, es la más característica y frecuente [ó] A un Derecho penal de segunda velocidad [aludiendo a la tesis de SILVA SÁNCHEZ], caracterizado por la flexibilización de las garantías y reglas de imputación y sin penas privativas de libertad, se lo puede llamar Derecho penal, pero *materialmente* no lo es.+ Es decir, para el autor el tipo de sanción, concretamente la pena privativa de libertad, marca el límite entre lo que es y lo que no es Derecho penal. De tal forma que si la sanción de un determinado delito no conlleva pena privativa de libertad, por mucho que se le denomine Derecho penal no lo será *materialmente*, teniendo en cuenta que, en esto coincidimos: «Uno de los principios fundamentales del Derecho es la irrelevancia del *nomen iuris*. Lo importante es la sustancia y no la forma, ergo, Silva puede llamarlo Derecho penal pero *materialmente* ya no sería tal.+CASTRO MARQUINA, Gonzalo: *La necesidad del Derecho Penal Económico y su legitimidad en el estado social y democrático de derecho*, Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2016, pág. 3 [nota 5]. Sin embargo, sorprendentemente, si seguimos avanzando en su obra nos encontramos con la siguiente afirmación: «De primera, y siguiendo a la doctrina mayoritaria, parto de una diferenciación cuantitativa y no cualitativa entre

Es más, en nuestra opinión precisamente lo que hace tan temible al Derecho penal es su efecto de privación de libertad, de tal forma que si se suprimiera dicho efecto dentro del elenco de sanciones del Derecho penal, el mismo perdería, sino toda, gran parte de su capacidad como Derecho orientador de conductas, protector de nuestros valores constitucionales dignos de mayor protección. De ahí que se proclame el carácter de última ratio del mismo, o el principio de mínima intervención, respecto al Derecho penal y no frente al Derecho sancionador administrativo.

Ergo, si atendemos a los efectos que se pueden provocar mediante una pena y mediante una sanción, comprobaremos que cualitativamente [no cuantitativamente] la gravedad de la pena es infinitamente superior, pues no es lo mismo responder con la libertad personal que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta normalmente la sanción administrativa.

En definitiva, la pena en sentido estricto es diferente cualitativamente a la sanción: cuando se habla de pena en el Derecho penal se está aludiendo a infligir un mal a través de un sufrimiento. Con la referencia a la pena que se contiene en las diversas teorías de la pena, se está haciendo referencia a la pena característica del Derecho penal, esto es: a la pena privativa de libertad³⁴³. No creemos, por tanto, que ello se pueda predicar a través de una multa económica, lo cual acontece, prácticamente siempre, a medio de la sanción.

Sobre este particular, queremos puntualizar una idea erróneamente extendida entre la doctrina administrativista, y difundida profusamente por ésta, según la cual se suele argumentar que las sanciones administrativas en ocasiones son de mucha mayor gravedad que las penas, atendiendo a la comparación entre la sanción económica y a la multa del Derecho penal.

las infracciones administrativas y los ilícitos penales. *Ibidem*, pág. 90. Ergo, si materialmente, según el propio autor, no se puede llamar Derecho penal a aquel Derecho que no incluye entre sus sanciones la pena privativa de libertad, cómo puede ser que el Derecho sancionador administrativo [que, por mandato constitucional, no la incluye] sea cualitativamente lo mismo que el Derecho penal. En fin, a nuestro parecer, un contrasentido en toda regla, que evidencia, cuando menos, la confusión que existe en esta materia.

³⁴³ Valga esta definición de las teorías de la pena de ZUGALDÍA ESPINAR para comprobar lo que estamos diciendo: *las teorías de la pena* no son sino puntos de vista que, de una u otra forma, y con trascendentes efectos prácticos, intentan legitimar o justificar *racionalmente* la existencia del Derecho Penal, que permite que unos hombres impongan a sus semejantes el mal que supone el sufrimiento de *una pena*.+Cfr. VON LISZT, Franz: *La Idea del Fin en el Derecho Penal [Programa de la Universidad de Marburgo 1882]*, Introducción y nota biográfica ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, traducción PÉREZ DEL VALLE, Carlos, Granada: Editorial Comares, 1995, pág. 11.

Pues bien, dicho argumento no puede ser sostenido, porque cuando la doctrina administrativista aduce que hay algunas sanciones económicas de mucho mayor importe que las multas penales, para fundamentar que puede ser tan grave un Derecho como otro, interpreta de forma distorsionada o interesada la realidad, pues el importe de las sanciones, generalmente, va en proporción a la infracción cometida [principio de proporcionalidad], por ello las sanciones de importes tan elevados que suelen aducir son, en consecuencia, impuestas a grandes empresas [multinacionales] para las cuales, en proporción, revisten la misma, o parecida, gravedad, que para una pequeña empresa, cualquier sanción que le sea impuesta por incumplimiento de sus obligaciones administrativas. Lo mismo se puede argumentar para las sanciones impuestas a particulares, dependerá del patrimonio que éstos tengan, con lo cual, desde el punto de vista de los efectos, siempre guardará una proporcionalidad entre la gravedad de la infracción cometida y la sanción finalmente impuesta [obviamente excluimos las sanciones tributarias formales de cuantía fija]³⁴⁴.

Por último, en cuanto a sus efectos, no debemos olvidar que la pena conlleva como efecto, además, el de los antecedentes penales. Obsérvese, por tanto, que con la imposición de una pena se puede estar condenando a una misma persona dos veces: la primera, en presente, cuando tiene que cumplir la pena en sentido estricto; la segunda, a futuro, pues los antecedentes penales que la pena conllevan puede hacer que dicha persona no pueda acceder a un cargo público, a un oficio o a un trabajo, lo que, como sabemos, no ocurre con las sanciones administrativas.

De todo ello se puede inferir, sin mayor esfuerzo argumentativo, que, por el lado de los efectos, pena y sanción se diferencian cualitativamente, pues la pena conlleva, de forma objetiva, una mayor gravedad [privación de libertad y antecedentes penales], que la que conlleva la sanción administrativa [multa económica].

³⁴⁴ En parecidos términos HUERGO LORA: *La explicación a la elevada cuantía de algunas multas administrativas, no es otra, como es fácil entender, que la magnitud de las conductas constitutivas de la correspondiente infracción. Si se quiere que la sanción sea disuasoria en lugar de constituir simplemente un mecanismo dirigido a bendecir la infracción ya cometida [o] es preciso que su cuantía guarde relación con la de los beneficios ilegalmente obtenidos o con la de los intereses en juego.*+HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. 160.

3.2 La diferencia por el lado de la finalidad

Si hemos comprobado que por el lado de los efectos pena y sanción se diferencian cualitativamente, otro tanto podemos decir desde el lado de la finalidad, tal y como a continuación comprobaremos.

En nuestra opinión la finalidad principal que persigue la pena es la retribución³⁴⁵, mientras que la que persigue la sanción es la prevención. De ahí que podamos afirmar que a la Administración no le interesa la retribución [el castigo], ni pueden aceptarse como fines de la sanción administrativa la resocialización o la reeducación, ni mucho menos, la reinserción³⁴⁶.

Efectivamente, al Derecho penal le interesa principalmente el castigo del autor culpable [aquel que realiza una acción u omisión típica y antijurídica], mientras que al Derecho sancionador administrativo, ergo a la Administración, lo que le interesa es la prevención dirigida a controlar un determinado sector de actividad administrativa cuyo cuidado previamente le ha sido encomendado, y ello, para que éste no colapse³⁴⁷.

³⁴⁵ Pero no explicada acogiendo la retribución como fin justificador del castigo en sí mismo, tal y como se sostiene en las teorías clásicas Kantianas o Hegelianas, sino explicada, siguiendo a HART; es decir, en su sentido jurídico más exacto, a saber: %la justificación para castigar a los hombres [en proporción a la gravedad de su infracción, que debe ser ella misma una infracción moral cometida voluntariamente] es que la devolución del sufrimiento del mal moral voluntariamente hecho es, en sí misma, moralmente buena o justa.+MACCORMICK, Neil: *H. L. A. HART*, Traducción y estudio preliminar PÉREZ BERMEJO, Juan Manuel, Madrid: Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2010, pág. 257.

³⁴⁶ Dichos fines sólo sirven de orientación en política penitenciaria para las penas privativas de libertad, tal y como nos ilustra PÉREZ DEL VALLE cuando afirma: %el artículo 25.2 CE no contiene un derecho subjetivo, sino una orientación a los poderes públicos en materia penitenciaria.+PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 34. En parecidos términos GARCÍA DE ENTERRÍA, el cual, como sabemos, sostiene la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos: %También el fin de las penas judiciales y de las sanciones administrativas es distinguible. Aquéllas, hoy por mandato constitucional (art. 25.2), %estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social+, en tanto que las sanciones administrativas buscan una finalidad represiva más pragmática, tanto que se ha pretendido incluso que puedan proceder por responsabilidad objetiva o al margen de la culpabilidad del infractor, extremo, sin embargo, hoy no sostenible en nuestro Derecho.+ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo II, ob. cit., pág. 168.

³⁴⁷ Lo define perfectamente NIETO GARCÍA: %No se trata, en definitiva, de castigar la lesión sino más bien de prevenir la posibilidad de que se produzca.+ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 148.

Para fundamentar nuestra posición, partimos de la base que la pena es ante todo retribución, también prevención, y, además, para las penas privativas de libertad, en lo posible, reeducación y resocialización [art. 25.2 CE].

La Sociedad no entendería que a los autores condenados por un delito el Estado les dijera, a través de la finalidad de la pena, que no se pretende con ésta que paguen por lo que han hecho [retribución] sino que lo que se busca con la pena es que se reeduquen y que se resocialicen. Como sabemos, el TC³⁴⁸ tiene dicho que se trata de orientaciones de política penitenciaria, respecto a las penas privativas de libertad. Añadiendo que «el art. 25.2 de la Constitución no establece que la reeducación y la reinserción social sean la única finalidad legítima de la pena privativa de libertad».

El legislador ordinario [Congreso y Senado], libremente elegido por el pueblo soberano, no ha impuesto un mandato a los jueces y Tribunales para que a través de las penas reeduquen y resocialicen a los delincuentes; es más sencillo, lo que ha impuesto como mandato es que dichos autores condenados paguen en base a su culpabilidad una pena para con la Sociedad.

Por otra parte, lo que se debería considerar que atenta a la dignidad humana [art. 10.1 CE] es que se obligara a las personas condenadas a reeducarse y resocializarse, pues dichos objetivos pertenecen a una decisión libre de la persona, por tanto, se debe presentar como una mera posibilidad para el Estado conseguir

³⁴⁸ Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 28/1988 de 23 febrero [FJ 2]: «Este Tribunal se ha ocupado en numerosas ocasiones en interpretar el inciso del art. 25.2 de la Constitución invocado por el recurrente. En el ATC 15/1984 (Sección Tercera) ya dijimos que dicho precepto «no contiene un derecho fundamental, sino un mandato del constituyente al legislador para orientar la política penal y penitenciaria, mandato del que no se derivan derechos subjetivos». La misma Sección Tercera, en su Auto de 10 de julio de 1985 (ATC 486/1985) dijo que «lo que dispone el art. 25.2 es que en la dimensión penitenciaria de la pena se siga una orientación encaminada a la reeducación y a la reinserción social, mas no que a los responsables de un delito al que se anuda una privación de libertad se les condone la pena en función de la conducta observada durante el período de libertad provisional». Tras estas resoluciones, y tras los AATC 303 y 780 de 1986, en los que se reiteraron las afirmaciones contenidas en los antes transcritos, añadiéndose además que «el art. 25.2 de la Constitución no establece que la reeducación y la reinserción social sean la única finalidad legítima de la pena privativa de libertad» (ATC 780/1986), esta Sala en su STC 2/1987, de 21 de enero, volvió a insistir en que, aunque no debe desconocerse la importancia del principio constitucional en él contenido, «el art. 25.2 no confiere como tal un derecho amparable que condicione la posibilidad y la existencia misma de la pena a esa orientación».+

ambos objetivos, siempre está, claro, con la voluntad positiva de la persona condenada³⁴⁹.

Decíamos que la Sociedad no entendería que a autores condenados se les dijera por parte del Estado, a través de las penas, que éste no persigue su castigo, sino que lo que persigue es su reeducación y resocialización, en nuestra opinión, dicho argumento, simplemente, debe ser tildado de reaccionario. El autor del delito, condenado, debe pagar en función de su culpabilidad [principio de proporcionalidad], pues éste puede ser el único fin objetivo de la pena, cuyo cumplimiento no depende de la voluntad del autor. Desde dicha perspectiva, se debe abandonar el voluntarismo estatal, en pos de un objetivo que no depende de él mismo, para concentrarse en otro, el de la retribución justa que sí depende de él mismo.

Piénsese en los condenados por delitos de terrorismo cuyos postulados políticos les llevan a cometer las mayores barbaridades imaginables, abrazando unos determinados ideales políticos, a los cuales no están dispuestos a renunciar ¿sería constitucional obligarlos a renunciar a dichos ideales para abrazar unas determinadas doctrinas políticas? La respuesta es negativa. A lo que se les debería obligar por medio de la coacción es a que pagaran por sus atrocidades, enviándoles un mensaje según el cual el Derecho actúa y se impone porque así lo ha querido el legislador soberano, y sólo en caso de que voluntariamente aceptaran y entendieran que ese no es el camino para imponer una determinada forma de pensamiento político, reeducarlos y resocializarlos, pero no para que dejen de pensar en una determinada forma de organización política [lo cual sería inconstitucional, art. 16.1 CE] sino para que interiorizaran que los cambios políticos deben ser realizados desde los instrumentos políticos puestos a su alcance por el Estado y, en cualquier caso, sin utilizar ningún tipo de violencia frente a todo aquel que piensa de forma diferente.

³⁴⁹ De la misma opinión DELGADO del RINCÓN: Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones que se ha abordado acerca del significado constitucional de la reinserción social del delincuente (si estamos ante una norma creadora de un principio constitucional dirigido a los poderes públicos o ante una norma creadora de un derecho fundamental de los presos) hay que responder al respecto que la mayoría de la doctrina penal ha sostenido que el fin de la resocialización de las penas es un derecho fundamental que el condenado puede ejercer voluntariamente, no sólo porque, desde un punto de vista material, tiene su fundamento en la dignidad humana del art. 10.1 CE, sino también, y desde una perspectiva formal, porque el art. 25.2 CE se ubica sistemáticamente en nuestro Texto fundamental dentro del capítulo relativo a los derechos fundamentales y libertades públicas.+ DELGADO del RINCÓN, Luis E.: El artículo 25.2 CE: algunas consideraciones interpretativas sobre la reeducación y la reinserción social como fin de las penas privativas de libertad+, en *Revista Jurídica de Castilla y León*. Número extraordinario. Enero 2004, pág. 366.

Lo mismo cabría decir de cualquier otro tipo de delincuente, como los delincuentes sexuales o los delincuentes económicos; el Estado no está para imponer una determinada forma de pensamiento, sino para hacer respetar el cumplimiento de las normas dadas libremente por el conjunto de la ciudadanía a través de sus representantes políticos, en la medida de su culpabilidad.

Intentar sostener, como se realiza por parte de la doctrina mayoritaria, que pena y sanción son ontológicamente idénticas en función de su finalidad es, simple y llanamente, desconocer la doctrina del TC, según el cual, los principios del Derecho penal son trasladable, *con matices*, al Derecho sancionador administrativo; considerando que en el fondo lo que trasluce dicha afirmación es una evidente afirmación de que estamos ante dos realidades diferentes, ante dos tipos de infracciones materialmente diferentes, debido a su diferente naturaleza.

Por ello, la finalidad de la sanción administrativa la debemos hacer residir en la prevención general³⁵⁰ [negativa y positiva]. En cuanto a la prevención negativa, fundada en la amenaza e intimidación dirigida al ciudadano por la ley para evitar que transgreda las normas administrativas³⁵¹. Se trataría de una coacción psicológica. Por su parte, en cuanto a la prevención general positiva, fundada en la afirmación del Derecho, esto es, en la afirmación de la vigencia de la norma³⁵². También en la

³⁵⁰ Para PÉREZ DEL VALLE, los fines positivos que se le presumen a la prevención general serían indemostrables. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 34.

³⁵¹ No desconocemos que una de las críticas características por parte de la doctrina a los efectos negativos de la prevención general, es la de que ésta no puede llevarse a cabo si tenemos en cuenta la fragmentariedad del Derecho sancionador administrativo. Es decir, si el fundamento de dicha teoría es la amenaza e intimidación, que ejerce sobre la persona para que no cometa una infracción, para ello será condición *sine qua non* que se conozca dicha amenaza, lo que, a la vista de la multitud de normas sancionadoras administrativas para este sector doctrinal no resulta muy factible.

³⁵² Para JAKOBS, que basa su obra en esta concepción de la prevención general positiva, la pena tienen lugar *para ejercitar en la confianza hacia la norma, para ejercitar en la fidelidad al Derecho y para ejercitar en las consecuencias*. Los tres efectos mencionados cabe resumirlos como ejercicio en el reconocimiento de la norma. Dado que tal ejercicio debe tener lugar en relación con todos y cada uno, en el modelo descrito de la función de la punición estatal se trata de *prevención general mediante el ejercicio en el reconocimiento de la norma* (la llamada prevención positiva general o colectiva, es decir, no sólo intimidatoria).+ Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., pág. 18.

prevención especial, pero no en su concepción penal clásica³⁵³, sino en una concepción adaptada al Derecho sancionador, que procure la corrección del sancionado, que actuaría en el momento de la imposición de la sanción.

Para finalizar, otro de los argumentos que comúnmente se han manejado a fin de diferenciar cualitativamente sanción y pena, es el de si en las sanciones administrativas concurre un reproche social, un desvalor ético, tal y como sí acontece en las penas. A dicho respecto, en la doctrina existen opiniones totalmente contrapuestas en esta materia, a saber: desde aquellos que sostienen que a la Administración no está facultada para realizar juicios de valor o de reproche, pues éstos deben quedar reservados al monopolio judicial³⁵⁴; pasando por aquellos que sostienen, no sólo que el reproche social sí existe, aunque en grado muy inferior al penal, sino que dicho reproche social es utilizado por la Administración para dar contenido a la prevención general o especial³⁵⁵; o, en fin, aquellos que opinan que el

³⁵³ Que la teoría de la prevención especial en su concepción penal clásica no puede ser tenida en cuenta en el Derecho sancionador administrativo se deduce del propio pensamiento de su portavoz más autorizado, VON LISTZ. Así para el gran maestro alemán la corrección, la intimidación y la inoquización responde a tres categorías de delincuentes, por tanto, la pena no se dirige contra el delito, sino contra los delincuentes. En este sentido, para los *delincuentes incorregibles* propone la cadena perpetua, que se les debería imponer en el caso de una tercera condena por una serie de delitos previamente establecidos que suelen ser cometidos de modo habitual [determinación que corresponde a la estadística criminal], la pena debería ser cumplida en establecimientos especiales [presidios de carácter disciplinario o de trabajos forzados], y pérdida permanente de los derechos civiles; para los *delincuentes necesitados de corrección* proponía, una pena privativa de libertad que no bajara de un año y un máximo de cinco años que debería ser cumplida en un establecimiento de corrección ante el primero y el segundo delito, con suspensión de los derechos civiles; y para los *delincuentes ocasionales*, la pena debe ser *intimidación y escarmiento*, con una pena privativa de libertad nunca por debajo de seis semanas y con un máximo de diez años, con privación facultativa de los derechos civiles. Cfr. VON LISTZ, Franz: *La Idea del Fin en el Derecho Penal [Programa de la Universidad de Marburgo 1882]*, ob. cit., págs. 83 a 90.

³⁵⁴ Por motivos análogos es comprensible que el sistema sancionador administrativo se apoye fundamentalmente en hechos externos u objetivados, pues hasta sería difícil de admitir conceder a la Autoridad administrativa la facultad de realizar juicios de valor o de reproche que por pertenecer al interior de la conducta o por tener carácter culpabilista parece adecuado preservar para el monopolio judicial.+ Cfr. QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: *La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal*+, ob. cit., pág. 263.

³⁵⁵ HUERGO LORA sostiene que pese a que el reproche social de las sanciones es muy inferior al que conlleva las penas [] constituiría una apreciación incorrecta de la realidad ignorar que una buena parte del contenido sancionador de las penas radica precisamente en el reproche social que su imposición ocasiona al condenado, reproche social que no sólo es perfectamente conocido por

reproche social es menor en las sanciones, en la medida que los hechos que las motivan son de una peligrosidad social mucho menor frente a los hechos sometidos a la normativa penal, en definitiva, según esta autoriza doctrina, se trataría de un *in crescendo* del reproche social o desvalor ético, partiendo de los hechos de menor peligrosidad social, que serían los contemplados en la normativa sancionadora administrativa, que transcurriría de forma continua hasta finalizar en los hechos de mayor peligrosidad social contemplados en la normativa penal³⁵⁶.

Por nuestra parte, y partiendo de la base de que tanto el reproche social como el desvalor ético de la conducta son cuestiones subjetivas, consideramos que sí que se puede sostener, desde un punto de vista objetivo, que existe un mayor reproche social en la pena, fruto de la carga comunicativo-simbólica que ésta lleva aparejada. Lo anterior se podría objetivar fácilmente con un ejemplo: si se conociera que un cargo político ha sido condenado penalmente, seguramente, debería dimitir de su cargo debido al reproche social, mientras que en el caso de que se conociera que ese mismo político ha sido sancionado administrativamente, probablemente, no le influyera en nada en su carrera política. Con todo, consideramos que de dicho argumento no se puede extraer una diferencia cualitativa entre sanción y pena, precisamente, por tratarse de una cuestión subjetiva.

En definitiva, podemos concluir que existe una diferencia material, cualitativa, entre sanción y pena³⁵⁷: en primer lugar atendiendo a los efectos que ambas conllevan, así la sanción característica del Derecho sancionador administrativo es la económica

el Estado, sino utilizado por éste para dar contenido a las funciones de prevención general y especial.+HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 162 y 163.

³⁵⁶ Para ROXIN tampoco se puede decir que los hechos delictivos necesariamente son éticamente reprobables, y que en cambio las contravenciones son éticamente neutras [õ]. Al contrario, el juicio de desvalor ético en las contravenciones sólo es menor que el de los hechos punibles en la medida en que disminuye su peligrosidad social.+ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 72.

³⁵⁷ De La misma opinión, entre la doctrina penal, QUINTERO OLIVARES: *Las penas son, además de la consecuencia jurídica del delito, instrumentos político-criminales dominados por ciertos límites y fines: intervención mínima, última ratio, logro, en lo posible, del ideal de reinserción, etc. Ninguna de estas características orientadoras o limitadoras se predicen de las infracciones y sanciones administrativas. Es más, con frecuencia se proponen éstas como eficaz camino para la despenalización, lo que entraña que con ellas pueden cumplirse funciones que parece conveniente extraer del Derecho penal.*+ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: *La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal*+, ob. cit., pág. 259.

y la del Derecho penal la privativa de libertad, lo que marca, por sí mismo, una diferencia cualitativa, a lo que podríamos sumar el efecto de los antecedentes penales que la pena conlleva; en segundo lugar, atendiendo a los fines que persiguen ambas, pues la sanción persigue prevenir conductas contrarias al ordenamiento administrativo para que no colapse un determinado sector de actividad administrativa, mientras que las penas persiguen la retribución del mal causado.

4. La delimitación entre sanciones tributarias, interés de demora tributario y los recargos tributarios.

Dada la concreta rama de Derecho en la que se inserta el presente trabajo, nos vemos en la obligación de referirnos al interés de demora tributario y a los recargos tributarios, en su condición de medidas de gravamen para el obligado tributario, debido a su condición fronteriza con la materia sancionadora. Cumple significar *ab initio*, que se estudia el interés de demora tributario por cuanto el mismo está compuesto por el interés legal del dinero, más, y aquí el interés de nuestro estudio, por un incremento [recargo] del 25 por ciento [art. 26.6 LGT].

En ese sentido, la cuestión conflictual que acto seguido analizamos tiene un gran interés, por cuanto, como ya sabemos, la calificación como recargo o sanción comporta como consecuencia unas garantías u otras para el contribuyente. Efectivamente, si se le califica como recargo éste no podrá alegar las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2 de la CE, dado que los recargos entran en funcionamiento de manera objetiva y automática, prescindiendo de cualquier elemento subjetivo que pudiera alegar el contribuyente; mientras que si se le califica de sanción, entrarían en funcionamiento las citadas garantías y, por tanto, la posibilidad de alegar por parte del contribuyente las excusas absolutorias [elemento subjetivo]. En consecuencia, el debate de fondo, vuelve a ser, como siempre cuando a materia de sanciones nos referimos, el de las garantías que debe ostentar el contribuyente en los procedimientos sancionadores.

Expuesto ello, con el objeto de analizar con la mayor claridad posible el posicionamiento del Tribunal Constitucional respecto de ambas figuras, vamos a proceder a diseccionar analíticamente una serie de sentencias del TC. En concreto, dos referidas a los intereses de demora tributarios y dos respecto a los recargos tributarios.

4.1 Los intereses de demora tributarios según la doctrina del TC

En cuanto a los intereses de demora tributarios, la primera de las sentencias que procede analizar es la núm. 76/1990 de 26 abril, Tribunal Constitucional (Pleno), la cual en su Fundamento Jurídico noveno aborda la cuestión de la constitucionalidad del art. 58.2 b) de la LGT de 1963 [actualmente derogada], en la redacción dada al mismo por el art. 3 de la Ley 10/1985, según el cual el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente [actualmente, art. 26.6 LGT 2003].

La cuestión de inconstitucionalidad planteada en su día por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, se podría resumir en que el incremento del 25 por ciento en el interés legal de dinero vulneraría el principio de igualdad [art. 14 en relación con el 31 de la Constitución], al introducir un trato favorable para la Administración tributaria que discriminaría injustificadamente a los contribuyentes, ya que éstos sólo tienen derecho al interés legal en la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias [art. 155.1 de la LGT 1963], en tanto que la Administración ve incrementado ese interés legal en un 25 por 100 a los efectos del interés de demora que surge cuando el sujeto pasivo se retrasa en el pago. En consecuencia, y siendo igual el coste o perjuicio financiero que para ambos sujetos ocasiona dicho retraso, las Salas entienden que no hay justificación para esta diferencia de trato normativo. Para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el precepto legal vulneraría además el art. 25.1 de la Constitución, ya que, si la finalidad del interés de demora no puede ser otra que la de reparar o resarcir el perjuicio patrimonial causado por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, esta finalidad se «adultera» cuando se añaden a ella otros fines distintos de naturaleza disuasoria o sancionadora, como es ahora el caso, pues de este modo la sanción en que consiste el citado incremento no responde a una previa conducta infractora ni a una tipificación adecuada.

Decisión del Tribunal Constitucional:

a) En cuanto a la supuesta lesión del principio de igualdad previsto en el art. 14 de la CE, después de revisar la doctrina constitucional elaborada respecto al principio de igualdad, el TC afirma que: la Administración tributaria y el contribuyente no se encuentran en la situación, sino que la Administración se encuentra en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

b) Los arts. 58.2 b) y 155.1 de la LGT 1963 no contemplan supuestos de hecho iguales, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración que devuelve lo indebidamente cobrado.

c) A juicio del TC la clave de la diferenciación normativa [el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en los intereses de demora] se halla en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Sin embargo, cuando es el contribuyente el acreedor frente a la Hacienda, que el interés sea el legal, [sin incremento del 25 por 100] tiene otra justificación: tratar de compensar el perjuicio que para dicho contribuyente, a título individual, le ha causado la no disposición de una cantidad de dinero realmente no debida a la Administración. Es decir, en el primer supuesto, se trata de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse, lo que justifica el incremento del citado recargo por parte de la Administración.

d) Por último, en cuanto al incremento del 25 por ciento sobre el interés de demora, argumenta que no sólo los supuestos de hecho que se comparan no son homogéneos ni resulta injustificada o arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, sino que la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada respecto de las consecuencias a que se llega.

e) En cuanto a la presunta vulneración del art. 25.1 de la Constitución, el TC aduce que debe rechazarla porque la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria. Añadiendo, que más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias

que le son legalmente debidas. En suma, concluye, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 de la Constitución.

La segunda sentencia de las anunciadas que procedemos a analizar respecto al recargo del 25 por ciento sobre los intereses de demora es la STC [Pleno] núm. 164/1995 de 13 noviembre. Los antecedentes del caso necesarios para aprehender el supuesto de hecho tratado son los siguientes:

1º.- En la sentencia se abordan las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 947, 1286, 1890 de 1991, 610 y 1626 de 1992 y 1123 de 1994 promovidas, la primera, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Valenciano, la segunda por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, la tercera y cuarta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la quinta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y la sexta por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

2º.- Las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas van referidas al art. 61.2 LGT 1963 cuyo texto en la redacción derivada de la Disposición adicional 31.^a de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, era del siguiente tenor:

Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.

3º.- En ese sentido, argumenta el TC, el citado artículo tiene dos fases claramente diferenciadas, a saber: a) en la primera de ellas, la que inmediatamente sigue al vencimiento del plazo de ingreso, tal 10 por 100 implica un exceso sobre la cifra que por razón del tiempo alcanza el interés de demora; b) en la segunda, por el contrario, una vez que ese interés ha cubierto el 10 por 100 de la deuda tributaria, el exceso desaparece y ya sólo ha de ingresarse la cifra resultante del juego de dicho interés sin exceso alguno.

4º.- La posible inconstitucionalidad del precepto se atribuye en todas las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas a la primera de las indicadas fases, en la que por encima de los intereses de demora ha de pagarse la suma necesaria para alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria -sería, nos dice el TC, inconstitucional una cuantía mínima de los intereses de demora fijada con independencia de la duración del retraso-.

5º.- Lo que en el fondo vienen a reprochar las distintas cuestiones al precepto, y así se deduce también de los asuntos que están en la base del planteamiento de las mismas, es el carácter excesivo o desproporcionado que podría tener la aplicación de un 10 por 100 de la deuda tributaria en concepto de intereses de demora a los pequeños retrasos en el ingreso de la misma.

6º.- El estudio del art. 61.2 LGT 1963 en el terreno de la legalidad ordinaria ha de referirse al supuesto de hecho que contempla, a las consecuencias jurídicas que le atribuye y en último término a su finalidad:

A) El supuesto de hecho de la norma se integra por dos elementos distintos: a) El transcurso del plazo previsto para el ingreso de la deuda tributaria sin que ésta se haya hecho efectiva. Con ello en principio se ha producido ya la omisión que el art. 79 a) LGT 1963 tipifica como infracción; y b) El pago, ya tardío, de la deuda tributaria, pero antes de que se haya formulado el requerimiento de la Administración.

B) Las consecuencias jurídicas que el legislador atribuye al supuesto de hecho que acaba de recogerse, además del abono del interés de demora, son las siguientes: a) La exclusión de las sanciones que pudieran ser aplicables en razón de las infracciones cometidas, pues el legislador, aunque ya se ha producido el tipo previsto en el art. 79 a) LGT 1963, elimina la aplicación de sanciones, sin duda para estimular un pago que, aun siendo tardío, se adelanta al requerimiento de la Administración; y b) El pago de la cantidad necesaria para cubrir el 10 por 100 de la deuda tributaria cuando por razón del tiempo transcurrido el interés de demora queda por debajo de esa cifra. Esta última consecuencia es precisamente la aquí cuestionada.

C) En último término, para el TC la finalidad del precepto parece clara. En principio el pago de las deudas tributarias puede producirse en tres momentos distintos: a) dentro de plazo; b) fuera de plazo y antes del requerimiento y c) después del

requerimiento. Para estimular el pago en el segundo de los momentos mencionados se eliminan las sanciones correspondientes al tercero. Pero este favorecimiento del pago en dicho segundo momento no puede ser tan intenso que disuada de hacerlo dentro de plazo, que es la solución a la que naturalmente aspira el ordenamiento jurídico tributario. Por ello, aunque se eliminan las sanciones, el pago tardío sin requerimiento ve cómo se añade al interés de demora el sumando necesario para alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria.

Así las cosas, en un primer contacto con el tema, ese plus sobre el interés de demora parece tener una función claramente disuasoria del impago dentro de plazo.

Decisión del Tribunal Constitucional:

a) Lo que verdaderamente instituye el art. 61.2 LGT 1963 es un recargo sobre la deuda tributaria, un «recargo» específico para los pagos tardíos espontáneos de las deudas tributarias objeto de autoliquidación. Un recargo, pues, que en la configuración que recibe por parte de la Ley 46/1985 viene a operar de la manera siguiente: como un recargo único del 10 por 100 de la deuda tributaria (esto es, sin intereses de demora, absorbiendo los mismos) desde la finalización del plazo de ingreso de la deuda en período voluntario hasta el momento en que, por la duración del retraso, el cálculo de los intereses de demora alcance dicha cifra y del que se prescinde a partir de ese momento, exigiéndose tan sólo los intereses de demora.

b) En cuanto a la constitucionalidad del interés de demora, el TC lo justifica de la siguiente forma: la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, «ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones». Del mismo modo alude a la STC 76/1990 [la cual ya ha sido analizada] para subrayar un triple orden de consideraciones entrelazadas para justificar la especial importancia del pago puntual de las deudas tributarias: a) que los tributos constituyen la principal fuente de ingresos de la Hacienda Pública; b) que la efectividad de los ingresos constituye un presupuesto para la realización del gasto público, y c) que las relaciones tributarias son, por naturaleza, relaciones masivas, lo que posibilita que la actitud dilatoria de unos contribuyentes sea objeto de imitación por otros, multiplicando así el daño para la Hacienda Pública.

Así pues, concluye el TC, el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».

c) Partiendo de la base de la doctrina constitucional que acaba de recogerse y que destaca la relevancia de los problemas planteados por el retraso en el pago de las deudas tributarias desde la perspectiva del art. 31.1 CE, el TC entra a analizar la cuestión de la naturaleza jurídica del recargo previsto por el art. 61.2 LGT 1963.

Lo primero que advierte el TC es que las cuestiones planteadas a propósito del art. 61.2 LGT 1963 contemplan únicamente la alternativa sanción/medida resarcitoria, que constituyen tipos de medidas con unas finalidades en principio bien diferenciables, en la medida en que la primera persigue la disuasión y el castigo de una conducta ilícita y la segunda la reparación de un daño. Sin embargo, añade, ni desde una perspectiva general, superior al tipo de problemas que nos ocupan, ni en relación con nuestra problemática actual, puede aceptarse este reduccionismo que invita a pensar que lo que no es sanción se transforma automáticamente en indemnización, o, a la inversa, que lo que no es indemnización ha de ser necesariamente una sanción, esto es, que excluye la posibilidad de que entre la indemnización y la sanción propiamente dicha pueda haber otro tipo de figuras con finalidades características, que, aunque en parte coincidentes, no lo sean por entero con las propias de aquellos dos tipos. En efecto, señala el TC, en términos generales, *la reconducción de las conductas a las pautas deseadas por el legislador admite distintas técnicas, en la elección de las cuales goza en principio el legislador de libertad configurativa.*

En segundo lugar, como ya hemos señalado en el epígrafe anterior, el TC recuerda que en distintas ocasiones ha advertido de la improcedencia de extender indebidamente el concepto de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionales propias de este campo a medidas que no responden verdaderamente al ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

Se trata, pues, afirma el TC, de averiguar si el recargo cuestionado tiene o no «un verdadero sentido sancionador». En esta línea, hay que dejar constancia, como primer dato relevante que es, aunque no decisivo, de la clara voluntad del legislador de excluir el recargo analizado del ámbito de las sanciones. En efecto, cuando el art. 61.2 LGT 1963 contempla el supuesto de ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo, y le anuda la consecuencia referida, expresamente excluye la imposición «de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas», con lo que claramente está excluyendo la aplicación del *ius puniendi* del Estado en estos casos. Puesto en relación este precepto con el art. 79 a) LGT 1963, que tipifica como infracción grave la conducta consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, el art. 61.2 LGT 1963 constituye técnicamente, como ha señalado la doctrina, una especie de excusa absoluta.

Para lo cual recuerda, de la misma forma que también señalábamos en el epígrafe anterior, *también es cierto que para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el nomen iuris que le dé la Administración [STC 239/1988] o le asigne el legislador.*

En tercer lugar, asume que algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica.

Sin embargo, asevera, este argumento basado en la existencia de ciertos rasgos comunes del recargo con la sanción no puede ser aceptado. *El recargo no tiene un verdadero sentido sancionatorio porque carece de la finalidad represiva, retributiva o de castigo que, en lo que ahora importa, ha destacado este Tribunal como específica de las sanciones en la STC 239/1988.* En efecto, señala el TC, *al negar la naturaleza sancionadora de las multas coercitivas [además de señalar su verdadera naturaleza como medios de ejecución forzosa de los actos administrativos, esto es, como manifestación de la autotutela administrativa] dijimos que carecían de carácter sancionador por cuanto mediante ellas «no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita», «no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica».*

En cuarto lugar, de lo anterior concluye el TC: *en el caso del recargo del art. 61.2 LGT 1963 no se aprecia una finalidad represiva o punitiva: en el sistema global de garantías del pago puntual de las deudas tributarias aparecen en primer término las sanciones cuya cuantía supera en mucho el importe de la figura aquí controvertida.* Ciertamente, no es éste un argumento definitivo, pero no puede desconocerse su valor indiciario. Si pese al *nomen iuris* utilizado por el legislador 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, especialmente cuando se trata de una cifra descendente a medida que el tiempo transcurre y que en último término llega a desaparecer -cuando el interés de demora alcanza el diez por ciento de la deuda tributaria-.

Por otro lado, *el hecho de que el recargo impugnado pueda tener una finalidad disuasoria del pago impuntual de las deudas tributarias no lo convierte en una sanción.* Una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción. Así lo ha reconocido el TC expresamente en el caso de las multas coercitivas [STC 239/1988] e indirectamente respecto de otras figuras jurídicas como son los tributos con función extrafiscal: la STC 37/1987, estudiando el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, declara que «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define». *En definitiva, resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora.*

En quinto lugar, el TC realiza las siguientes consideraciones: *descartada la finalidad represiva del recargo* en razón de las consideraciones hechas, *importa ahora determinar positivamente cuál es su verdadera función*, con objeto de completar el análisis que nos proponíamos y poder afrontar adecuadamente el examen de las distintas cuestiones planteadas.

-El recargo previsto en el art. 61.2 LGT 1963 cumple inequívocamente una función resarcitoria, en cuanto que uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero en la medida en que excede de dicho importe hasta

alcanzar el 10 por 100 de la deuda tributaria, no cabe atribuirle aquella función: el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo de retraso de suerte que la indemnización correspondiente ha de aumentar en proporción a la tardanza, en tanto que aquí el exceso que el 10 por 100 implica sobre los intereses de demora es una cifra que va disminuyendo con el tiempo y que incluso llega a desaparecer.

-En realidad la figura completa que aparece en el art. 61.2 LGT 1963, aparte el cometido resarcitorio ya mencionado, tiene una clara función disuasoria de la tardanza en el pago de los tributos. En efecto, aquella figura en su globalidad no sólo establece un recargo, sino que además elimina las sanciones. En este sentido, partiendo de la base de que el tributo no se ha pagado dentro de plazo, trata de mitigar el retraso estimulando un pago anterior al requerimiento y para ello aparta las sanciones. Pero al propio tiempo este estímulo no puede ser tan intenso que favorezca el impago dentro de plazo y para ello establece el recargo. Ambas finalidades provocan una cierta tensión interna, lo que puede explicar las dificultades del legislador a la hora de dibujar esta figura cuyo régimen jurídico ha sido modificado ya en dos ocasiones con posterioridad a la fecha de la redacción aquí debatida.

-Así pues, el recargo integra una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de conseguir que éste se produzca dentro de plazo.

-Sin embargo, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo [lo que les da, como ha destacado alguna doctrina, un cierto matiz sancionatorio] no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones [ni siquiera de las atenuadas]. La funcionalidad del recargo no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento.

-Dicho con otras palabras, el recargo estimula negativamente el pago puntual ante la amenaza de que, en caso de inobservancia del plazo, la deuda se incremente. Y además, una vez producido el incumplimiento del plazo de ingreso del tributo, supone un estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal, en la medida en que el importe del recargo es inferior al de las sanciones que le serían impuestas si no rectifica de manera voluntaria su omisión y da lugar a la actuación recaudatoria de la Administración tributaria.

En conclusión, el recargo del 10% cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva.

d) *Puesto que dicho recargo, concluye el TC, no constituye una manifestación del ius puniendi del Estado, es decir, no es una sanción en sentido propio, no le son aplicables, conforme a nuestra jurisprudencia [por todas, STC 239/1988], las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE.*³⁵⁸

En suma, de la disección analítica de la sentencia analizada podemos extraer la siguiente doctrina del TC:

a) El recargo del 25 por ciento sobre el interés de demora es constitucional, considerando que el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir

³⁵⁸ La sentencia analizada contiene un voto particular formulado por el magistrado don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE, voto al cual se adhirió el, también, magistrado don Vicente GIMENO SENDRA: Pudiendo resumirse en las siguientes consideraciones: a) en el presente supuesto el interés de demora se mantiene con una función compensatoria global, que quiebra sin embargo en su primer tramo para cumplir una finalidad disuasoria y, en suma, represiva; b) En esa fase inicial de la situación de mora del contribuyente, cuyo interés tiene un mínimo del 10 por 100 de la deuda tributaria desde el día siguiente a su devengo o exigibilidad, se produce un exceso sobre el interés legal del dinero que en ese primer día del incumplimiento puede llegar al 300 por 100, cifra relativa propia de una sanción, y paradójicamente va descendiendo según pasa el tiempo hasta desaparecer en un momento dado, con una progresividad inversa, regresividad en suma. Esta curva se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización y, en la parte que la supera, significa la exigencia de una cantidad de dinero como consecuencia del incumplimiento del deber de ingresar tipificado como infracción tributaria, sin causa compensatoria. En definitiva, una sanción pecuniaria o multa; c) Es evidente que nos encontramos ante una manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública: d) Se omite cualquier alusión a un previo expediente sancionador con audiencia del inculpado para exigir ese exceso sobre el interés legal; e) Podría resultar viable constitucionalmente el precepto legal en cuestión, que configura una multa atípica, si para aplicarla la Hacienda Pública hubiera de tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias.

preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».

b) Asume que algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora, en la medida en que constituye la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica.

c) Afirma que el recargo integra una penalización económica en caso de retraso en el pago para tratar de conseguir que éste se produzca dentro de plazo. Añadiendo que, el hecho de que los recargos tengan esa función coercitiva, disuasoria o de estímulo no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva, *siempre y cuando, advierte, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones [ni siquiera de las atenuadas]*. En este sentido, completa el TC, *la funcionalidad del recargo [como la de la cláusula penal en la contratación privada o en la contratación administrativa] no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento*.

d) Por tanto, el recargo aquí examinado [10 por ciento de la deuda tributaria] cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirlo al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva.

e) Concluye el TC, puesto que dicho recargo no constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado, o lo que es lo mismo, no es una sanción en sentido propio, no le son aplicables las garantías que para el ejercicio de la potestad sancionatoria establecen los arts. 25.1 y 24.2 CE.

La doctrina de la citada sentencia se vuelve a reproducir en las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre; 198/1995, de 21 de diciembre, F. 2; 44/1996, de 14 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre.

Como hemos podido comprobar, ni el recargo del 25 por ciento sobre los intereses de demora previsto en el derogado art. 58.2 b) de la LGT 1963, ni tampoco los intereses de demora previstos en el también derogado art. 61.2 LGT 1963, vulneran, a juicio del TC las garantías materiales y procesales contenidas en los artículos 25.1 y 24.2 de la CE.

4.2 Los recargos tributarios según la doctrina del TC

Ya en cuanto a los recargos propiamente dichos, el TC de nuevo se pronuncia sobre el mismo precepto [art. 61.2, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio], STC núm. 276/2000 de 16 noviembre, respecto al recargo de un 50 por 100 de la deuda tributaria que contenía el citado precepto en su apartado primero, en el siguiente sentido.

La redacción del aludido precepto era la siguiente:

Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

En esta sentencia la cuestión que analiza el TC, entre otras, es si el recargo único del 50 por 100 que establece el párrafo primero tiene carácter sancionador, ya que sólo en tal supuesto le resultarán de aplicación las garantías del art. 25.1 y 24.2 CE. Estableciendo la siguiente doctrina al respecto:

a) El recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción.

b) A dicho recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos de la CE.³⁵⁹

³⁵⁹ La sentencia analizada, al igual que la sentencia del Pleno del TC núm. 164/1995 de 13 noviembre, contiene un voto particular, esta vez concurrente, de los magistrados don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE y don Fernando GARRIDO FALLA. En cuanto al voto particular del magistrado don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE, en él se reproducen los mismos argumentos que los realizados en su voto particular -adaptado al caso- a la STC [Pleno] núm. 164/1995 de 13 noviembre, tal y como el mismo manifiesta "Todo esto viene a cuento para explicar o justificar, según se mire, que se reproduzca casi literalmente como voz complementaria, desde mi propia perspectiva, el Voto particular que entonces formulé, sin más variaciones que las mínimas para

adaptarlo al caso.» Por su parte, el voto particular del magistrado don Fernando GARRIDO FALLA es del siguiente tenor: «Comparto el fallo estimatorio de esta Sentencia y, por consiguiente, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto que impone el recargo único del 50 por 100 establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Discrepo, sin embargo, con el debido respeto que la opinión mayoritaria me merece, del canon de constitucionalidad único que se utiliza como «*ratio decidendi*». Explico mi punto de vista con los siguientes argumentos: 1 Desde luego, considero ocioso discutir si el recargo que se cuestiona es, o no, una sanción: con independencia del «*nomen iuris*», el efecto sancionador (por no cumplir con los plazos establecidos) es incuestionable. Ahora bien, y éste es el dato que no se ha tenido en cuenta, se trata de una sanción impuesta directamente por la ley. Es la ley . sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración. la que anuda un efecto jurídico (el recargo tributario) al simple transcurso del tiempo; es decir, hay un simple dato fáctico, un hecho, al que se atribuyen efectos jurídicos; como ocurre con la adquisición de la mayoría de edad o, en la propia materia tributaria, con el pase del período voluntario al período ejecutivo con el también recargo de la deuda tributaria (también sin previo expediente administrativo, por cierto, y sin las garantías que ello implica). 2 La Sentencia entiende que el precepto es inconstitucional cabalmente porque al prescindir del procedimiento administrativo previo . y dando por supuesto el carácter sancionador del recargo. se eliminan las garantías que el art. 24.2 de la Constitución establece para el ejercicio de la potestad sancionadora (tanto penal, como administrativa). Yo entiendo que, si éste es el mensaje que se envía al legislador (en definitiva, al Gobierno) con nuestra sentencia, la cosa tiene fácil arreglo: bastará con que se modifique el precepto anulado diciendo que «... [en el caso previsto] se impondrá el recargo del 50 por 100 [o del 150 por 100 o el que se desee], previo expediente administrativo con audiencia del interesado». Pero, claro está, si esto es todo, la situación del contribuyente y sus posibilidades de defensa frente al «recargo-sanción» seguirán siendo las mismas que con anterioridad a nuestra sentencia. ¿Qué podrá alegar para evitar el recargo si el texto de la ley no se modifica en cuanto a la posibilidad de establecer circunstancias que modulen la aplicación del recargo? O dicho de otra forma: si el nuevo precepto legal se limita a decir tozudamente que «si la autoliquidación del impuesto y el consiguiente ingreso se realizan transcurridos equis días después del plazo establecido la deuda tributaria se incrementará en un 50 por 100», entonces, cualesquiera que sean las alegaciones del particular en el expediente que se incoe, la solución será siempre la misma; pues el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender tales alegaciones por muy razonables que sean. 3 Todo esto nos conduce a la necesidad de examinar el precepto cuestionado desde el prisma de su posible arbitrariedad (art. 9.3 CE), en su vertiente de su proporcionalidad, cuyo planteamiento ciertamente se encuentra en la cuestión suscitada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como expresamente se recoge en el antecedente 2 de nuestra Sentencia, al privar al particular . dice la Sala. de «incluso la posibilidad de moderación de su responsabilidad en aplicación de los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora»; criterio ya utilizado en nuestra STC (Pleno) 136/1999, que condujo a la anulación del art. 174 bis a).1 y 2 del Código Penal de 1973. Pues, en realidad, lo que parece dejar insatisfecho al referido Tribunal proponente de esta cuestión . y, desde luego, al Magistrado que suscribe. es que el retraso del contribuyente se

Por último, respecto al mismo precepto [art. 61.2, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que otorgó a este precepto la Disposición adicional decimocuarta, apartado segundo, de la Ley 18/1991], el Pleno del TC volvió a pronunciarse en su STC núm. 291/2000 de 30 noviembre, en el siguiente sentido.

La redacción del aludido precepto era la siguiente:

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100.

En esta sentencia la cuestión que analiza el TC, entre otras, es si el recargo único del 100 por 100 que establece el párrafo segundo tiene carácter sancionador, ya que sólo en tal supuesto le resultarán de aplicación las garantías del art. 25.1 y 24.2 CE. Estableciendo la siguiente doctrina al respecto:

a) En primer lugar, el TC reconoce el carácter sancionador de este recargo.

b) En segundo lugar, el TC no aprecia la vulneración del art. 25.1 CE, argumentándolo del siguiente modo: El recargo del 100 por 100 que establece el párrafo segundo del art. 61.2 LGT, en la redacción que le dio la Ley 18/1991, respeta la exigencia de que a través de una norma de rango legal se predeterminen las conductas ilícitas y las sanciones correspondientes, que es lo que garantiza el derecho fundamental que consagra el art. 25.1 CE [SSTC 101/1988, de 8 de junio,

aplique automáticamente y con recargo único sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc. Va de suyo que, si la ponderación de estas circunstancias se admite, el automatismo en la aplicación de la ley desaparece, la Administración . ahora sí, en ejercicio de facultades sancionadoras. habrá de investigar y comprobar tales circunstancias a través de un expediente administrativo y la sanción (o el recargo) se impondrá mediante un acto administrativo (acto jurídico con contenido propio; no simple constatación de fechas) resolutorio de dicho expediente previo, con las debidas garantías. 4 Dicho esto, asumo la conclusión a que llega el Pleno en su fallo anulatorio. Pero considero necesario recorrer el camino discursivo que acabo de resumir y que en definitiva concretaría de la siguiente forma: antes de invocar el canon de constitucionalidad del artículo 24.2 CE, resulta necesario denunciar la arbitrariedad (art. 9.3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona (art. 24.2 CE).+

F. 3; 83/1990, de 4 de mayo, F. 2; 305/1993, de 25 de octubre, F. 3; 153/1996, de 30 de septiembre, F. 3; 14/1998, de 22 de enero, F. 10; 276/2000, F. 6, entre otras muchas].

c) Sin embargo, en tercer lugar, el TC aprecia vulneración del artículo 24.2 CE, argumentándolo del siguiente modo: Es doctrina constitucional reiterada que las «garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador ~~en~~ la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución» [por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, F. 3 a)], y como dijimos en la STC 18/1981, de 8 de junio, F. 3, «tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión», pues, como también sostuvimos en la STC 18/1981 (F. 3), «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga». Por todo ello hay que concluir que al haberse impuesto al recurrente un recargo de naturaleza sancionadora sin procedimiento contradictorio alguno, la Administración ha infringido el art. 24.2 CE al no respetar el derecho fundamental del demandante de amparo a no ser sancionado si no es a través del correspondiente procedimiento en el que, con las modulaciones que procedan, se respeten las garantías que se deducen de este precepto constitucional.³⁶⁰

Con el análisis de esta última sentencia damos por concluido el estudio de la doctrina del TC respecto al interés de demora tributario y a los recargos tributarios.

Hemos visto que la doctrina que el TC sostiene respecto al recargo sobre el interés de demora legal [interés de demora tributario] y sobre el interés de demora del 10 por ciento, es que los mismos son constitucionales, con base en el art. 31.1 CE que habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no

³⁶⁰ La sentencia analizada, al igual que la sentencias del Pleno del TC núm. 164/1995 de 13 noviembre y núm. 276/2000 de 16 noviembre, contiene un voto particular del magistrado don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE, el cual reproduce literalmente el contenido de los anteriores en sus líneas maestras e incluso en la mayor parte de su tenor.

sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse».

También hemos visto que aunque el TC destaque que los recargos tienen una función coercitiva, disuasoria o de estímulo, ello no los convierte en sanciones en sentido propio, por cuanto su función no es represiva; dado que los recargos tributarios podrán ser considerados, o no, sanciones, dependiendo de si en el mismo se halla la presencia de una finalidad represiva, retributiva o de castigo [la cual el TC viene destacando como específica de las sanciones], para lo cual es preciso atender a la cuantía del recargo, aunque, como nos recuerda el TC, esta no represente en sí misma un argumento definitivo, sino un importante valor indiciario, de tal manera que si la cuantía del recargo superase cuantitativamente el valor de las sanciones [incluso de las atenuadas] nos encontraríamos ante una sanción encubierta: lo que el TC deduce de los recargos del 50 y del 100 por ciento analizados [declarándolos inconstitucionales], no así en el recargo del 25 por ciento aplicado sobre el interés legal en el supuesto del interés legal [interés de demora tributario], ni en el interés de demora del 10 por ciento, [declarándolos constitucionales].

En definitiva, la funcionalidad que cumplen los recargos tributarios no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión orientada a evitar su incumplimiento.

De todo ello se deduce que para el TC, en cuanto a los recargos tributarios, la frontera que marcará la consideración del mismo como sanción, o no, será el importe del mismo.

No obstante ello, tal y como hemos podido observar en los votos particulares a las sentencias analizadas, efectuados por los magistrados del Tribunal Constitucional don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE y don Fernando GARRIDO FALLA, la cuestión de los recargos tributarios por demora no deja de ser, ni mucho menos, pacífica. Ambos magistrados, aunque fundándose en distintas motivaciones, tildan lo recargos de auténticas sanciones, reclamando para estos la aplicación de expedientes sancionadores y la aplicación de los derechos previstos en el art. 24.2 CE, sobre todo, con respecto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad.

Sea de ello lo que fuere, actualmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 25, califica el pago de los intereses de demora y de los recargos, tanto los establecidos por declaración extemporánea como los del periodo ejecutivo, como una obligación tributaria accesoria, excluyendo de dicha consideración a las sanciones tributarias.

Dicha norma, en su art. 26, cifra el interés de demora en el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

De la misma forma, el art. 27 de la citada norma, fija el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo de la Administración tributaria, en el 5, el 10, o el 15 por ciento, dependiendo, respectivamente, de si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, excluyendo las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración; dicho recargo se eleva al 20 por ciento, si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, en este último supuesto, sí que se exigirán los intereses de demora, por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado, no obstante, excluir las sanciones que hubieran podido exigirse.

Por último, el art. 28 de la norma aludida, establece los recargos del periodo ejecutivo [recordemos que son tres: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.], en el 5 por ciento para el recargo ejecutivo, el 10 por ciento para el recargo de apremio reducido y el 20 por ciento para el recargo de apremio ordinario; en este caso los intereses de demora sólo serán exigibles con el recargo de apremio ordinario y, en ninguno de los tres recargos, se excluyen las sanciones que se puedan exigir.

Como podemos observar, el legislador tributario de 2003, a la hora de redactar la nueva Ley General Tributaria, y en aras de evitar que se interpusieran cuestiones de inconstitucionalidad como las *supra* analizadas en el presente epígrafe, tuvo muy en cuenta la doctrina sentada por el TC, procurando que, en ningún caso, los recargos

tributarios establecidos en dicha norma superasen cuantitativamente el valor de las sanciones [incluso de las atenuadas], cuestión, esta última, que no nos convence por los motivos expuestos.

4.3 Nuestra opinión sobre los recargos tributarios

Consideramos que tanto el recargo del 25% en el interés legal del dinero aplicado a los intereses de demora tributarios, como los recargos por demora, son verdaderas sanciones encubiertas por el legislador, por lo que la imposición de los mismos, sin la tramitación del correspondiente expediente sancionador y sin la observancia de las garantías materiales y procesales contenidas en los artículos 25.1 y 24.2 CE, debe declararse inconstitucional. Y ello, más allá de que la cuantía de los citados recargos se aproxime, en mayor o menor medida, a la de las sanciones tributarias, pues la imposición de un recargo consistente en una cuantía fija, prescindiendo del principio de culpabilidad y, por tanto, excluyendo cualquier tipo de excusa absolutoria, vulnera, a nuestro juicio, la doctrina que el TC tiene desarrollada sobre la potestad sancionadora de la Administración, y sobre todo el principio de proporcionalidad de obligada observancia por los poderes públicos.

La doctrina analizada del TC *juega*, como hemos podido comprobar, con la semántica, a la hora de describir la finalidad de dichos recargos, pues aunque alude a su carácter disuasorio o coercitivo, descarta que tengan una función represiva o punitiva. En nuestra opinión, el citado argumento no es sostenible, pues estando ante la comisión del mismo ilícito tributario, el pago tardío de obligaciones tributarias, no se puede sostener distinta función para el recargo y para la sanción [en el primer caso, de disuasión; en el segundo, de represión] a imponer al contribuyente, sólo por el hecho de que en el primer supuesto el contribuyente realice dicho pago, tardío, sin requerimiento previo de la Administración, y, en el segundo, lo realice tras el requerimiento de la Administración.

En apoyo de nuestra tesis, citamos la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección 4ª), Caso Nykänen contra Finlandia. Sentencia de 20 mayo 2014. El caso analizado en la citada sentencia es el siguiente: a raíz de una inspección fiscal a una empresa, las autoridades fiscales consideran que el señor Nykänen había recibido 33.000 " como beneficios encubiertos de la empresa durante el año fiscal 2003. Los impuestos evadidos ascendían a 12.420 " , además se le impuso un impuesto adicional y un recargo fiscal de 1.700 " [13,69% sobre los impuestos evadidos].

Por lo que en estos momentos interesa, el TEDH acaba afirmando que la naturaleza del recargo fiscal es penal, por cuanto los recargos fiscales no fueron pensados como una compensación económica por los daños, sino como un castigo para disuadir de volver a delinquir. Los recargos se impusieron, por tanto, por una regla cuya finalidad era disuasiva y punitiva.

En ese sentido, en nuestro caso la compensación económica por los daños a la que se refiere el TEDH, estaría compuesta por los intereses de demora, sin el recargo del 25 por ciento, considerando que lo demás que sobrepase dicho interés de demora, es imposible otorgarle otra funcionalidad que no sea disuasoria y represiva³⁶¹.

Del mismo modo en Francia, el Consejo de Estado [*ad exemplum*, en su fallo de 17 de febrero de 1992] considera que la mayoría de los intereses de demora y los recargos previstos en la legislación tributaria ostentan naturaleza sancionadora, no obstante su carácter objetivo³⁶².

Con base en lo anterior, proponemos que los recargos tributarios sean considerados como auténticas sanciones, a las que, en su caso, se les deberá aplicar una atenuante cualificada [el arrepentimiento espontáneo]. La citada atenuante es fácil de calcular basándonos en el recargo que se quiera aplicar. Así, si el recargo queremos que sea de un 10%, bastará tener en cuenta la sanción a aplicar, por ejemplo una sanción del 100% y una atenuante por arrepentimiento espontáneo del 90%; si es del 15%, sanción del 100% y una atenuante por arrepentimiento espontáneo del 85%; y si es del 20%, sanción del 100% y una atenuante por arrepentimiento espontáneo del 80%. Con dicha modificación se conseguirían dos efectos de la mayor importancia, a saber: el primero y principal, que al ser considerados sanción les será de aplicación las garantías materiales y procesales de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE; el segundo que, pese a ello, seguirán

³⁶¹ Entre nuestra doctrina, de la misma opinión HUERGO LORA, el cual ha sostenido que: «Lo que parece claro es que si el recargo está relacionado, como lo está, con las sanciones, también debe estar sometido a alguno de sus requisitos, lo que significa, en concreto, que no puede ser exigido si se dan circunstancias que excluyen toda culpabilidad en la conducta del contribuyente». Vid.: HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 262 a 305; y también en «Los recargos tributarios por demora»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., págs. 484 a 490.

³⁶² FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón: «La potestad sancionadora en el Derecho comparado. Francia (I)», ob. cit., pág. 13.

manteniendo la función disuasoria o coercitiva que de ellos viene sosteniendo el TC. En definitiva, se trataría de una medida plenamente respetuosa con la CE y con la doctrina del TC.

5. Recapitulación

En cuanto al concepto de sanción, hemos visto la importancia que el mismo tiene, por cuanto, como tiene declarado el TC, la entrada en funcionamiento de los principios previstos en el artículo 25.1 CE y de las garantías procesales ínsitas en el artículo 24.2 CE solo procederá cuando nos encontremos ante una condena penal o una sanción administrativa.

Dado que en las normas sancionadoras administrativas el concepto de sanción no se encuentra definido: ni en la LGT, ni en la LRJSP. En este sentido, la cuestión nuclear es si debe dejarse en manos del legislador lo que es o no es sanción, o bien, debemos acudir a un criterio material de delimitación previo. Obviamente la respuesta es que deberemos delimitar previamente un concepto material de sanción, puesto que, de lo contrario, dejaríamos en manos del legislador la potestad de decidir qué es o qué no es sanción y, con ello, podría eludir la aplicación de los principios y garantías procesales constitucionales, siempre que lo deseara, con la inseguridad jurídica que comportaría.

Así las cosas, para conceptualizar una medida privativa o restrictiva de derechos como sanción, hemos determinado una serie de criterios obligatorios a los que deberemos atender, así: en primer lugar, dicha medida deberá estar contemplada en una ley escrita y previa; en segundo lugar, la citada ley deberá ser administrativa; en tercer lugar, la medida deberá ser consecuencia directa de una previa infracción de un mandato una prohibición contenida en una norma ley tributaria; en cuarto lugar, dicha medida deberá conllevar una finalidad preventiva.

A partir de aquí, hemos ensayado una teoría de la sanción, según la cual podemos definir el concepto de sanción como: **Un mal predeterminado por ley, como consecuencia de una conducta ilegal prevista por una ley tributaria, con una finalidad puramente preventiva.**

En consecuencia, el criterio decisivo para conceptualizar una medida privativa o restrictiva de derechos como sanción será el de la finalidad. En este sentido, hemos visto cómo esta es la postura que sostiene el Tribunal Constitucional a la hora de conceptualizar una medida como sanción, a saber: La nota que singulariza a las sanciones administrativas dentro del conjunto de los denominados actos de gravamen, según hemos tenido ocasión de recordar en las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, F. 3, y 132/2001, de 8 de junio, F. 3.+Es la anudación a la misma de una consecuencia represiva, retributiva o de castigo+[STC núm. 100/2003 de 2 junio (FJ 2)]. Mismo criterio que sigue el TEDH [Sentencia de 23 noviembre 2006].

En cuanto a la delimitación entre sanción y pena, hemos establecido que serán dos los criterios a tener en cuenta a la hora de delimitar sanción y pena: el primero, los distintos efectos que conllevan pena y sanción; y, el segundo, la distinta finalidad de pena y sanción. De lo anterior hemos deducido que pena y sanción son ontológicamente diferentes.

Efectivamente, para nosotros, la pena se diferencia de la sanción por el lado de los efectos, puesto que la pena característica del Derecho penal es la pena privativa de libertad, más los antecedentes penales que ésta comporta, mientras que la sanción característica del Derecho sancionador tributario es la pecuniaria. Conque, ya tenemos una diferencia cualitativa, pues no será lo mismo responder con la privación de libertad, que con una cierta suma de dinero.

Por otra parte, también se diferencia por el lado de la finalidad, puesto que para nosotros la pena tiene por finalidad principal la retribución, también prevención, y, además, para las penas privativas de libertad, en lo posible, reeducación y resocialización; mientras que la finalidad de la sanción es preventiva, tanto prevención general [negativa y positiva], como prevención especial en el momento de la imposición de la sanción.

Por último, en cuanto a los recargos tributarios [tanto el aplicado al interés legal del dinero, como los recargos por demora], hemos manifestado que, a contrario de lo que sostiene el Tribunal Constitucional, para nosotros se trata de auténticas sanciones encubiertas, pues conllevan una finalidad represiva clara. Por ello, propugnamos que pasen a ser considerados sanciones, a los que se le pueda aplicar una atenuante cualificada de arrepentimiento espontáneo, pero que deberán ser impuestas en un procedimiento sancionador, ergo, con aplicación de los principios generales del Derecho sancionador, señaladamente el de culpabilidad.

CAPÍTULO IV. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO Y SUS DIFUSOS ÍMATICESÍ

1. Los principios generales del procedimiento sancionador tributario en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Partiendo del principio de especialidad, las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre [LGT], que se vean inmersas en un procedimiento sancionador, a la primera norma que deberá acudir para aprehender los principios sobre los que descansa actualmente el Derecho sancionador tributario es a nuestra vigente LGT.

La importancia de dichos principios viene consagrada en la misma norma, en tanto que su artículo 1 LGT establece %a. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.+

La LGT vino a sustituir a su homónima preconstitucional de 1963, de lo que se deriva que, en materia de potestad sancionadora, debía recoger los importantes cambios operados a través de la Constitución de 1978 y, sobre todo, de la doctrina emanada del TC sobre la materia, la cual en 2003 ya era muy abundante.

Dicho lo cual, y siguiendo la Exposición de Motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario [RD 2063/2004], el régimen sancionador tributario contenido en la LGT fundamentalmente se caracteriza por:

a) La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria. Ello queda perfectamente objetivado si atendemos a la estructura de la LGT, donde nos encontraremos que el Título III es dedicado a la aplicación de los tributos y el Título IV a la potestad sancionadora. De la misma forma se objetiva si atendemos a su artículo 58, en el cual se excluyen las sanciones del concepto de deuda tributaria, a

contrario de lo establecía su predecesora de 1963. Dicha separación conceptual, obviamente, descansa en la distinta naturaleza jurídica del Derecho sancionador tributario y del Derecho tributario: distintos principios, distintas reglas y distintos procedimientos.

No obstante de la aludida separación conceptual que realiza la LGT, la finalidad recaudatoria de las sanciones tributarias [al igual que la de la deuda tributaria] sigue con toda su fuerza presente en la LGT, por mucho que se empeñe la doctrina del TC en omitir la misma entre las finalidades de la sanción [la función propia de las sanciones, nos dice, es represiva, retributiva o de castigo, SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3; y 132/2001, de 8 de junio FJ 3]. De la finalidad recaudatoria de las sanciones dan cuenta ALMENAR BELENGUER Y RIPLEY SORIA³⁶³, también PÉREZ NIETO³⁶⁴, y, en fin, también DELGADO SANCHO³⁶⁵.

³⁶³ En efecto [õ] la finalidad recaudatoria de las sanciones es evidente.

Esa finalidad recaudatoria de las sanciones se pone de manifiesto en la LGT a partir del mantenimiento de los privilegios propios de la deuda tributaria para las sanciones [õ]. Si la finalidad de la sanción fuese meramente retributiva o de castigo, como en teoría debería ser, no debería importar al legislador la preferencia crediticia para su cobro, ya que la preferencia es una cualidad del crédito que opera en relación con otros concurrentes, pero nunca en relación con el deudor, al que, en principio, poco le debería importar quién cobra primero.+ALMENAR BELENGUER, Jaime y RIPLEY SORIA, Daniel: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, coordinado por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2008, pág. 1.291.

³⁶⁴ Nuestro Tribunal Supremo, sin embargo, no lo ve así y su nueva doctrina se convierte en una inesperada aliada del impropio *Derecho sancionador de la Recaudación*, una realidad sociológica que sería ingenuo y hasta hipócrita ignorar y en la que . en más ocasiones de las deseables- la Administración instrumenta las multas como medio adicional de recaudación, lo cual, como hemos mínimo, constituye una desviación de poder proscrita en el artículo 63.1 LRJAP y PAC y en el artículo 70.2 LJCA (uso de potestades administrativas para fines distintos de los establecidos por el ordenamiento).+PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, ob. cit., pág. 110.

³⁶⁵ Cuando la hacienda pública pretenda recaudar imponiendo sanciones, lo que es habitual en todos los ámbitos del sector público, habrá incurrido en desviación de poder, pues son los tributos . que deben ser justos- los que financian los gastos públicos y las sanciones . que deben ser proporcionadas- las que castiguen las conductas ilícitas, bien entendido que la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin.+DELGADO SANCHO, Carlos David: *Principios de Derecho Tributario sancionador*, Madrid: Grupo El Derecho y Quantor, S.L., 2010, pág. 12.

b) La aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de Derecho administrativo, entre los que destacan el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.

Lo anterior, por una parte, aunque pudiera ser calificado de categórico, no deja de ser inane, puesto que los principios generales contenidos en la norma constitucional son de inmediata vinculación y de obligada observancia para los Jueces y Magistrados del Poder Judicial, dado su carácter de Norma Suprema, sin que se necesite de una norma legal que los desarrolle o los aplique, como en este caso la LGT³⁶⁶.

Por otra, baste comparar cuantitativamente la parte general del Código Penal con 137 artículos y la parte general de la potestad sancionadora en la LGT con 13 artículos, para advertir la importancia que una y otra norma atribuyen al Derecho represivo y el grado de desarrollo del Derecho penal frente al Derecho sancionador tributario.

c) La tipificación de las infracciones en leves, graves y muy graves, la cual toma de la hoy derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

d) La introducción de nuevas reducciones de las sanciones para los supuestos de actas con acuerdo y de pago sin recurso de la sanción.

³⁶⁶ Que ello es así, ya se puso de manifiesto en el INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, cuando sostienen: «A estos efectos, vuelve a plantearse una cuestión ya debatida en la Comisión, se trata de dilucidar si resulta conveniente que una Ley ordinaria reproduzca los principios constitucionales. La respuesta que debe darse a este interrogante no es otra que la ya sostenida con anterioridad en el presente Informe. Consiste en afirmar que, aunque no resulte muy correcta desde un punto de vista técnico, la mención de normas y principios constitucionales está justificada por el afán didáctico que debe presidir la LGT. En el presente caso, además, puede añadirse una justificación adicional: la regulación expresa de dichos principios permitirá reforzar su aplicación en materia tributaria, lo que no siempre ha estado claro .o, al menos, con la extensión debida- en nuestra práctica administrativa y judicial. *INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA*. Ob. cit., pág. 187.

e) La especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación, y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria.

f) Y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador. Para lograr este objetivo se han revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción y se han incluido en el texto legal las reglas para su aplicación.

Después de esta introducción, y pese a que trataremos cada uno de los principios de la potestad sancionadora insertos en la LGT, de forma específica, en el capítulo correspondiente de este trabajo dedicado al análisis de cada uno de ellos, cumple dejar constancia que los principios de la potestad sancionadora se hallan incardinados en Título IV de la referida norma, el cual viene referido a la potestad sancionadora, Capítulo I, que nos habla de los principios y concretamente a su artículo 178, el cual nos señala:

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.

Como podemos observar, el apartado primero del citado artículo, nos remite a los principios reguladores sobre la potestad sancionadora contenidos en la normativa administrativa, eso sí, advirtiendo que, ello será así, *con las especialidades establecidas en la normativa tributaria*³⁶⁷. Consecuentemente, nos encontramos con una remisión a la normativa común administrativa de carácter subordinado.

³⁶⁷ Como acertadamente advierte SÁNCHEZ HUETE: Por consiguiente, su mención [a los principios] en el art. 178 de la LGT no añade nada, si no es por la mención a que la potestad sancionadora se ejercerá de acuerdo a tales principios "con las especialidades establecidas en esta ley". Cabe preguntarse ¿qué se nos quiere decir?; ¿qué existe una aplicación especial de tales principios en

De esta forma, el capítulo dedicado a los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria se inicia con una proclamación en su artículo 178 LGT de la aplicación de los que rigen en materia administrativa. Enumerándose expresamente, a continuación, una serie de principios, como son: legalidad, tipicidad, irretroactividad de la norma no favorable, culpabilidad [aunque se le denomina, siguiendo la tradición administrativa, principio de responsabilidad], proporcionalidad y no concurrencia [este último pretende ser la expresión castellana del *non bis in idem*, habiéndose adoptado la misma denominación que le atribuía en el momento que entró la norma en vigor la LRJPAC].

En conclusión, *prima facie*, parecería deducirse que el legislador tributario ha querido configurar unos principios a la medida de sus intereses recaudatorios, de ahí que advierta en el artículo 178.1 LGT: *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.* Adelantemos ya, sin embargo, que no creemos que los principios del ámbito represivo constitucionales puedan sufrir modificaciones tales que los acaben desfigurando, dada su concepción de principios generales informadores, y ello, por muchos matices que se quieran establecer. De ello nos ocuparemos *infra*.

este ámbito?; ¿qué los principios sancionadores comunes a todo el *ius puniendi* se aplicarán con matices?; ¿qué, en tal caso, es la ley quien puede efectuar tales matices o especialidades?

[õ]

Por tanto, los declarados por el legislador como principios no pueden excepcionar o matizar a los verdaderos principios generales del ámbito sancionador, so pena de construir un estatuto jurídico específico -normalmente disminuido- para el imputado de una infracción tributaria. La especialidad no puede ser excusa o justificación para estatutos diversos que pretenden colocar al imputado, por una infracción tributaria, en una situación de subordinación impropia de su condición de ciudadano. La subordinación de la aplicación de tales principios a las especialidades de la LGT no puede conllevar a un desconocimiento de los mismos, por el carácter esencial de los principios, ni a singularidades injustificadas en el trato del imputado, por el mero hecho de ser también obligado tributario. No olvidemos que en el ámbito sancionador sólo existen imputados, y no obligados tributarios; o sea, se trata de imponer sanciones no de cobrar deudas. Se ha de partir de la afirmación de que la potestad sancionadora de la Administración es *ius puniendi* lo cual comporta la imposibilidad de desconocer o quebrar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo. Es así que la peculiaridad del Derecho sancionador administrativo respecto del Penal, y la especialidad del Derecho sancionador tributario respecto del general, tiene como límite en el reconocimiento de dichos principios cuyo contenido esencial no puede sacrificarse. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT*, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Pamplona. 2006: Editorial Aranzadi, SA. núm. 11/2006, paraf. 1 parte Presentación.

2. Los principios generales del procedimiento sancionador administrativo en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

Como acabamos de ver, la LGT hace una remisión subordinada a los principios de la potestad sancionadora reguladores de la misma en materia administrativa, de modo que cumple analizar la norma común en materia administrativa que no es otra que la recién estrenada Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [LRJSP], con entrada en vigor el 02 de Octubre de 2016, y sucesora de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común [LRJPAC].

Cumple significar que la regulación de la potestad sancionadora contenida en la Ley 30/1992, se ha fragmentado en dos cuerpos legales diferenciados [en la propia Ley 40/2015 ya citada y el la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas], solución que ha sido duramente criticada tanto por parte del Consejo de Estado³⁶⁸ como por la doctrina mayoritaria³⁶⁹, al entender que no responden a una buena técnica legislativa y que supone un perjuicio para la seguridad jurídica. A resultas de tal técnica legislativa: la Ley 40/2015 contiene los principios materiales de la potestad sancionadora y la Ley 39/2015 los procedimentales.

³⁶⁸ INFORME DEL CONSEJO DE ESTADO nº 275/2015, Madrid, 29 de abril de 2015, pág. 33: *En todo caso, la regulación de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial deberá siempre realizarse de forma integral, contemplando de forma unitaria los requisitos sustantivos y los principios procedimentales de aplicación en ambas materias, dados que unos y otros constituyen aspectos esenciales de su ordenación y, por ello, tienen indudable sentido institucional.*

³⁶⁹ *Ad exemplum*, CANO CAMPOS, Tomás: *La potestad sancionadora de la Administración: una regulación fragmentaria, incompleta y perniciosa*, en Revista Documentación Administrativa, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid: número 2, enero-diciembre 2015, pág. 2: *La potestad sancionadora de la Administración no debe estar regulada en dos textos normativos distintos y, menos aún, de forma fragmentaria y parcial. Esta potestad, al igual que el sistema de responsabilidad de las Administraciones Públicas, debería haberse regulado en un solo texto o disposición normativa y, como se ha adelantado, de forma completa y sistemática y no, como se hace, con carácter fragmentario o parcial, con la merma para la seguridad jurídica que ello supone. Incluso estaría justificada su regulación en una sola Ley, como ocurre en otros países (Alemania e Italia), quizá junto a otra importante y olvidada institución como la inspección administrativa. Es claro que al amparo del art. 149.1.18ª CE, el estado está habilitado para aprobar una ley general y básica sobre la potestad inspectora y sancionadora de la Administración.*

Empero, en el presente epígrafe no vamos a comentar la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, debido a que su Disposición adicional primera excluye algunos procedimientos administrativos por razón de materia y, entre ellos, las actuaciones y procedimientos sancionadores en materia tributaria, los cuales se seguirán rigiendo por su normativa específica [DA 1ª, 2.c)].

Ya en cuanto a la LRJSP, la potestad sancionadora viene contemplada en el capítulo III, bajo la rúbrica ~~%~~Principios de la potestad sancionadora+, y se compone de siete artículos dedicados a los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, a la prescripción de las infracciones y las sanciones y al principio de no concurrencia. Al respecto, queremos llamar la atención sobre este hecho, pues, al igual que en la LGT, si los comparamos con los 137 que le dedica el Código Penal a su parte general, parecería evidenciarse una discordancia entre la afectación práctica que tiene dicha materia sancionadora administrativa y la incuria con la que el legislador la trata.

Sea lo que fuere, dada la remisión subordinada a los citados principios que realiza la LGT en su artículo 178.1, a continuación vamos a proceder a comentar las novedades de cada principio que la LRJSP incorpora, a saber:

a) Principio de legalidad, artículo 25 LRJSP:

1. La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, cuando se trate de Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.
2. El ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario.
3. Las disposiciones de este Capítulo serán extensivas al ejercicio por las Administraciones Públicas de su potestad disciplinaria respecto del personal a su servicio, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la relación de empleo.
4. Las disposiciones de este capítulo no serán de aplicación al ejercicio por las Administraciones Públicas de la potestad sancionadora respecto de quienes estén vinculados a ellas por relaciones reguladas por la legislación de contratos del sector público o por la legislación patrimonial de las Administraciones Públicas.

Este precepto respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC presenta las siguientes novedades:

Única) La única novedad que contiene el precepto transcrito, es la relacionada con la potestad disciplinaria, apartado tercero, mediante la cual termina con una vieja polémica sobre las relaciones de sujeción especial y la aplicación rebajada de los principios generales a dichas relaciones. De esta forma, a partir de la entrada en vigor de la LRJSP, la Administración deberá observar los mismos principios, tanto si se trata de ejercer su potestad disciplinaria respecto al personal a su servicio, como a la hora de ejercer su potestad sancionadora.

b) Principio de irretroactividad, artículo 26 LRJSP:

1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.
2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.

Este precepto respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC presenta las siguientes novedades:

Único) La única novedad que contiene el presente precepto, es la inclusión en su apartado segundo, junto al presunto infractor, del infractor, lo que supone que el legislador se ha hecho eco de la crítica de la doctrina científica, y ha homologado el principio con su correlativo en el CP, artículo 2.2, al incluir la retroactividad de las disposiciones favorables respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.

c) Principio de tipicidad, artículo 27 LRJSP:

1. Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.

Las infracciones administrativas se clasificarán por la Ley en leves, graves y muy graves.

2. Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley.

3. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la Ley contempla, contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes.

4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica.

El presente artículo no ha sufrido modificación alguna respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC.

d) Principio de responsabilidad, artículo 28 LRJSP:

1. Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas, así como, cuando una Ley les reconozca capacidad de obrar, los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos, que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa.

2. Las responsabilidades administrativas que se deriven de la comisión de una infracción serán compatibles con la exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario, así como con la indemnización por los daños y perjuicios causados, que será determinada y exigida por el órgano al que corresponda el ejercicio de la potestad sancionadora. De no satisfacerse la indemnización en el plazo que al efecto se determine en función de su cuantía, se procederá en la forma prevista en el artículo 101 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. Cuando el cumplimiento de una obligación establecida por una norma con rango de Ley corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan. No obstante, cuando la sanción sea pecuniaria y sea posible se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable.

4. Las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores podrán tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación. Asimismo, podrán prever los supuestos en que determinadas personas responderán del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependan o estén vinculadas.

Este precepto respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC presenta las siguientes novedades:

1ª) Se amplía el espectro de los sujetos que podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa, cuando una ley les reconozca capacidad de obrar, a: los grupos de afectados, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos.

2ª) Se elimina la responsabilidad a título de simple inobservancia, sustituyéndola por la responsabilidad a título de dolo o culpa.

Esta sí parece una modificación de calado, dada la polémica que siempre acompañó a la responsabilidad a título de simple inobservancia prevista en la LRJPAC. Así, parece que el legislador, aquí sí, recoge la doctrina del Tribunal Constitucional referente al principio de culpabilidad y, sin ambages, declara que solo se podrá cometer una infracción tributaria cuando en su realización concorra dolo o culpa. Así que, parece que el legislador aumenta la presencia del elemento subjetivo en el ámbito sancionador; aunque mucho nos tememos que, en su aplicación práctica, dicho cambio no va a tener mayores consecuencias dado el carácter objetivo mayoritario de las infracciones administrativas. De toda formas, se echa en falta una mención expresa al grado mínimo de culpa exigible, pues si este se fija en la culpa levísima [lo que la norma no aclara] poco o nada se habrá avanzado.

3ª) Se habilita expresamente al órgano al que corresponda la potestad sancionadora para reclamar al infractor la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario, así como con la indemnización por los daños y perjuicios causados, la cual será determinada y exigida por el órgano aludido. Advirtiendo que de no satisfacerse la indemnización por daños y perjuicios en el plazo que al efecto se determine en función de su cuantía, se procederá en la forma prevista en el artículo 101 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [procedimiento de apremio].

Aquí la modificación sustancial viene dada por la exigencia expresa contenida en la nueva norma, para que, el órgano de la Administración que ejerce la potestad sancionadora, junto a la imposición de la sanción, requiera al infractor para que, en su caso, reponga a su estado originario la situación alterada y, además, calcule y exija indemnización por los daños y perjuicios causados [en la LRJPAC, se encargaba dicha función ~~al~~ al órgano competente-], dado que si el infractor no paga la indemnización en el plazo voluntario que se le otorgue, se le exigirá por la vía de apremio, cambio radical este último respecto a su antecesora que contemplaba la vía judicial para reclamar dicha indemnización en caso de impago en plazo voluntario.

4ª) En la responsabilidad solidaria de las infracciones y sanciones, por el incumplimiento de una obligación que una Ley atribuya a varias personas conjuntamente, la novedad radica en que la sanción sea pecuniaria, cuando sea posible, se individualizará en la resolución, en función del grado de participación de cada responsable.

5ª) Por último, el precepto modifica la regulación de la responsabilidad subsidiaria o solidaria prevista en la anterior normativa por el incumplimiento de obligaciones impuestas por Ley que conlleven el deber de prevenir la infracción administrativa cometida por otros, sustituyéndolo por la posibilidad de que los distintos regímenes sancionadores puedan tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación [*culpa in vigilando*]; con ello se consigue que dichas personas no respondan ya como responsables subsidiarios o solidarios, sino en concepto de autores. De la misma forma, y por el mismo motivo [*culpa in vigilando*], se prevé la posibilidad de establecer por Ley supuestos en los que determinadas personas respondan del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependan o estén vinculadas, aunque el precepto no aclara si en este caso se hará responder a dichas personas como responsables solidarios o subsidiarios.

e) Principio de proporcionalidad, artículo 29 LRJSP:

1. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad.
2. El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas.
3. En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios:
 - a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.
 - b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora.
 - c) La naturaleza de los perjuicios causados.
 - d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.
4. Cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior.
5. Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida.

6. Será sancionable, como infracción continuada, la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión.

Este precepto respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC presenta las siguientes novedades:

1ª) El precepto contiene, a nuestro juicio, una novedad de la mayor importancia, pues, en su apartado tercero, impone un mandato [deberá] al legislador sancionador sectorial y al órgano aplicador de la potestad sancionadora para que observen ~~la~~ debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción+. Lo anterior, no deja de ser un criterio de política criminal actual, según el cual, las infracciones, tanto penales como administrativas, deberán ser idóneas para su fin, descartándose, en consecuencia, aquellas otras que obedezcan a fines ajenos a su finalidad [como, por ejemplo, en el ámbito sancionador tributario, el recaudatorio]; a su vez, la necesidad de las mismas vendrá determinada por el principio de subsidiariedad, con otras palabras, el legislador debe recurrir a la infracción y a la sanción menos onerosa, cuando la finalidad que se persigue pueda conseguirse igual o tan bien que con una infracción mayor o una sanción más onerosa; por último, todo ello, se deberá adecuar a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción [criterios de graduación].

2ª) Precisamente, en cuanto a los criterios de graduación, el precepto también incorpora diversas novedades muy relevantes: en primer lugar, añade como criterio de graduación el grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad en el infractor; también modifica el criterio referente a la reincidencia, que si bien ya aparecía en la norma precedente, ahora lo define perfectamente, evitando, con ello, la inseguridad jurídica que el anterior criterio conllevaba; por otra parte, añade el criterio de la continuidad o persistencia en la conducta infractora, el cual, a nuestro juicio, se solapa con el criterio de la reincidencia, y, a mayor abundamiento, no define cuándo se deberá considerar la existencia de dicha continuidad o persistencia [inseguridad jurídica],

3ª) En su apartado cuarto, incorpora otra novedad de la mayor relevancia, cual es que nos dice: ~~¶~~ Cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior.+Con lo que deja un margen de discrecionalidad [no de arbitrariedad],

al órgano competente para ejercer la potestad sancionadora, para aplicar el principio de proporcionalidad, al otorgarle la posibilidad de rebajar en un grado la sanción a imponer, en virtud de la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes. Es obvio que las normas sancionadoras no pueden aprehender todas las circunstancias que acontecen en una infracción, por lo que nos parece del mayor acierto la posibilidad otorgada por el precepto.

4ª) Su apartado quinto contiene como novedad la previsión del concurso medial de infracciones, previendo que en dicho caso, únicamente se impondrá la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida.

5ª) Por su parte, el apartado sexto, incluye como novedad la infracción continuada, a imagen y semejanza de la prevista en CP [artículo 74] para el delito continuado, aunque sin aclarar qué sanciones deberán imponerse, a diferencia del artículo del CP comentado, que señala: *“El autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.”*

En consecuencia, si bien se prevé la opción legislativa de la infracción continuada, es criticable que no se determine la sanción a imponer [tal y como sí realiza, como hemos visto, en el caso del concurso medial].

Por último, resulta reprochable que, habiéndose ocupado del concurso medial y de la infracción continuada, no lo haya hecho del concurso ideal y del concurso real, aprovechando tan magnífica ocasión para hacerlo y, de esta forma, condicionar los diversos regímenes sancionadores sectoriales.

f) Prescripción, artículo 30 LRJSP:

1. Las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan. Si éstas no fijan plazos de prescripción, las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las graves a los dos años y las leves a los seis meses; las sanciones impuestas por faltas muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año.
2. El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido. En el caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, de un procedimiento administrativo de naturaleza sancionadora, reiniciándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable.

3. El plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que sea ejecutable la resolución por la que se impone la sanción o haya transcurrido el plazo para recurrirla.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, volviendo a transcurrir el plazo si aquél está paralizado durante más de un mes por causa no imputable al infractor.

En el caso de desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la resolución por la que se impone la sanción, el plazo de prescripción de la sanción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo legalmente previsto para la resolución de dicho recurso.

Este precepto, respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC, presenta las siguientes novedades:

1ª) En el apartado segundo, a raíz de la introducción de la infracción continuada, se señala que el plazo de prescripción comenzará a correr para estas desde que finalizó la conducta infractora.

2ª) En el apartado tercero, se explica con mayor detalle el plazo en el cual debe comenzar a contarse la prescripción de las sanciones, determinando ahora que comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que sea ejecutable la resolución por la que se impone la sanción o haya transcurrido el plazo para recurrirla.

3ª) Se añade un nuevo supuesto que en el correlativo no estaba contemplado, según el cual: ~~En~~ en el caso de desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la resolución por la que se impone la sanción, el plazo de prescripción de la sanción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo legalmente previsto para la resolución de dicho recurso.+

g) Concurrencia de sanciones, artículo 31 LRJSP:

1. No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.

2. Cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos

hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción.

Este precepto, respecto a su correlativo previsto en la LRJPAC, presenta las siguientes novedades:

Única) Se introduce como novedad el apartado referente a las sanciones impuestas por un órgano de la Unión Europea, incorporando, con alguna modificación, el contenido del artículo 5.2, segundo párrafo, del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora, el cual prescribía: ~~%Si~~ se hubiera impuesto sanción por los Órganos Comunitarios, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo compensarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción.+

Por demás, la LRJSP contiene evidentes carencias respecto a la potestad sancionadora de la Administración, que, entendemos, deberían haberse contemplado, como pueden ser: las reglas de punibilidad [consumación, tentativa, etcõ]; las causas de exención de la responsabilidad, con el tratamiento a la institución del error de tipo y de prohibición, error invencible y del vencible y de las consecuencias que cada uno de ellos comporta; concepto de autor, cómplices, y, en su caso, colaborador necesario; edad a partir de que se puede ser sancionado por la Administración; causas de justificación [antijuridicidad]; etcõ

Pese a ello, las novedades que incorpora la LRJSP, globalmente consideradas, nos merecen una valoración positiva, ya que incorporan muchas de las doctrinas que en la materia habían venido sosteniendo, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo.

Con ello, concluimos el análisis a los principios de la potestad sancionadora contenidos en la LRJSP, recordemos, segunda norma a la que deberemos acudir, aunque con carácter subordinado, para aprehender los principios sobre los que descansa actualmente el Derecho sancionador tributario, en virtud de la remisión a los mismos que efectúa la LGT en su artículo 178.1.

3. La Constitución Española de 1978

Una vez revisados los principios de la potestad sancionadora ínsitos en la normativa tributaria y en la normativa administrativa común, resulta ineludible referirnos a la CE, y, con ella, a la constitucionalización de los principios sancionadores administrativos.

Efectivamente, hasta la Constitución de 1978 podríamos decir que la normativa sancionadora se hallaba huérfana de cualquier tipo de regulación normativa, siendo así que dicha laguna venía siendo colmada a través de la jurisprudencia, especialmente, como hemos visto, de la emanada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Sin embargo, la promulgación de la Norma Suprema vino a suponer la creación *ex novo* de un estatuto jurídico de lo sancionador administrativo.

Dicho estatuto sancionador contiene unos principios generales de obligada observancia, que limitan la tarea del legislador ordinario [pero que no la excluyen], como son: los principios de legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad y *non bis in ídem*.

De la misma forma, en el ámbito procesal, debido al estatuto jurídico constitucional, la potestad sancionadora también se tiene que sujetar a una serie de derechos de los que el contribuyente es titular, como son: a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

El problema de dicho estatuto jurídico, como venimos sosteniendo a lo largo de este trabajo, es que, pese a que por primera vez en nuestra historia constitucional se plasmó en la Norma Suprema, de ahí que se afirme que se realizó *ex novo*, lo cierto y verdad, es que lo que en realidad se hizo es utilizar los principios y garantías jurídico procesales del Derecho penal, para trasladarlos al ámbito sancionador administrativo. Ello, como ya hemos dicho, e insistiremos, no deja de representar un problema añadido, pues tales principios y derechos fueron concebidos para otra rama del Derecho que, aunque próxima al Derecho sancionador administrativo, no resulta ontológicamente idéntica, como venimos sosteniendo.

Sea de ello lo que fuere, desde dicho momento ya no cabe que el legislador ordinario se ampare en una laguna legal o que la jurisprudencia no sepa a qué acogerse a la hora de interpretar una normativa sancionadora. Ahora se cuenta con unos principios constitucionales a los cuales se deberá circunscribir cualquier normativa sancionadora, so pena de no superar el posterior juicio de constitucionalidad.

Ahora bien, como ya hemos indicado, ello, en modo alguno, se puede interpretar como una reducción a lo inane de la labor del legislador ordinario sancionador tributario. Todo lo contrario: el legislador ordinario tuvo desde el principio ante sí [y tiene actualmente] el reto de desarrollar con claridad y precisión dichos principios constitucionales y, por tanto, un margen, limitado, sí, pero muy relevante, a la hora de concretar dichos principios generales, hasta convertirlos en unos principios propios o adaptados a las características propias del Derecho sancionador administrativo. Como no puede ser de otra forma: se trataría de ir de lo general a lo particular, para conseguir, en última instancia, seguridad jurídica.

Y es aquí, precisamente, donde, en nuestra opinión, el legislador ordinario no ha estado a la altura, tras casi cuarenta años de vigencia de nuestra Norma Suprema, pues no ha sabido articular una norma general sancionadora que dotara al administrado de seguridad jurídica. De esta forma, si bien la constitucionalización de la potestad sancionadora administrativa supuso un salto cualitativo en nuestra disciplina, al mismo tiempo, el legislador ordinario, cabe denunciar, se desentendió de su concreción y desarrollo, sumiendo en una inseguridad jurídica al Derecho sancionador administrativo, impropia de un Estado de Derecho.

Dicha inseguridad jurídica es objetiva, pues si, tras casi cuarenta años desde la promulgación de la CE, todavía se está discutiendo sobre cuestiones esenciales del mismo, como son: los propios principios, y, sobre todo, el alcance que los mismos deben tener, deberemos reconocer, sin ambages, que en esta materia el legislador ordinario ha fracasado³⁷⁰.

³⁷⁰ Aunque partamos de posiciones confrontadas en cuanto a la identidad ontológica de ambos tipos de infracciones, suscribimos íntegramente la acertada conclusión de SUAY RINCÓN, cuando afirma: Pero, en nuestra opinión, el problema más grave, y en esto sí que parece existir también coincidencia, reside en las dudas e incertidumbres que resultan de un modelo basado en unos principios excesivamente generalistas y que, además, admiten matices y hasta excepciones.

Ahora bien, entendemos que esta crítica debe ponerse en su sitio; y más que cuestionar el estatuto constitucional que es propio de la potestad sancionadora de la Administración, ha de llevar a

Resultado de todo ello: no nos queda más remedio que seguir acudiendo a la jurisprudencia, en este caso del Tribunal Constitucional, para lograr nuestro objetivo que, no es otro, que determinar los principios aplicables al Derecho sancionador tributario y su concreto alcance.

4. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981 y la aplicación de los principios generales del Derecho penal al procedimiento sancionador administrativo.

A lo que a nuestro estudio interesa, la sentencia fundamental que marcaría un antes y un después en el moderno Derecho sancionador administrativo, no es otra que la sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera), núm. 18/1981, de fecha 8 de junio de 1981, siendo ponente el Magistrado don Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT.

En síntesis el caso al que se enfrentó el TC es el siguiente: dos funcionarios en propiedad del Cuerpo de Correos, dirigentes de un Sindicato independiente (la CSUT), y Delegados de personal. Precisamente, según afirmaban, por su condición de Delegados de personal, fueron los únicos funcionarios que con motivo de su participación en la huelga del Servicio de Correos, que tuvo lugar en el mes de julio de 1979, fueron sancionados con suspensión de empleo y sueldo. Como quiera que dicha sanción, a juicio de los actores, no alcanzaba a sus derechos fundamentales ni específicamente al derecho sindical, asistieron en su triple condición mencionada a las asambleas que debidamente autorizadas se celebraron en los locales de la Administración Principal de Correos de Barcelona, razón por la cual, y ante reiteradas comunicaciones del Jefe provincial de Correos, fueron sancionados con multas de cien mil pesetas cada uno por resoluciones del Gobernador Civil de Barcelona, de 14 de febrero de 1980, dictadas sin seguir procedimiento alguno, y sin observar siquiera el elemental trámite de audiencia y defensa. Como curiosidad, los actores actuaban bajo la dirección del Letrado don José Ramón PARADA VÁZQUEZ.

requerir inexorablemente el indispensable complemento de un instrumento legal que, con carácter general y básico, permita superar la mayor parte de las incertidumbres, porque éstas en efecto resultan inaceptables y, como se ha dicho acertadamente, constituyen el caldo de cultivo propicio para la arbitrariedad.+ SUAY RINCÓN, José: *La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar*, ob. cit., pág. 59.

Los fundamentos jurídicos de la pretensión ejercida por ambos funcionarios fueron, esencialmente, las siguientes:

En primer lugar, los actores entienden que la sanción impuesta «por organizar asambleas sin autorización» supone una transgresión del artículo 21 de la Constitución, que al regular el ejercicio del derecho de reunión señala que no necesitará autorización previa. Por otra parte, existen unas «Normas sobre actuación de las Juntas de Representantes en Correos y Telecomunicación» de 13 de octubre de 1978, que establecen el derecho de los Delegados a convocar asambleas previa notificación a la superioridad con una antelación mínima de setenta y dos horas, haciendo constar la hora y lugar de celebración y el orden del día.

En segundo término, se alega que la resolución recurrida viola el artículo 28 de la Constitución en cuanto implica una injusta represión contra el derecho sindical. En concreto, el ejercicio del cargo sindical comporta no sólo el derecho, sino la obligación incluso de asistir a las reuniones que por motivos laborales se celebran en los lugares de trabajo, y la Autoridad carece de la facultad de impedir la asistencia de un representante sindical a dichas reuniones, a pesar de que se halle suspendido de empleo y sueldo, ya que tal sanción no comprende más que los derechos y deberes propios de la relación funcional, pero no implica ni alcanza al derecho sindical.

Por último, se indica que la resolución recurrida aplica un concepto de orden público manifiestamente contrario a los principios de la Constitución de 1978, al afirmar que se produjeron alteraciones e interrupciones de los distintos servicios sin consignar los hechos que las provocaron. A juicio de los actores, su asistencia a la Asamblea autorizada que se desarrollaba en los centros de trabajo no implicó ninguna alteración del normal funcionamiento del servicio, que estaba interrumpido legalmente como consecuencia de la celebración de la reunión, ni cualquier otra alteración del orden público, que no puede desprenderse por sí sola de ese simple acceso al local y de la participación de las Asambleas.

Nótese que en ningún momento alegan una posible vulneración del artículo 24 CE, a pesar de que en la interposición del recurso de amparo afirmaban que las multas les fueron impuestas *«sin seguir procedimiento alguno, y sin observar siquiera el elemental trámite de audiencia y defensa»*

Tuvo que ser el propio Tribunal Constitucional el que se diera cuenta de la anterior omisión y, mediante providencia de 25 de febrero de 1981, comunicar a los comparecidos en el proceso la eventual existencia de otro motivo distinto del alegado con relevancia para acordar lo procedente sobre la estimación o

desestimación de la pretensión constitucional, en concreto, si el acto de imposición de multas origen del recurso había podido infringir el artículo 24 de la Constitución, otorgándoles plazo de diez días para que manifestaran lo que a su derecho conviniera, siendo así que presentaron sendos escritos de alegaciones, oponiéndose, el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, no así la representación letrada de los actores.

En sus alegaciones al citado motivo, el Ministerio Fiscal sostenía:

Del artículo 24 de la Constitución no derivan principios directamente aplicables a las relaciones Administración-ciudadano, ni tampoco, por tanto, el supuesto de hecho sobre el que versa el presente recurso de amparo. Afirmación ésta fundada en que el artículo 24 del texto constitucional regula, junto al derecho a la jurisdicción específico de la relación ciudadano-jueces, una serie de garantías propias del proceso penal. La actividad de la Administración pública se rige por normas propias, como reconoce la Constitución en su artículo 105, apartado c), que reserva a la Ley la regulación del procedimiento administrativo y del principio de audiencia del interesado. Por ello, a su juicio, mientras el legislador futuro no modifique los términos de la cuestión no hay razones suficientes para creer que es inconstitucional el apartado 5.º del artículo 137 del Reglamento del Ministerio de la Gobernación de 31 de enero de 1947, que permite «sancionar» de plano las infracciones en materia de orden público cuando se dan determinadas circunstancias.

Por su parte, el Abogado del Estado, se oponía a dicho motivo con base en los siguientes argumentos:

El artículo 24 de la misma se refiere única y exclusivamente a actuaciones judiciales. Añade que no todos los principios propios del Derecho penal son extensibles al ordenamiento administrativo sancionador, como prueba el cotejo de los artículos 24 y 25 del texto constitucional, y estima que, en cualquier caso, podría entenderse que la advertencia hecha por el Jefe provincial de Correos de Barcelona a los ahora recurrentes de que si persistían en su actitud de participar en las Asambleas daría cuenta al Gobernador cumplió la función de audiencia a que se refiere el artículo 105, c, de la Constitución.

Pues bien, una vez plasmados los antecedentes básicos para captar las pretensiones de las partes, el Tribunal Constitucional se pronunciaba en los siguientes términos:

Ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de

nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.

Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la 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. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional.

3.

Siguiendo en la misma línea de razonamiento, y ya con relación al caso planteado, debemos afirmar ahora que tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga.

Siendo esto así, la conclusión a la que se llega en el caso objeto del examen aparece ya como evidente: procede declarar la nulidad de los actos aquí impugnados por haberse dictado sin observar los principios de la Constitución que están en la base de su artículo 24.

Ergo, el recurso de amparo fue estimado, como hemos podido comprobar, pero no por los motivos alegados por los dos funcionarios, sino por haberse vulnerado el artículo 24 de la Constitución.

Empero, más allá del caso concreto que le fue planteado al TC, lo importante de la citada resolución radica en las manifestaciones que realizó el Tribunal Constitucional al afirmar que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Con estas tres líneas se iba a cambiar la historia del Derecho sancionador administrativo postconstitucional, pues era la primera vez que al TC se le planteaba la oportunidad de convalidar, o no, la doctrina que el Tribunal Supremo había labrado, sentencia a sentencia, en el régimen político previo a la promulgación de la Constitución de 1978, hasta germinar en la teoría del *supraconcepto del ilícito*. Por tanto, con dicha sentencia, el Tribunal Constitucional constitucionalizó dicha teoría y, con ella, todas las consecuencias que la misma comportaba.

La citada sentencia [hoy ya mítica] se ha constituido contemporáneamente en un referente capital sobre la materia aquí estudiada³⁷¹, y el motivo de ello lo podemos encontrar en otra sentencia posterior del mismo TC, concretamente en su sentencia núm. 16/1982 de 28 abril [FJ 1], en la cual:

Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (artículos 9.1 y 117.1 C. E.). Por ello es indudable que sus preceptos son alegables ante los Tribunales (dejando al margen la oportunidad o pertinencia de cada alegación de cada precepto en cada caso), quienes, como todos los poderes públicos, están además vinculados al cumplimiento y respeto de los derechos y libertades reconocidos en el capítulo segundo del título primero de la Constitución (artículo 53.1 C. E.), entre los que se cuentan, por supuesto, los contenidos en el artículo 24, cuya vulneración se cuestiona por el demandante en amparo.

³⁷¹ La importancia de la Sentencia comentada queda alzaprimada, si atendemos a la interpretación que de la misma hace SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1989, págs. 192 y 193. Así, el autor eleva la doctrina que establece la citada sentencia a norma subconstitucional (tomando prestada la expresión de ALONSO GARCÍA, Enrique: *La interpretación de la Constitución*, Madrid: CEC, 1984, págs. 11 y ss.) lo que, a su juicio, significa: que, aun no estando recogida expresamente en la Constitución, participa de su misma fuerza y eficacia, por tratarse de una consecuencia del sistema de valores incorporada a aquélla.

Dicho con otras palabras, los principios contenidos en la Constitución, y entre ellos los artículos 24 y 25 CE, son vinculantes y de inmediato cumplimiento, sin que se necesite de su desarrollo en una norma jurídica, y tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, incluida la Administración y los jueces y Magistrados, están sujetos a ella. Más claro imposible.

Sin embargo, pese a que una lectura superficial de la sentencia analizada [al igual que las previas sobre la materia del Tribunal Supremo] nos podría llevar a cometer el error de afirmar que la doctrina contenida en la citada sentencia ha de ser observada de forma plena por la Administración a la hora de ejercer su potestad sancionadora, conviene no extraer consecuencias apresuradas, pues, primero el Tribunal Supremo y luego el Tribunal Constitucional, introdujeron una salvedad de la mayor importancia, cual es: que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, *con ciertos matices*, al derecho administrativo sancionador³⁷².

Luego, tras los avatares que han enfrentado a la doctrina a lo largo de estos dos últimos siglos sobre la identidad ontológica, o no, entre Derecho penal y Derecho sancionador administrativo, deberemos convenir que el completo entendimiento de la cuestión ha quedado reducido a entender en qué consisten y cuáles son los citados *matices*. Pues en ellos reside la clave para aprehender los principios y los derechos fundamentales procesales del Derecho sancionador administrativo y, por ende, del Derecho sancionador tributario, y sobre todo, el alcance que estos tienen en la práctica.

5. En realidad ¿qué son los matices?

Según la Edición del Tricentenario, del Diccionario de la lengua española de la RAE, matiz significa: *En lo inmaterial, grado o variedad que no altera la sustancia o esencia de algo.*, mientras que matizar significa: *Graduar con delicadeza expresiones conceptuales.* De lo anterior, podríamos deducir que, si la jurisprudencia tuvo en cuenta las acepciones comentadas, a lo que se estaba refiriendo con la expresión *con ciertos matices* era a graduar los principios y los derechos fundamentales del Derecho penal al trasladarlos al ámbito del Derecho sancionador administrativo, sin que estos perdieran su esencia.

³⁷² Y como nos dice NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 41.: *En estos matices y modalidades está el secreto porque permiten adoptar las soluciones más dispares. Seguimos, por tanto, en la misma inseguridad.*

Sin embargo, como veremos a continuación, ni jurisprudencia, ni doctrina científica, se ponen de acuerdo en dar un sentido unívoco a la citada expresión: todo lo contrario, quizás provocado porque encierran un concepto jurídico indeterminado, cuál es: % preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución; quizás provocado porque se desconoce cuál es la razón última por la que se han de observar.³⁷³

5.1 Los matices según la jurisprudencia

La aplicación de los matices en la traslación de los principios inspiradores del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo, tiene su origen en la jurisprudencia reiterada sobre la materia emitida por el Tribunal Supremo desde 1972; así las cosas, se esperaba con cierta expectación por parte de los administrativistas la interpretación que de estos iba a realizar el Tribunal Constitucional, lo que ocurrió es que la jurisprudencia constitucional, a partir de la sentencia núm. 18/1981, de fecha 8 de junio de 1981 y, desde esta, en todas las posteriores que se han ocupado de la cuestión, trasladó acríticamente la misma justificación que hacia servir el Tribunal Supremo en la época preconstitucional, sin advertir que la citada operación fue impuesta en un momento político muy concreto, y con los materiales legislativos de la época, tal y como hemos indicado *supra*, y ello, con el objetivo de frenar y limitar la vorágine expansiva que el Derecho sancionador administrativo estaba alcanzando.

Como se verá a continuación, si una conclusión podemos extraer de las sentencias del TC que han abordado la cuestión, es que la justificación se hace residir, como un dogma de fe, en la distinta *naturaleza* de los procedimientos penal y administrativo sancionador. Muestra de lo anterior son las sentencias que a continuación reproducimos:

³⁷³ Como nos señala HUERGO LORA % al carecerse de un criterio, una clave interpretativa, que nos diga cuál es la razón de las %matizaciones+, éstas se han convertido en un título inespecífico en manos del legislador que le permite rebajar aquí y allí las garantías penales donde lo tiene por conveniente, sin que hasta el momento tales matizaciones hayan llegado a superar casi nunca esa barrera invisible que las separa de la pura y simple supresión de las garantías penales y que sólo el Tc parece capacitado para localizar.+ HUERGO LORA, Alejandro: Las sanciones administrativas, ob. cit., págs. 41 y 42.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 226/2007 de 22 octubre [FJ 3º]:

De la reiterada doctrina sentada por este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio (F. 2), que ha declarado la aplicabilidad a las sanciones administrativas no sólo de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, sino también de las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 CE; aplicación que ha de hacerse no de forma literal, sino con ciertas modulaciones, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y condicionada a que se trate de garantías que resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento sancionador administrativo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 219/2007 de 8 octubre [FJ 4º] y (Sala Primera), Sentencia núm. 7/1998 de 13 enero [FJ 5º]:

Acerca de esta traslación, por otra parte condicionada a que se trate de garantías que resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento sancionador administrativo, existen reiterados pronunciamientos de este Tribunal.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 157/2000 de 12 junio [FJ 2º], Sentencia núm. 81/2000 de 27 marzo [FJ 2º], Sentencia núm. 316/2006 de 15 noviembre [FJ 3º] y Sentencia núm. 9/2003 de 20 enero [FJ 3º]:

En relación con esa operación de traslación de las garantías del art. 24 CE al procedimiento sancionador administrativo, que viene condicionada a que se trate de garantías que resulten compatibles con la naturaleza de dicho procedimiento.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 45/1997 de 11 marzo [FJ 3º]:

Se ha de iniciar nuestra argumentación precisando si son aplicables las garantías del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador, y, en el supuesto de que lo sean, si ha de efectuarse una mera traslación automática, es decir maquinal e indeliberada, o, por el contrario, debe matizarse tal aplicación, dadas las diferencias entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal.

Importante, al respecto, es la STC 89/1995, en cuyo fundamento jurídico 4.º puede leerse que es «doctrina reiterada de este Tribunal y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos - así, por ejemplo, Sentencias del TEDH de 8 de junio de 1976 (asunto Engel y otros), de 21 de febrero de 1984 (Asunto Öztürk), de 28 de junio de 1984 (Asunto Cambell y Fell), de 22 de mayo de 1990 (Asunto Weber), de 27 de agosto de 1991 (Asunto Demicoli), de 24 de febrero de 1994 (Asunto Bendenoum)-, la de que los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos

matices, en el procedimiento administrativo sancionador y, así, entre aquellas garantías procesales hemos declarado aplicables el derecho de defensa (STC 4/1982) y sus derechos instrumentales a ser informado de la acusación (SSTC 31/1986, 190/1987, 29/1989) y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa (SSTC 2/1987, 190/1987 y 212/1990), así como el derecho a la presunción de inocencia (SSTC 13/1982, 36 y 37/1985, 42/1989, 76/1990 y 138/1990), derechos fundamentales todos ellos que han sido incorporados por el legislador a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común (Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre); e incluso garantías que la Constitución no impone en la esfera de la punición administrativa -tales como, por ejemplo, la del derecho al "Juez imparcial" (SSTC 22/1990 y 76/1990) o la del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (STC 26/1994)-, también han sido adoptadas en alguna medida por la legislación ordinaria, aproximando al máximo posible el procedimiento administrativo sancionador al proceso penal».

Se trata, en suma, de la aplicación de los principios constitucionales inspiradores de las leyes procesales penales, pero no de las normas de éstas. No poseen la misma estructura, ni se halla configurado del mismo modo, el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador. Los principios del primero han de proyectarse de manera adecuada sobre el segundo. Es una traslación con matices.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 197/1995 de 21 diciembre [FJ 7º]:

De modo que la aplicación de dichas garantías a la actividad sancionadora de la Administración sólo es posible en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto constitucional y resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento sancionador administrativo (SSTC 18/1981, fundamento jurídico 2.º; 29/1989, fundamento jurídico 6.º; 22/1990, fundamento jurídico 4.º; 246/1991, fundamento jurídico 2.º, entre otras).

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 22/1990 de 15 febrero [FJ 4º]:

En primer lugar, no es ocioso traer a colación la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho sancionador administrativo se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda) Sentencia núm. 10/1988 de 1 febrero [FJ 8º]:

Conviene, asimismo, dejar bien claro, añade el Fiscal, que el recurso se dirige frente a la Sentencia dictada y, en ningún caso, se denuncian irregularidades ni constitucionales ni legales en el expediente instruido y fallado por la Junta de Andalucía, así como que hay que

tener presente que las garantías recogidas en el art. 24 son de aplicación al campo sancionador de la Administración, siempre, según también ha precisado este Tribunal, que la naturaleza de la garantía y del propio procedimiento lo permita, «pues las exigencias del art. 24 no son trasladables sin más a toda la tramitación administrativa».

Llama la atención poderosamente la justificación aludida [*diferente naturaleza*], ya que nunca se ha explicado por los Tribunales a qué se está refiriendo con el término *naturaleza*. De lo anterior se colige [por no haber sido explicado], cuando menos, que el término escogido para la justificación [el cual se repite *ad eternum*] es desafortunado, ya que nos parece indicar una diferencia ontológica entre ambos tipos de ilícitos, en cuanto al *ser*, justo lo contrario de lo que se sostiene literalmente. Todo ello, una vez más, abona la confusión imperante en la materia estudiada.

Prueba de la confusión apuntada la podemos ver reflejada en alguna posición doctrinal, donde se utiliza el término *naturaleza* en sentido análogo a identidad ontológica. *Ad exemplum*: Con ello se pone de manifiesto no sólo la aceptación jurisprudencial de una esencial identidad ontológica o de naturaleza entre delitos e infracciones administrativas sino también la esencial, aunque relativa y matizada, unidad de régimen jurídico.³⁷⁴⁺

Empero, más allá de la confusión que de por sí el contenido y alcance de los citados matices pueda generar en el Derecho sancionador administrativo, cumple traer a colación una concreta sentencia del TC en la cual, de su doctrina, cabe extraer que en materia sancionadora tributaria se justifica *la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales* con base al superior deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente [art. 31.1 de la CE], de lo que se infiere, de forma clara, una constitucionalización de menores garantías, inclusive, de las que el ciudadano puede gozar en cualquier otro sector del ordenamiento sancionador.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril [FJ 3]:

Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1

³⁷⁴ Cfr. REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 51.

de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.

5.2 *Los matices según la doctrina científica*

Si hacemos una exégesis de la doctrina científica que, de una forma u otra, ha emprendido el estudio de la cuestión que nos ocupa y preocupa, enseguida podremos observar que, al igual que la jurisprudencia, la mayoría no se ha detenido a explicar en qué consisten dichos *matices*, limitándose, en la mayoría de ocasiones a constatar dicha aplicación a modo de dogma irrefutable. Así las cosas, *ad exemplum*, a continuación trasladamos una serie de opiniones doctrinales, para que el lector pueda sacar sus propias conclusiones.

Comenzaremos por JUANES PECES, que no hace sino constatar las advertencias que el TC, desde su sentencia 18/1981, de 8 de junio, ha venido declarando, esto es: subraya la cautela con la que se ha de realizar la traslación de los principios, si cabe, a su juicio, ~~no~~ más intensa en el ámbito de las garantías materiales que en el de las procesales:

Con carácter previo a examinar cada una de las referidas garantías de forma independiente, es necesario reseñar que la Jurisprudencia de nuestro TC ha venido manifestando, a lo largo del tiempo, una visión unitaria del Derecho penal y del Derecho sancionador administrativo, advirtiéndose en su doctrina -desde la ya lejana STC núm. 18/1981 de 8 de junio (Sala 1ª, Rec. Amparo núm. 101/1980, Pon. Sr. D. Rafael Gómez-Ferrer Morant)- una aproximación no mimética entre los principios del Derecho penal y del procedimiento sancionador, más intensa si cabe en el ámbito de las garantías materiales que en el de las procesales, (õ). En efecto, es doctrina reiterada del TC, establecida ya en la referida STC núm. 18/1981 que «los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración» y que, sin embargo, el trasvase forzoso de las garantías del art. 24 CE al ámbito sancionador no puede ser concebido como una operación automática, hecha sin matices, sino por el contrario modulada -y ello conviene subrayarlo- en razón de las peculiaridades del procedimiento sancionador, que no olvidemos sigue siendo eminentemente escrito, de ahí la aplicación supletoria, no de la LECrim, sino de la LECiv. Es por ello que la STC núm. 18/1981 introduce la siguiente concreción a la afirmación vertida con anterioridad: «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la

CE», concluyendo que «no se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional». En definitiva, hay que operar con cautela, en palabras del TC, al trasladar las garantías constitucionales de carácter penal al Derecho administrativo, de suerte que esta aplicación no puede hacerse de forma automática pues, como apunta la STC núm. 246/1991 de 19 de diciembre (Sala 1ª, Rec. Amparo núm. 1274/1988, Pon. Sr. D. Francisco Tomás y Valiente), «sólo es posible en la medida que resulten compatibles con su naturaleza».³⁷⁵

En el mismo sentido, BAJO FERNÁNDEZ:

Esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional de modo que hoy es doctrina constitucional la de que los principios inspiradores del Derecho Penal rigen en el Derecho Administrativo, dado que ambos son manifestación del ordenamiento punitivo del Estado. La sentencia del Tribunal Constitucional 18/81 afirma que: "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador administrativo, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo".

Sin embargo, en otra ocasión tuvo oportunidad de constatar la imposibilidad de hacer un traslado en bloque de las garantías que limitan el "*ius puniendi*" de los Tribunales de Justicia y ha aludido a la cautela con la que conviene operar cuando se trata de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho sancionador administrativo. Esta operación no puede hacerse de forma automática, sino con matices, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza: por ejemplo "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho penal (...) pues la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho sancionador administrativo no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico." ³⁷⁶ y ³⁷⁷

³⁷⁵ Cfr. JUANES PECES, Ángel: Treinta años de Jurisprudencia Constitucional. Especialidades en la aplicación de las garantías materiales del Derecho Penal al procedimiento administrativo sancionador, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 761, 2008, pág. 2.

³⁷⁶ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: La unidad del derecho sancionador, en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo*, ob. cit., págs. 6.683 a 6.696.

³⁷⁷ En el mismo sentido, BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal, ob. cit., pág.2, afirma: Hemos sostenido, con la mayor parte de la doctrina, que la distinción entre injusto penal y administrativo no es cualitativa, ni tampoco cuantitativa, sino puramente formal. Es injusto penal el castigado por los jueces, mediante penas criminales entendidas así por las leyes penales y en aplicación de un procedimiento criminal. Es administrativo aquel injusto que es castigado por órganos administrativos, con sanciones

Para GÓMEZ TOMILLO Y SANZ RUBIALES los *matices*, siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA, son meras %adaptaciones funcionales, y no derogaciones de carácter sustancial+; asimismo subrayan las diferencias existentes en ambos órdenes punitivos, justificando, seguidamente, que ello no es óbice para sostener su diferente naturaleza; en definitiva, apuntan a la misma línea argumentativa del TC cuando propugna que la traslación debe realizarse con el objetivo de: %preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto+;

Desde nuestro punto de vista, la aplicación de los principio del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo no equivale a una identidad plena, a la intercambiabilidad de reglas. Como hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, nadie ha propugnado que las reglas de la omisión, las circunstancias, la tentativa, la autoría y la participación, el concurso, la medición de la sanción etc. deban ser uniformes en el Derecho penal y en el Derecho sancionador administrativo. De hecho, en la realidad normativa varían incluso dentro del Derecho penal (piénsese en la punición de los actos preparatorios que se sancionan en relación con unos delitos y no con otros; la utilización del concepto unitario de autor sólo en determinados delitos, la existencia de circunstancias agravantes especiales, la aparición de normas concursales específicas, el adelantamiento de las barreras de punición en ciertas figuras delictivas que eliminan la distinción entre consumación y tentativa y un larguísimo etc.)

Por ello carece de sentido tanto propugnar la extensión de lo característico del Derecho penal acriticamente al Derecho sancionador administrativo, como fundarse en esas diferencias para concluir la diferente naturaleza de uno y otro campo. Del mismo modo, parece claro que carece de sentido propugnar una identificación entre las garantías del Derecho procesal penal y las propias del procedimiento sancionador administrativo que implicaría una reproducción por parte de la Administración del proceso jurisdiccional, con lo que se perderían las ventajas de atribuir potestad sancionadora a aquélla.

o

Sin embargo, en lo que a los principios, esto es, desde el punto de vista de las líneas centrales que orientan el sistema, debe existir una coincidencia que, cuanto menos tendencialmente, me atrevería a decir debe ser plena.³⁷⁸

Sin embargo SUAY RINCÓN afirma que el TC al utilizar la expresión *con matices*, ha querido indicar que ni todos los principios penales tienen por qué aplicarse al Derecho sancionador administrativo, ni con la misma extensión que se aplica en el Derecho penal. Tras la citada aseveración, a nuestro juicio, emerge una auténtica inseguridad jurídica, como nos encargaremos de demostrar más adelante, pero, como se puede comprobar, no opina lo mismo nuestro autor:

administrativas, aunque fueran punitivas o retributivas, y mediante un procedimiento administrativo. Otra distinción de carácter sustancial no es posible.+

³⁷⁸ Cfr. GÓMEZ TOMILLO, Manuel Y SANZ RUBIALES, Iñigo: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*, ob. cit., págs. 113 y 114.

Lo que a partir de ahora se impone es descender al estudio de cada una de las numerosas sanciones administrativas que integran nuestro ordenamiento jurídico y determinar de qué modo actúan éstas en los diversos sectores de la vida social, si se ajustan a las exigencias del Derecho punitivo, y si no es así . cosa que puede suceder-, por qué razón. Como es obvio . y eso es, precisamente, lo que el Tribunal Constitucional ha querido indicar al utilizar la expresión *con matices* para especificar el grado de vinculación de las sanciones administrativas a los principios penales-, ni todos, lo que se dice todos, los principios del Derecho penal tienen por qué aplicarse aquí, ni tampoco con la misma extensión. De modo exactamente igual a como ocurre en el propio Derecho penal, donde también caben matices y diferencias entre las diversas sanciones en función de su respectiva gravedad (por ejemplo, en el ámbito del proceso aplicable), sin que pase nada en absoluto, ni nadie entienda *nota* por esa circunstancia la unidad interna de dicho Derecho.³⁷⁹

De la citada inseguridad jurídica se hace eco con toda intensidad la profesora PÉREZ-PIAYA MORENO, la cual afirma que el abuso de tales *matices* en el Derecho sancionador administrativo provoca que se lleguen a desnaturalizar los principios, atacando incluso, el núcleo esencial, el contenido mínimo, de derechos fundamentales:

Esta objeción, que no es más que un apunte inicial que será analizado en un momento posterior, haría recomendable partir del corpus único de principios que sugerimos para dotar de un suficiente respaldo garantista a todo procedimiento punitivo, no sin antes, haber creado diferentes técnicas de penetración en función de los distintos órdenes a los que sirvan y de las diferentes características que tales órdenes poseen. De conformarse así el marco de principios y garantías operativo en todo procedimiento punitivo, se eliminaría el uso abusivo de los tan recurridos matices que utiliza nuestro Tribunal Constitucional y que, al no haber sido concretados en sus pronunciamientos, llegan a desnaturalizar los principios aplicables atacando incluso, el núcleo esencial, el contenido mínimo, de derechos fundamentales.³⁸⁰

En la misma línea NIETO GARCÍA, el cual va más lejos al sostener que los citados *matices* son fruto de la falta de identidad entre delito e infracción administrativa, lo que conlleva, en definitiva, caer en el *decisionismo judicial*:

En definitiva, aquí nos encontramos con una muestra típica de la actividad jurisprudencial: *primero hace una declaración rotunda (la traslación del régimen penal) y luego se ve obligada a introducir reservas y cautelas (la traslación con *matices*)*, un poco asustada . por así decirlo- de las últimas consecuencias a las que el giro realizado puede conducir. En

³⁷⁹ Cfr. SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 202.

³⁸⁰ Cfr. PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina: *El procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada*, ob. cit., pág. 38.

nuestro caso: después de haber afirmado la aplicación de principios penales a un Derecho ajeno (por causa de su pretendida identidad), se ven forzados los tribunales a recomendar prudencia en esta operación, una vez que han constatado que no es tan cierta la pretendida identidad ni es técnicamente posible la transposición automática o total de regímenes.

o

El resultado de tales puntualizaciones es una intensa relativización de la regla de transposición de principios y criterios, hasta tal punto que *no se sabe si lo esencial es la aplicación o, más bien, las matizaciones con que hay que realizarla*. Pero, en último extremo, volvemos a caer en el *decisionismo judicial* que es el único que puede despejar las dudas a la hora de ponderar los intereses en juego de cada caso concreto.³⁸¹

BACIGALUPO ZAPATER sostiene la insuficiencia argumentativa del porqué de los referidos *matices*, que tanto el TC como el Tribunal Supremo vienen sosteniendo, así y como, crítica las referencias a *la naturaleza del procedimiento sancionador*, elevadas a criterio limitador de derechos fundamentales [contenidas en la sentencia 18/1981, de 8 de junio] por desconocerse qué se entiende por tal *naturaleza del procedimiento*:

El planteamiento de la cuestión del recurso al derecho penal se justifica asimismo porque la jurisprudencia del Tribunal Supremo (p. ej. SSTS 3ª de 29 de septiembre 1980, 13 marzo 1985, 1 febrero 1986, entre otras) y la del Tribunal Constitucional, desde la STC de 18 junio de 1981, afirma que los principios del derecho penal son aplicables al derecho sancionador administrativo, aunque *con matices*, o de manera *no absoluta* o con *atenuado rigor* y *mayor flexibilidad*:

Esta rebaja del rigor de los principios constitucionales del derecho penal no ha sido explicada convincentemente ni por el Tribunal Constitucional, ni por el Tribunal Supremo, que también la sostiene. Las referencias a *la naturaleza del procedimiento sancionador*, elevadas a criterio limitador de derechos fundamentales, de la STC 181/1990, son manifiestamente insuficientes, dado que nunca ha sido aclarado qué se entiende por tal *naturaleza del procedimiento* ni explicado, por consiguiente, por qué la naturaleza del Derecho sancionador administrativo impide la aplicación plena de los principios del derecho penal. En la doctrina no parece haber sido suficientemente profundizado este aspecto, aunque a veces se ha señalado, correctamente, que no es claro cuál es la razón de esta matización de los principios del derecho penal y se ha criticado con razón esta línea jurisprudencial.³⁸²

³⁸¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 5ª ed., 2012, pág. 137.

³⁸² Cfr. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: *Compliance y Derecho Penal*, Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A., 2011, págs. 255 y 256.

MIR PUIG opina que la aplicación de dichos *matices* parte de un distinto significado político jurídico para ambos sectores del Derecho:

El Tribunal Constitucional español ha repetido en numerosas ocasiones que los principios limitadores del Derecho penal son aplicables al Derecho sancionador administrativo, pero el mismo Tribunal se ha visto obligado a reconocer que la aplicación de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo requiere su adaptación a la distinta naturaleza de ambas ramas del Derecho. Así, los principios de personalidad de la sanción y de responsabilidad subjetiva deben aplicarse al Derecho administrativo de forma que permitan la responsabilidad de las personas jurídicas, como ya decidió la STC 246/1991, Fundamento jurídico 2. La fundamental Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, admitió expresamente la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas (art. 130. 1) al mismo tiempo que omitía referirse al principio de culpabilidad y únicamente consideraba a la *intencionalidad* como criterio *para la graduación de la sanción*.³⁸³ Diferencias como éstas en la *aplicación* de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo parten del reconocimiento de un distinto significado político jurídico para ambos sectores del Derecho.³⁸³

Para HUERGO LORA la consecuencia práctica de la aplicación de los *matices* es que el régimen jurídico de las sanciones se parezca muy poco al Derecho penal:

Por otro lado, la aplicación de los principios del *ius puniendi*, que es lo que justificaría la equiparación de las sanciones a las penas, es mucho más aparente que real. En la práctica, las modulaciones o excepciones hacen que el régimen jurídico efectivo de las sanciones se parezca muy poco al Derecho penal.³⁸⁴

Por otra parte, sostiene que al ser competencia del TC la decisión de cuáles son los *matices* que se pueden o no aplicar, la regulación legal de la potestad administrativa sancionadora deviene en una *regulación* meramente declarativa del contenido (implícito) de la Constitución.³⁸⁵

³⁸³ Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Una tercera vía en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, ob. cit., pág. 8.

³⁸⁴ Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., pág. Introducción.

³⁸⁵ *Ibidem*, pág. 26: *Por otro lado, frente a la opción de identificar un núcleo indisponible de garantías constitucionales común a las sanciones penales y administrativas, y permitir a partir de ahí al legislador diseñar con libertad sus respectivos regímenes jurídicos, introduciendo entre ellos las diferencias que considere necesarias, se ha optado por entender contenido en la Constitución el Derecho penal prácticamente íntegro, extendiendo de esta forma su aplicación al administrativo sancionador, pero admitiendo, a la vez, la existencia de matices, es decir, la posibilidad de introducir excepciones en la aplicación de los principios penales a las sanciones administrativas. La identificación de esas matizaciones legítimas, es decir, la decisión acerca de si una*

En definitiva, nuestro autor apunta que los citados *matices* podrían ser un título retórico [una válvula de escape] para el TC a la hora de fundamentar sus decisiones en el ámbito sancionador administrativo [lo que NIETO GARCÍA ha definido como *decisionismo judicial*]³⁸⁶.

Por último, para GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, la justificación a los citados matices puede obedecer a distintas razones, aunque, en algunos supuestos, son difícilmente justificables:

Algunos de esos matices, tal como la misma jurisprudencia los ha precisado, rinden un cierto tributo a la fuerte tradición del sistema sancionatorio administrativo en nuestro Derecho, otros pueden justificarse en datos estructurales objetivos, otros, en fin, con todos los respetos, parecen difícilmente justificables.³⁸⁷

Comprobamos, por tanto, que en líneas generales las dos posiciones doctrinales mayoritarias trasladan su diferente concepción de la cuestión para justificar los *matices* [como no podía ser de otra forma]: los favorables a las teorías unitarias, para sostener que dichos *matices* son simples adaptaciones funcionales, simples ajustes que se han de hacer para que los principios puedan ser aplicados en el procedimiento sancionador administrativo, sin la menor transcendencia; los partidarios de las teorías diferenciadoras, para concluir que con la aplicación de los *matices* se corre el riesgo de desnaturalizar los principios, atacando incluso, el núcleo esencial, el contenido mínimo, de derechos fundamentales a la vez que, *de facto*, se convierten en un título retórico que permite caer en el *decisionismo judicial*, con la correspondiente vulneración del principio de seguridad jurídica [art. 9.3 CE].

determinada excepción a la aplicación de los principios penales es conforme a la Constitución o no, es una tarea que corresponde al TC. De ahí que la regulación legal de la potestad administrativa sancionadora es una regulación meramente declarativa del contenido (implícito) de la Constitución.+

³⁸⁶ Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: Las sanciones administrativas, ob. cit., pág. 29: El hecho es, sin embargo, que tales matizaciones no se delimitan de antemano ni se les da una justificación unitaria, por lo que más parece que se trata de un título retórico que permite al TC pronunciarse, caso por caso, acerca de cada una de las normas legales que vayan surgiendo y que establezcan menores garantías para las sanciones administrativas que para las penas.+

³⁸⁷ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo II, 10ª Edición, ob. cit., pág. 176.

5.3 Nuestra opinión sobre los matices

El verdadero problema de los matices no reside en la traslación de los principios y garantías del Derecho penal al Derecho sancionador administrativo, pues está claro que en este sentido se ha de entender como una verdadera y constatable rebaja y flexibilización [modulación] de éstos al ser aplicados al Derecho sancionador administrativo³⁸⁸; el auténtico problema de los matices reside en que el legislador constitucional de 1978 no se dio cuenta de que la teoría del *ius puniendi* único del Estado, partía de una concepción para la cual existía un único derecho punitivo que, posteriormente, se desdoblaba en dos manifestaciones, como son la penal y la sancionadora administrativa.

Efectivamente, a la hora de promulgar la Constitución de 1978, se debería haber advertido que ambos órdenes represivos no se hallaban en una relación de subordinación del Derecho sancionador administrativo respecto al Derecho penal, sino en una relación de igualdad o de plano, frente al superior Derecho represivo del Estado y, en consecuencia, se deberían haber adaptado los principios y las garantías procesales fundamentales al citado superior Derecho represivo del Estado, para que, partiendo de dicha concepción, y sin sufrir matices de ninguna clase, estos hubieran inspirado las respectivas leyes penales y sancionadoras administrativas.

Lejos de ello, lo que se constitucionalizó fueron los principios del Derecho penal y las garantías del Derecho procesal penal, las cuales, por fuerza, deben ser matizadas a la hora de su traslación al Derecho sancionador administrativo, pues se está [permítasenos la analogía con las ciencias médicas] trasplantando órganos vitales de un cuerpo a otro diferente, con el consiguiente riesgo de rechazo en sus tres variedades más conocidas, a saber: el rechazo hiperagudo, el cual impide la traslación del órgano; el rechazo agudo, todos los receptores tienen algún grado de rechazo agudo que se ha de tratar [modular]; y el rechazo crónico, pese a la posibilidad del trasplante, la respuesta del cuerpo contra el nuevo órgano, lentamente, acaba dañando el órgano trasplantado.

³⁸⁸ Esto no admite discusión, pues ya lo declaró, y admitió, el Pleno del Tribunal Constitucional en su sentencia núm. 2/2003, de 16 enero, respecto a la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem» [FJ 10]: «La declaración de responsabilidad por infracción administrativa se realiza en un procedimiento en el que tal derecho se aplica de forma modalizada, lo que implica un menor contenido garantista del mismo (por todas SSTC 18/1981, de 8 de junio, F. 2; 7/1998, de 13 de enero, F. 5 y 14/1999, de 22 de febrero, F. 3).+»

Sea lo que fuere de ello, como el legislador constitucional no advirtió el fundamento de dicha teoría, lo que trasladó a la Constitución de 1978 son los principios del Derecho penal y las garantías del Derecho procesal penal, creando un problema mayúsculo, pues: ha obligado a la jurisprudencia, constitucional y ordinaria, a seguir utilizando las mismas justificaciones de los *matices* que viene utilizando desde hace cuarenta años, para %iabilizar+la aplicación de los principios del Derecho penal y las garantías del Derecho procesal penal al Derecho sancionador administrativo; ha llevado a la doctrina científica a una polémica inane respecto a la explicación de dichos *matices*; y, lo que es más trascendental, ha sumido al ciudadano de a pie en una inseguridad jurídica insostenible, pues no sabe qué son esos *matices*, ni cuál es el alcance de los mismos.

6. Recapitulación

Comenzábamos el presente capítulo identificando los principios generales del procedimiento sancionador tributario en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este sentido, hemos identificado y analizado los siguientes principios que informan la normativa sancionadora tributaria: legalidad, responsabilidad, no concurrencia, personalidad de las penas, tipicidad, proporcionalidad e irretroactividad.

Continuábamos con el análisis de los principios generales del procedimiento sancionador administrativo establecidos en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, teniendo muy presente la salvedad contenida en el artículo 178.1, de la LGT, según la cual: %a 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*; a resultas de la cual, los citados principios solo serán tenidos en cuenta siempre que no se encuentren regulados, con alguna especialidad, en la LGT; así nos hemos ocupado de analizar las novedades que dicha norma ha introducido, respecto a los principio de: legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, también, de la prescripción, y de la concurrencia de sanciones.

Posteriormente, hemos analizado la sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera), núm. 18/1981, de fecha 8 de junio de 1981, debido a la importancia capital que de ella resulta al objeto de nuestro estudio, pues no en vano en la misma se sostiene: %os principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos

matices, al derecho sancionador administrativo, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado+. Ergo, como hemos podido comprobar, mediante dicha sentencia se constitucionalizó la aplicación de los principios y los derechos procesales fundamentales ínsitos en los artículos 25 y 24.2 CE, lo que comporta, también como hemos comprobado, que estos son vinculantes y de inmediato cumplimiento, sin que se necesite de su desarrollo en una norma jurídica, y tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, incluida la Administración y los jueces y Magistrados, están sujetos a los mismos.

Por último, nos hemos ocupado de los *matices* con los que, los citados principios y derechos procesales fundamentales, deben ser trasladados al derecho sancionador administrativo, pues en los mismos reside el ~~%~~ secreto+, a la hora de averiguar el auténtico alcance del que gozan en el procedimiento sancionador administrativo y, en consecuencia, una vez delimitados, podremos establecer en su verdadera plenitud de significados los principios y derechos procesales fundamentales que deberán ser observados por la Administración tributaria a la hora de imponer cualquier tipo de sanción, convirtiéndose, a su vez, en verdaderos derechos subjetivos de los ciudadanos que se vean sometidos a un procedimiento sancionador tributario.

A dicho fin vamos a dedicar la segunda parte de este trabajo, pues, como acabamos de afirmar, la identificación de los citados *matices*, hasta ahora no compilados por jurisprudencia ni doctrina, resulta esencial a la hora de establecer el verdadero alcance de los concretos principios y derechos fundamentales que informan el Derecho sancionador tributario.

Segunda Parte

CAPÍTULO V. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1. El principio de legalidad penal, breve referencia a su origen y evolución

Como cuestión previa, se notará que el presente capítulo tiene mayor extensión que los que posteriormente veremos al analizar los restantes principios generales del Derecho sancionador tributario; ello es debido a la importancia práctica e histórica del mismo³⁸⁹, pues de éste, como tendremos ocasión de verificar, derivan otros principios³⁹⁰ que subsiguientemente estudiaremos. Asimismo, adelantamos ya, del principio de legalidad se derivan dos garantías, la garantía formal o reserva de Ley, que es la garantía que analizaremos en el presente capítulo, y la garantía material o principio de tipicidad, el cual será tratado de forma particular en el siguiente capítulo, y ello, aunque a lo largo del presente capítulo se contengan referencias a este último, por otra parte lógicas e imprescindibles, al formar parte ambas garantías conjuntamente del principio de legalidad.

Centrándonos en el origen del principio de legalidad [no hay delito ni pena sin ley previa], diremos que pese a que se puedan encontrar referentes en la época absolutista, el principio de legalidad, tal y como lo conocemos hoy en día, tiene sus

³⁸⁹ Del principio de legalidad penal se ha dicho: que es, el único modo efectivo de garantizar las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas (Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 49/1999 de 5 abril [FJ 4]); y que es, la autolimitación que se impone el propio Estado con el objeto de impedir la arbitrariedad o el abuso de poder, de modo que expresa su potestad punitiva a través del instrumento de la ley y sólo la ejercita en la medida en que está prevista en la ley (Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 142/1999 de 22 julio [FJ 3]).

³⁹⁰ Alguna doctrina afirma que casi la totalidad de los principios generales que informan el Derecho penal derivan del principio de legalidad, a modo de ejemplo: GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., ob. cit., pág. 85. Por su parte SUAY RINCÓN afirma: «En particular, el principio de legalidad en materia sancionadora impregna la casi totalidad del régimen jurídico de la potestad sancionadora de la Administración. SUAY RINCÓN, José: «La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar» en *Documentación administrativa*, ob. cit., pág. 47.

antecedentes más remotos en la filosofía de la Ilustración³⁹¹, y más concretamente en el siglo XVIII, conocido como el Siglo de las Luces³⁹². Siendo que la teoría del contrato social de ROUSSEAU y de la división de poderes de MONTESQUIEU constituyen su sustrato ideológico³⁹³.

El origen del aludido principio en la época de la Ilustración se suele fundamentar en cuatro puntos de partida distintos³⁹⁴: en el liberalismo político, en la Democracia y la división de poderes, en la prevención General y en el principio de culpabilidad.

-En el liberalismo político: en tanto cuanto un postulado central de éste es la exigencia de vinculación del ejecutivo y del poder judicial a leyes formuladas de modo abstracto, con el objetivo de asegurar, mediante la vinculación del poder del Estado a la ley abstracta, la libertad del ciudadano frente a las intromisiones de la autoridad.

³⁹¹ Como nos indica MANTOVANI, el principio de legalidad penal es una: %Conquista del pensamiento ilustrado como reacción al extrapoder del Estado de policía; el principio de legalidad encuentra la propia matriz en la doctrina del %contrato social+ y en las correlativas ideas-base (la limitación de la libertad individual en la medida estrictamente necesaria para asegurar la pacífica convivencia; la tripartición de los poderes del Estado con la supremacía del Poder Legislativo y la concentración en sus manos de las fuentes del Derecho Penal; la intrínseca justicia de la ley que codifica los principios del derecho natural; la máxima certeza de la ley, la codificación y la exclusión del juez en la interpretación).+ MANTOVANI, Ferrando: *Los principios del Derecho penal*, Edición consultada, Lima (Perú): Legales Ediciones, 2015, pág. 44.

³⁹² %El principio de legalidad penal no tiene su origen hasta la Ilustración porque solo entonces se concibe como monopolio del poder legislativo · representante de los ciudadanos· para establecer los delitos y las penas estrictamente necesarias para la conservación de la sociedad. Los precedentes habitualmente citados (las Cartas Magnas inglesa y leonesa, los Fueros de Aragón) y otros que hemos espigado en la Historia (Petición de los procuradores castellanos de 1598) no son, hablando estrictamente, los orígenes ya que se produjeron en un mundo completamente diferente, ajeno al Estado de Derecho y la división de poderes. En el plano jurídico hay que esperar hasta la Declaración de Delaware de 1776 para verlo expresado. Su formulación clásica es el artículo 8 de la Declaración de Derechos del Hombre y el ciudadano de 1789. Igualmente sucede en el plano teórico: cualquier alegación a favor de Bacon, Hobbes, Alfonso de Castro, Grocio, etc., como creadores del principio de legalidad fuerza las categorías (y levanta la consecuente polémica) porque no hay un planteamiento claro y expreso del problema hasta el Siglo de las Luces. MONTESQUIEU desbrozó el camino que recorrería luego brillantemente Cesare BECCARIA.+ Cfr. RUIZ ROBLEDO, Agustín: %El principio de legalidad penal en la historia constitucional española+, en *Revista de Derecho Político*, núm. 42, 1997, págs. 137-169.

³⁹³ Cfr. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, ob. cit., págs. 162

³⁹⁴ Siguiendo a ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., págs. 144 a 147.

-En la democracia y la división de poderes: por cuanto, al ser la aplicación de la pena una injerencia tan dura en la libertad del ciudadano, la legitimación para determinar sus presupuestos solo puede residir en el Parlamento como representación electa del pueblo, esto es, mediante un sistema democrático; por otra parte, mediante la división de poderes, se libera al juez de la creación del Derecho y se reduce su función a la aplicación del mismo, a la vez que, al ejecutivo se le excluye de la punición impidiendo cualquier abuso de poder.

-En la prevención general³⁹⁵: pues, si el fin de la pena consiste en la intimidación de potenciales delincuentes, ello solo se puede conseguir si, previamente, el hecho se fija en la ley del modo más preciso posible, pues, en caso contrario, si falta la ley o si esta es poco clara, no se conseguirá el efecto pretendido, pues nadie sabrá si su conducta puede acarrear o no una pena.

-Finalmente, en cuanto a la culpabilidad³⁹⁶: puesto que si la pena presupone la culpabilidad, solo podrá ser culpable aquel que con anterioridad conociera o, al menos, hubiera tenido oportunidad de conocer, que su conducta estaba prohibida. De ahí se deriva que para proceder contra el culpable, la conducta prohibida, así como la pena por el incumplimiento de la misma, debe quedar previamente recogida en una ley de forma precisa.

La formulación del principio de legalidad se debe a BECCARIA en su famosa obra *De los delitos y las penas*, en el que podemos leer la siguiente afirmación: «sólo las leyes pueden decretar las penas sobre los delitos; y esta autoridad no puede residir más que en el legislador, que representa a toda la sociedad unida por un contrato social». Sin embargo, es FEURBACH quien lo desarrolla, en función de su teoría de la pena como coacción psicológica, y quien formula el principio tal y como hoy en día nos es conocido, a saber: *nulla poena sine lege*³⁹⁷.

³⁹⁵ CEREZO MIR opina que sólo en los países del continente europeo en los que se llevó a cabo el proceso de codificación puede considerarse que el principio de legalidad es una exigencia insoslayable de la prevención general, como cree ROXIN. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, ob. cit., pág. 167 [Nota 76].

³⁹⁶ CEREZO MIR, en contra del criterio de ROXIN, sostiene que el principio de legalidad no puede hallar su fundamento en el principio de culpabilidad, pues ésta exige únicamente el conocimiento o la posibilidad de conocimiento del carácter ilícito, pero no de la punibilidad de la conducta. *Ibidem*.

³⁹⁷ Para ROXIN: «Feurbach no sólo ideó la formulación, que sigue siendo usual aún hoy, *nulla poena sine lege*», sino que le añadió una fundamentación autónoma partiendo de la teoría de la pena, a saber: si el fin de la conminación penal consiste en la intimidación de potenciales delincuentes, la determinación psíquica que se pretende sólo se puede lograr si antes del hecho se fija en la ley del

En cuanto a su evolución, podemos decir que desde la fijación del principio de legalidad por parte de la doctrina se pasó a su reconocimiento en diversas Declaraciones, siendo una de las primeras la DECLARACIÓN FRANCESA DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO DE 1789, en la cual se insertó en su artículo 8 el siguiente texto: «La ley no debe de establecer más que penas estrictas y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito y legalmente aplicada.»

-Posteriormente, la DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS, de 10 de diciembre de 1948 [basada en la DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO], reconocería el citado principio, cuando en su art. 11.2 señala: «Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.»³⁹⁸

modo más exacto posible cuál es la acción prohibida; pues si falta una ley previa o ésta es poco clara, no se podrá producir el efecto intimidatorio, porque nadie sabrá si su conducta puede acarrear una pena o no.» ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 146. En el mismo sentido JAKOBS: «Las formulaciones latinas ordinarias del principio de legalidad . *nulla poena sine lege (scripta, stricta, praevia, certa), nulla poena sine crimine, nullum crimine sine poena legali*» provienen de Feuerbach, que las desarrolla como elemento de su teoría de la pena (teoría de la conminación penal): La prevención general a través de la «acción psicológica» actuaría con mayor eficacia cuanto más rigurosamente esté determinado el mal de la pena.» Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., págs. 79. Del mismo modo, entre nosotros, MIR PUIG: «El principio de legalidad se expresa, en su aspecto formal, con el aforismo *nullum crimen, nulla poena sine lege*, procedente, pese a su formulación latina, de Feuerbach, quien vino a reflejar y precisar una de las conquistas centrales de la Revolución francesa (art. 8 de la Declaración de Derechos del Hombre de 26 de agosto de 1789 y de la Constitución de 3 de septiembre de 1791).» MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit.: pág. 114.

³⁹⁸ Como acertadamente comenta CEREZO MIR: «En rigor esta declaración no coincide con el principio de legalidad, pues se alude al Derecho nacional e internacional y en algunos casos la fuente puede no ser la ley, sino la costumbre, o como en los países anglosajones, un Derecho judicial. Lo mismo cabe decir de la declaración contenida en el artículo 7º de la Convención europea de salvaguardia de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales de 4 de noviembre de 1950 y en el artículo 15 del Pacto internacional de derechos políticos y civiles de 19 de diciembre de 1966 (suscritos ambos y ratificados por España), donde se admite, incluso, como fuente los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas o por la comunidad internacional.» CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, ob. cit., pág. 166.

-El CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, artículo 7: ~~N~~Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida.+ [Suscrito por el Reino de España, B.O.E núm. 243, de 10 de octubre de 1979, páginas 23564 a 23570 (7 págs.)].

- Y el PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966, artículo 15.1: ~~N~~Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.+ [Suscrito por el Reino de España, B.O.E núm. 243, de 10 de octubre de 1979, páginas 23564 a 23570 (7 págs.)].

2. El principio de legalidad penal en el constitucionalismo español

Ya en nuestro país, la primera de nuestras constituciones, la Constitución de 1812, no contiene una afirmación expresa del principio de legalidad, al estilo de artículo 8 de la Declaración de los DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO, siendo así que algunos historiadores constitucionalistas la extraen del estudio hermenéutico del conjunto de artículos de la Constitución que afectan al *ius puniendi* estatal de dicha norma.³⁹⁹

A partir de aquí, el artículo 9 de la Constitución de 1845 sí que lo reconocía expresamente, al prescribir: ~~N~~Ningún español puede ser procesado ni sentenciado sino por el Juez o Tribunal competente, en virtud de leyes anteriores al delito y en la forma que éstas prescriban.+

³⁹⁹ Cfr. RUIZ ROBLEDO, Agustín: ~~N~~El principio de legalidad penal en la historia constitucional española+, ob. cit., págs. 137-169.

Por su parte, el artículo 11 de la Constitución de 1869 establecía: "Ningún español podrá ser procesado ni sentenciado sino por el juez o tribunal a quien, en virtud de leyes anteriores al delito, competa el conocimiento, y en la forma que éstas prescriban."

Mientras que el artículo 16 de la Constitución de 1876 reproducía exactamente el 9 de la Constitución de 1845: "Ningún español puede ser procesado ni sentenciado sino por el Juez o Tribunal competente, en virtud de leyes anteriores al delito, y en la forma que éstas prescriban."

El artículo 28 de la Constitución de 1931 disponía: "Sólo se castigarán hechos declarados punibles por ley anterior a su perpetración. Nadie será juzgado sino por juez competente conforme a los trámites legales".

Y finalmente, como todo sabemos, el artículo 25.1 de la Constitución de 1978 establece: "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."

El citado precepto se completa con un apartado segundo y un tercero en los siguientes términos:

2. Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados. El condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma gozará de los derechos fundamentales de este Capítulo, a excepción de los que se vean expresamente limitados por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria. En todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social, así como al acceso a la cultura y al desarrollo integral de su personalidad."

3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.

Como se puede comprobar, el artículo 25 de la Constitución de 1978 innova respecto a todos sus antecesores, presentando un contenido complejo: pues, no todo lo establecido en él es derecho fundamental. Así, lo que prescribe el apartado primero opera como tal derecho -principio de legalidad-. El apartado segundo traza, a grandes rasgos, lo esencial de la relación de sujeción especial penitenciaria, y el apartado 3 prohíbe a la Administración civil imponer sanciones privativas de libertad, proyectándose, también, a modo de derecho fundamental.

Por lo que interesa a nuestro estudio, la gran novedad que presenta el art. 25.1 CE es que equipara, a efectos del principio de legalidad, las infracciones administrativas a los delitos y las faltas [sabido es que las faltas han desaparecido de nuestro Código penal vigente⁴⁰⁰], consagrando, según opinión mayoritaria, la potestad sancionadora de la Administración, eso sí, prohibiendo en el apartado tercero a la Administración, al mismo tiempo, imponer sanciones privativas de libertad.

3. El principio de legalidad penal según la doctrina penal

En cuanto a la doctrina penal, CEREZO MIR⁴⁰¹ sostiene que el principio de legalidad implicaría dos garantías: en primer lugar, la llamada garantía criminal [*nullum crimen sine previa lege*], según la cual, no puede castigarse como delito conducta alguna si no ha sido declarada como tal en una ley; y, en segundo lugar, la garantía penal [*nulla poena sine previa lege*], que significa que no se puede imponer por los tribunales pena alguna que no se halle previamente en una ley.

Mas, para el autor el principio de legalidad penal nunca es susceptible de plena realización, puesto que ello exigiría un casuismo excesivo de las figuras delictivas y la utilización exclusiva de elementos descriptivos, sin embargo, sostiene que la descripción de esas figuras delictivas ha de ser lo suficientemente concreta para que queden satisfechas las exigencias de la seguridad jurídica.

Siguiendo a ROXIN⁴⁰², podemos afirmar que en un Estado de Derecho se ha de proteger al ciudadano, no solo mediante el Código penal, sino del Derecho penal, ello se consigue imponiendo límites a la potestad punitiva. Por tanto, el principio de legalidad penal sirve para evitar una punición arbitraria y no calculable sin ley o basada en una ley imprecisa o retroactiva.

PÉREZ DEL VALLE⁴⁰³ sostiene que las leyes penales al describir tipos de comportamientos [delitos] y prever sanciones graves [penas] para éstos, han de sujetarse al principio de legalidad penal, el cual constituye una garantía de la persona y un límite del poder penal del Estado.

⁴⁰⁰ Las faltas han sido suprimidas del CP, mediante la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

⁴⁰¹ CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, ob. cit., págs. 167 y 169.

⁴⁰² ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 137.

⁴⁰³ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 51.

Por último, para MANTOVANI⁴⁰⁴ el principio de legalidad penal se articula en tres subyacentes principios interdependientes inseparables, porque están funcionalmente dirigidos a una única finalidad garantista, aunque operen sobre tres diversos planos de fuentes, de formulación y de validez en el tiempo, de la norma penal: 1. El principio de la reserva de ley; 2. El principio de taxatividad⁴⁰⁵; y 3. El principio de irretroactividad⁴⁰⁶.

Así las cosas, las cuatro consecuencias clásicas que la citada doctrina extrae del principio de legalidad penal son las siguientes: la prohibición de Derecho consuetudinario para fundamentar y para agravar la pena, sólo la ley escrita puede fundamentar una pena [*nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*], la prohibición de la irretroactividad, la ley penal debe ser previa [*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*], la prohibición de leyes penales y penas indeterminadas [*nullum crimen, nulla poena sine lege certa*], y la prohibición de la analogía [*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*⁴⁰⁷]. En este sentido, la conformación del principio de legalidad penal puede resumirse de la siguiente forma:

Primero, para que una persona física o jurídica pueda ser condenada o sancionada es necesario una ley escrita⁴⁰⁸, *lex scripta*, y, además, la citada ley escrita debe ser previa al hecho ilícito, *lex praevia*. La finalidad de lo anterior es doble: por una parte, se trata de dotar de una seguridad jurídica al ciudadano, generarle confianza, en el sentido de que éste sepa a qué atenerse y que tenga la seguridad de que no se le

⁴⁰⁴ MANTOVANI, Ferrando: *Los principios del Derecho penal*, ob. cit., pág. 43. Pese a que el autor diferencia el principio de legalidad formal (hecho previsto por la ley como tal), que expresa una elección política individualista-garantista de salvaguardia de la libertad, al menos formal, del singular individuo (*favor libertatis*); y el principio de legalidad sustancial o material (hecho antisocial), que expresa una elección política colectivo-utilitarista, a favor de la defensa social (*favor societatis*), en el presente trabajo solo vamos a tratar su posición respecto al principio de legalidad formal, por ser el equivalente al principio de legalidad penal tal y como lo venimos tratando en el presente trabajo.

⁴⁰⁵ También denominado principio de tipicidad.

⁴⁰⁶ El principio de irretroactividad será tratado de forma particular en otro epígrafe del presente capítulo.

⁴⁰⁷ Como hemos indicado *supra*, las formulaciones latinas ordinarias del principio de legalidad provienen de FEURBACH.

⁴⁰⁸ Cuando se dice que la ley penal debe ser escrita, se está expresando, en primer lugar, que el Derecho penal es exclusivamente Derecho positivo, lo que excluye la posibilidad de que mediante la costumbre o los principios generales no escritos se establezcan delitos y penas. Cfr. MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2015, pág. 113.

podrá imponer una pena o una sanción por un hecho [acción u omisión] que no esté concretado en una norma escrita y previa, y, por otra parte, se cierra la puerta a las veleidades, típicas de los regímenes absolutistas, mediante las cuales se permitían los poderes públicos condenar o sancionar sin cobertura normativa alguna: ni escrita, ni previa.

Segundo, no solo se necesita de una ley escrita y previa, sino que la misma debe ser precisa, *lex certa*, de esta manera se cercena la arbitrariedad en la interpretación de la ley escrita y previa, pues al legislador se le obliga a precisar los concretos hechos que pueden dar lugar a una condena o una sanción, dejando de lado las interpretaciones subjetivas que los poderes públicos puedan realizar, a la vez que constriñendo, de suyo, la posibilidad de habilitaciones huecas de contenido; a lo anterior se le suma un tercer elemento, cual es, la necesidad de que la ley escrita, previa y precisa tenga un determinado rango, esto es, no cualquier norma emanada de un poder público puede obligar a sus destinatarios en materia punitiva. Por último, la ley escrita, previa y precisa, exige de los aplicadores del Derecho una interpretación estricta de la ley penal, *lex stricta*, lo que, no sin dificultades⁴⁰⁹, se traduce en la prohibición de la analogía *in mala partem* y de la interpretación extensiva en el Derecho represivo.

Como tendremos ocasión de comprobar, las garantías de *lex scripta* y *lex praevia* se ubican en la garantía formal del principio de legalidad, y las garantías de *lex certa* y *lex stricta* en la garantía material.

4. El principio de legalidad penal en el Derecho sancionador administrativo

Cuanto llevamos visto hasta ahora del principio de legalidad se refiere al Derecho penal, donde éste, como hemos comprobado, tuvo su origen y su posterior evolución, dado que desde que la jurisprudencia preconstitucional del Tribunal Supremo declaró la aplicación de los principios generales del Derecho penal, con matices, al Derecho sancionador administrativo, se considera, de forma pacífica, que el citado principio pasó a formar parte de los principios generales del Derecho sancionador administrativo.

⁴⁰⁹ En el siguiente capítulo, dedicado a la tipicidad, explicaremos dichas dificultades y nuestra posición, en este concreto punto, referida al Derecho sancionador administrativo.

Empero, con la promulgación de la Constitución de 1978 se produjo la constitucionalización de dicho principio en el ámbito sancionador administrativo, al equiparar las infracciones administrativas con los delitos propios del Derecho penal [art. 25.1 CE], materializando la citada corriente jurisprudencial que venía siendo reclamada por parte del Tribunal Supremo desde unos años antes. Luego, procede analizar en este epígrafe el alcance del citado principio. Para ello, dado su consideración de derecho fundamental deberemos partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y, en concreto, de la doctrina que el mismo ha venido estableciendo en el desarrollo del mismo.

En cuanto a su concepción en el ámbito sancionador, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 232/1997 de 16 diciembre [FJ 2], ponente GIMENO SENDRA:

Así, el principio de legalidad en el ámbito sancionador es un principio inherente al Estado de Derecho que la Constitución enuncia en su Título Preliminar (art. 9.3), lo configura como contenido de un derecho fundamental de las personas (art. 25.1) y lo recuerda como límite de la función esencial de los Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial (art. 117.1 CE).

Asimismo, pronto el TC confirmó la extensión del citado principio al ordenamiento sancionador administrativo, por otra parte, contenida literalmente en la Constitución; sirva de ejemplo la resolución del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril. Ponente: Don Angel LATORRE SEGURA, recurso de amparo promovido por Casinos de Mallorca S.A., bajo la dirección del Letrado don Santiago MÚÑOZ MACHADO, catedrático de derecho administrativo [FJ 2]:

El art. 25.1 de la Constitución prescribe que «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». El derecho fundamental así enunciado incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege, extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, y comprende una doble garantía.*

La citada doble garantía es explicada, en la misma resolución, por el TC:

La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, 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. La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora.

Dicha formulación del contenido del principio a través de la *doble garantía* la podemos ver reproducida literalmente en multitud de sentencias del TC, *ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 61/1990 de 29 marzo [FJ 7]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 242/2005 de 10 octubre [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 81/2009 de 23 marzo [FJ 8]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 104/2009 de 4 mayo [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 135/2010 de 2 diciembre [FJ 4]; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 144/2011 de 26 septiembre [FJ 4]; y Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 90/2012 de 7 mayo [FJ 4].

Doble garantía, por otra parte, que se identifica en lenguaje jurídico con los principios de reserva de Ley [garantía formal] y de tipicidad [garantía material], y que, como tiene declarado el TC conforman un todo inescindible que configura, conjuntamente, el principio de legalidad penal, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 24/2004 de 24 febrero [FJ 2]:

c) Ambos aspectos, material y formal, son inescindibles y configuran conjuntamente el derecho fundamental consagrado en el art. 25.1 CE. Por tanto, aunque la garantía formal se colmaría con la existencia de una norma con rango de Ley (Ley orgánica cuando se prevean penas privativas de libertad), cualquiera que fuera su contenido (aunque fuera absolutamente indeterminado o se limitara a remitirse a instancias normativas inferiores, de forma que fueran éstas quienes definirían de facto lo prohibido bajo amenaza penal), esa cobertura meramente formal resulta insuficiente para garantizar materialmente que sea el Parlamento . a través de mayorías cualificadas, en su caso. quien defina las conductas punibles con suficiente grado de precisión o certeza para que los ciudadanos puedan adecuar sus comportamientos a tales previsiones.

Así llegamos al contenido del artículo 25.1 CE y a las garantías que se hallan ínsitas en el mismo, no sin antes advertir que a las citadas garantías nucleares, podría decirse, como son la reserva de Ley y el principio de tipicidad, a través de la jurisprudencia se les ha añadido otras: como pueden ser el de irretroactividad de las normas penales desfavorables y los principios de culpabilidad, *non bis in idem*, y la prohibición de la analogía *in mala partem*. Garantías, en todo caso, que no se

pueden extraer directamente de la dicción literal del precepto en cuestión, sino de una interpretación teleológica del mismo. En ese sentido, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia 34/1996, de 11 de marzo [FJ 5º]:

Sin embargo, este principio de legalidad funciona con su más estricta acepción en el ámbito del *ius puniendi* del Estado y de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, identificadas materialmente por la jurisprudencia propia y la europea con un diseño que asume implícitamente nuestra Constitución (art. 25.1), cuyo texto roza el laconismo pero con un contenido que va más allá de sus palabras, como ha puesto de relieve nuestra doctrina desde un principio y a lo largo de los años.

Una última cuestión que procede destacar del principio aludido es que, tal y como tiene declarado el TC en el artículo 25 de la CE se encuentran unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, los cuales se transforman en derechos subjetivos de los ciudadanos+. En este sentido, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 77/1983 de 3 octubre [FJ 2]:

Debe, pues, subrayarse que existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados por el artículo 25 de la Constitución y que dimanen del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones. Éstos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas.

Más aún, según tiene declarado el Tribunal Constitucional (Sala Segunda), en su Sentencia núm. 8/1981 de 30 marzo [FJ 3] los citados derechos subjetivos a no ser sancionados por una acción u omisión tipificada y sancionada por Ley que no esté vigente en el momento de producirse aquélla [*nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*] alcanzan el rango de derechos fundamentales y, por tanto, protegidos por el recurso de amparo.

Resumiendo la doctrina hasta ahora analizada del Tribunal Constitucional en relación al principio de legalidad, vemos, pues, como se ha declarado que: en materia sancionadora administrativa, dicho principio es aplicable, en virtud del art. 25.1 CE [por tanto, no por una creación jurisprudencial, cual acontecía antes de la publicación de nuestra Norma Suprema]; que dicho principio conlleva una doble garantía, denominadas material y formal, que se corresponden, respectivamente, con el principio de tipicidad y reserva de Ley; que a las citadas garantías se le han añadido otras que no se pueden extraer de la dicción literal del art. 25.1 CE, pero que sin embargo han sido puestas de relieve por la doctrina a lo largo de los años,

como son: la irretroactividad de las normas penales desfavorables, los principios de culpabilidad, *non bis in idem*, y la prohibición de la analogía *in mala partem*; y, por último, que en el principio comentado se encuentran unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, límites que se transforman en derechos subjetivos de los ciudadanos a no ser sancionados por una acción u omisión tipificada y sancionada por Ley que no esté vigente en el momento de producirse aquélla, que alcanzan el rango de derechos fundamentales y, por tanto, protegidos por el recurso de amparo.

Expuesto lo anterior, a partir de ahora nos vamos a centrar en la garantía formal o reserva de Ley [*lex scripta* y *lex praevia*].

5. Reserva de Ley [garantía formal]

Los antecedentes más remotos de la reserva de Ley hay que buscarlos en el constitucionalismo anglosajón, donde las Asambleas estamentales se reservaban el poder del voto sobre los tributos y la regulación del sistema de penas y del procedimiento penal, materias claves, con el objetivo de escapar a los poderes del Rey en tiranía; ya en el siglo XIX la reserva de Ley se plantea de forma novedosa, dada la coexistencia de dos fuentes escritas del Estado: la Ley, producto de las Asambleas, y el Reglamento, fruto del poder de los monarcas. El fundamento de dicha dualidad se va a hacer descansar en la primacía de la Ley y la subordinación del Reglamento a ésta y en la reserva a la Ley de ciertas materias de indudable importancia, las cuales se van a reservar en exclusiva a la Ley, sin que el Reglamento independientemente pueda entrar en ellas. Vemos, pues, que las dos materias con las que se inició la garantía de la reserva de Ley son los tributos y las normas penales.

Será la doctrina alemana la que desde finales del XIX y durante el siglo XX construya una teoría general, abstrayéndose de las características materias objeto de reserva de Ley tradicionales, tributos y delitos y penas, generalizándose en las más amplias de propiedad y libertad, como valores superiores a proteger por la reserva de Ley. El resultado que con ello se obtiene alcanza a nuestros días, de tal forma que si la propiedad y la libertad constituyen materias reservadas a la Ley, ello excluye a los Reglamentos por sí mismos para cercenar la libertad de los ciudadanos. Quedándole al Reglamento, *ad intra*, la elaboración de reglamentos

administrativos, esto es, aquellos por los cuales la Administración regula los aspectos internos de su organización; y, *ad extra*, los denominados reglamentos jurídicos, que suponen la colaboración, cuando sean llamados por la Ley, para completar ésta,. Esta construcción de la doctrina alemana pasa a la jurisprudencia y de ahí a los textos constitucionales de Weimar [1919] y de Bonn [1949].

España fue uno de los países en los que más tardíamente se recepcionó la doctrina de la reserva de Ley, no siendo hasta la promulgación de la Constitución de 1978, que se clarifica la cuestión, con el objetivo de frenar el poder reglamentario acumulado en el régimen precedente. Sirva de ejemplo del uso de normas infralegales para regular todo tipo de materias, incluso las más importantes, que en España, con anterioridad a la promulgación del texto constitucional citado, en las dos materias clásicas en todos los textos constitucionales publicados hasta el momento objeto de reserva de Ley, la tributaria y la penal, simplemente cambiando el nombre a dichas figuras, parafiscal a figuras propiamente fiscales y Derecho sancionador administrativo a Derecho propiamente represivo, se permitió extraer fuera del ámbito de la reserva de Ley a multitud de impuestos y a todo el régimen sancionador administrativo, el cual quedaba regulado por normas reglamentarias, cuando no con Circulares e Instrucciones internas no publicadas.

Como decíamos, dicho panorama cambió al promulgarse la Constitución de 1978, la cual consagró la garantía de la reserva de Ley a lo largo de todo su articulado. En concreto, y por lo que interesa a este estudio, como ya sabemos, quedó consagrada en el art. 25.1 CE, el cual prescribe: *“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.”* También en materia de medio ambiente, en el artículo 45.3 CE al establecer: *“Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”*

En ese sentido, prontamente el TC tuvo que aclarar que la norma de adecuado rango debe corresponderse con una ley en sentido formal, descartándose, así, la remisión al reglamento; y ello, despejando las dudas que pronto se revelaron por la interpretación que de la expresión *“legislación vigente”*⁴¹⁰, contenida en el artículo

⁴¹⁰ Al respecto, es muy interesante la intrahistoria sobre la creación del artículo 25.1 CE, contada de primera mano por uno de sus protagonistas, MARTÍN RETORTILLO, por entonces Senador, donde

25.1 CE, pudiera realizarse. Por todas, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril [FJ 2]:

La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora.

Justificándose dicha reserva de Ley, en *el carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan* [Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril (FJ 2)].

En particular, de enorme trascendencia para la materia estudiada resulta el artículo 53.1 CE, pues en él se contiene la regla fundamental del principio de reserva de Ley al establecer:

1. Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161, 1, a).

Es decir, se nos dice que todos los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en el Capítulo segundo del Título primero [arts. 14 a 38] vinculan a todos los poderes públicos de forma absoluta, entre ellos a la Administración, y que sólo podrán regularse por Ley el ejercicio de tales derechos y libertades, lo que significa que el legislador constitucional quiso reservar la regulación de dichas materias en exclusiva al Parlamento [legislativo], el cual representa a los titulares de la soberanía, es decir, al conjunto de los ciudadanos, siendo éste el único legitimado [teóricamente: según los postulados democráticos clásicos], para limitar la libertad y

se cuenta que la primera redacción del precepto que figuraba en el texto del anteproyecto constitucional, era la siguiente: *«Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según el ordenamiento jurídico vigente en aquel momento»*. Ello se mantuvo así hasta que el texto llegó al Senado, donde se desató una polémica por la ambigüedad de la expresión ordenamiento jurídico, que lideró él mismo, y que lo llevó a presentar una enmienda por su imprecisión, proponiendo su sustitución por la palabra *Ley*. La enmienda salió adelante pero, posteriormente, en la Comisión Mixta Congreso-Senado, y sin suerte de justificación alguna, la expresión volvió a cambiarse por la de *legislación* que sería la que definitivamente pasaría al texto constitucional vigente. Para un pormenorizado conocimiento de la cuestión MARTÍN RETORTILLO, Lorenzo: *Materiales para una constitución*, Madrid: Editorial Akal, 1984, págs. 109 a 127.

la propiedad, a través de las penas y sanciones, de los titulares de dicha soberanía; así, en un sistema democrático teóricamente perfecto, solo se podría entender cabalmente expresada la voluntad de los ciudadanos, a través de la producción de leyes votadas por los legítimos representantes de los titulares de dicha soberanía, es decir, a través de leyes aprobadas en el Parlamento, con el correlativo de excluir la acción del ejecutivo y de sus productos normativos propios, que son los reglamentos.

O, mucho mejor expresado, en palabras del propio Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia nº 83/1984, de 24 julio, [FJ 4]:

Este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, 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, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

De la misma forma, en Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 49/1999 de 5 abril [FJ 4]:

En efecto ha de destacarse en primer término que, por mandato expreso de la Constitución, toda injerencia estatal en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas, ora incida directamente sobre su desarrollo (art. 81.1 CE), o limite o condicione su ejercicio (art. 53.1 CE), precisa una habilitación legal.

Esa reserva de ley a que, con carácter general, somete la Constitución española la regulación de los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en su Título I, desempeña una doble función, a saber: de una parte, asegura que los derechos que la Constitución atribuye a los ciudadanos no se vean afectados por ninguna injerencia estatal no autorizada por sus representantes; y, de otra, en un ordenamiento jurídico como el nuestro en el que los Jueces y Magistrados se hallan sometidos «únicamente al imperio de la Ley» y no existe, en puridad, la vinculación al precedente (SSTC 8/1981, 34/1995, 47/1995 y 96/1996) constituye, en definitiva, el único modo efectivo de garantizar las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito de los derechos fundamentales y las libertades públicas. Por eso, en lo que a nuestro ordenamiento se refiere, hemos caracterizado la seguridad jurídica como una suma de legalidad y certeza del Derecho (STC 27/1981, fundamento jurídico 10).

O, en fin, también en esta, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 142/1999 de 22 julio [FJ 3]:

El principio de legalidad penal, como derecho fundamental de los ciudadanos, implica que la definición de los hechos que son constitutivos de delito y la concreción de las penas que corresponden a tales delitos corresponde al legislador (STC 26/1994). Los ciudadanos tienen pues derecho a que los delitos y sus correspondientes penas figuren en la ley (STC 8/1981), con el objeto de que en el logro de la paz social les sea posible adaptar su conducta para que ésta no incurra en delito ni se haga merecedora de la correspondiente pena. Legitimación del Parlamento para definir delitos y sus consecuencias jurídicas que obedece a la grave afectación de los intereses más relevantes que originan las normas penales, y, por ello, son los representantes electos del pueblo los que ostentan la función de precisar los hechos prohibidos bajo pena. De ahí que el principio de legalidad, en el ámbito penal y aun en el sancionador se encuentra vinculado al Estado de Derecho que la Constitución enuncia (SSTC 133/1987, 111/1993 y 137/1997), esto es, a la autolimitación que se impone el propio Estado con el objeto de impedir la arbitrariedad o el abuso de poder, de modo que expresa su potestad punitiva a través del instrumento de la ley y sólo la ejerce en la medida en que está prevista en la ley. Correlativamente, con el principio de legalidad penal se alcanza una mayor seguridad jurídica, por cuanto permite que los ciudadanos, a partir del texto de la ley, puedan programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente (SSTC 133/1987 y 120/1996). De esta manera los destinatarios de la norma saben -o tienen al menos la posibilidad de saber- que lo que no está prohibido está permitido, de conformidad con la regla general de la licitud de lo no prohibido (SSTC 101/1988 y 93/1992).

Expuesto ello, en el ámbito de la reserva de Ley podemos encontrar ya la primera de las diferencias sustanciales entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo, cuál es: el rango necesario de una y otra norma.

Efectivamente, sabido es que las normas penales necesitan rango de ley orgánica al afectar al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, de acuerdo con el artículo 81 de la CE. En este sentido, una de las dudas que presenta la reserva de Ley es en lo concerniente a si las normas sancionadoras administrativas deberían ser aprobadas mediante ley orgánica u ordinaria. La respuesta la encontramos en una temprana resolución del Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 25/1984 de 23 febrero [FJ 3], en la cual afirma:

Como señala el Abogado del Estado, el artículo 25.1 contempla toda norma sancionadora, incluida la que tiene por objeto las infracciones administrativas, y, como hemos visto, se refiere a la exigencia de que nadie pueda ser condenado o sancionado por injusto penal o administrativo que no haya sido tipificado previamente como tal según la legislación vigente cuando se produjo. La «legislación» en materia penal o punitiva se traduce en la «reserva absoluta» de ley. Ahora bien, que esta reserva de ley en materia penal implique reserva de

ley orgánica, es algo que no puede deducirse sin más de la conexión del artículo 81.1 con el mencionado artículo 25.1. El desarrollo al que se refiere el artículo 81.1 y que requiere ley orgánica, tendrá lugar cuando sean objeto de las correspondientes normas sancionadoras los «derechos fundamentales», un supuesto que, dados los términos en que la cuestión de constitucionalidad ha sido planteada, no nos corresponde aquí determinar ⁴¹¹.

Explicación, en nuestra opinión, harto confusa u oscura, que, posiblemente, puesta en relación con una posterior sentencia del mismo Tribunal Constitucional pueda ser entendida; así, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 140/1986 de 11 noviembre [FJ 5]:

El art. 81.1 mencionado prevé que son Leyes Orgánicas «las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y las libertades públicas». Y no cabe duda de que las normas penales (como ha admitido la gran mayoría de nuestra doctrina penalista) suponen un desarrollo del derecho a la libertad (aparte de otros derechos fundamentales que no son ahora relevantes). El desarrollo legislativo de un derecho proclamado en abstracto en la Constitución consiste, precisamente, en la determinación de su alcance y límites en relación con otros derechos y con su ejercicio por las demás personas, cuyo respeto, según el art. 10.1 de la C.E., es uno de los fundamentos de orden político y de la paz social. Pues bien, no existe en un ordenamiento jurídico un límite más severo a la libertad, que la privación de la libertad en sí. El derecho a la libertad del art. 17.1, es el derecho de todos a no ser privados de la misma, salvo «en los casos y en la forma previstos en la Ley»: En una Ley que, por el hecho de fijar las condiciones de tal privación, es desarrollo del derecho que así se limita. En este sentido el Código penal y en general las normas penales, estén en él enmarcadas formalmente, o fuera de él en leyes sectoriales, son garantía y desarrollo del derecho de libertad en el sentido del artículo 81.1 de la C. E., por cuanto fijan y precisan los supuestos en que legítimamente se puede privar a una persona de libertad. De ahí que deban tener carácter de Orgánicas.

Insiste el TC, en esta otra, en determinar que el argumento decisivo por el cual las penas privativas de libertad, al constituir una vulneración de las garantías del derecho a la libertad y, por ello, una violación de ese derecho fundamental privación de la libertad, tienen que ostentar el rango de leyes orgánicas; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 24/2004 de 24 febrero [FJ 2]:

⁴¹¹ La doctrina consagrada en dicha resolución ha sido interpretada por DELGADO SANCHO, Carlos David: *Principios de Derecho Tributario Sancionador*, Madrid: Grupo El Derecho y Quantor, S.L., 2010, pág. 39, en el siguiente sentido: «Así pues, habrá que distinguir entre desarrollar un derecho fundamental o regular un tema cualquiera que afecta a un derecho de esa clase. Sólo en el primer caso es exigible ley orgánica».

También hemos señalado desde nuestras primeras resoluciones . STC 15/1981, de 7 de mayo, F. 7. que del art. 25.1 CE se deriva una «reserva absoluta» de Ley en el ámbito penal. Y que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 81.1 CE en relación con el art. 17.1 CE, esa Ley ha de ser orgánica respecto de aquellas normas penales que establezcan penas privativas de libertad. En palabras de la STC 118/1992, de 16 de septiembre, F. 2, «la remisión a la Ley que lleva a cabo el art. 17.1 de la CE ha de entenderse como remisión a la Ley orgánica, de manera que la imposición de una pena de privación de libertad prevista en una norma sin ese carácter constituye una vulneración de las garantías del derecho a la libertad y, por ello, una violación de ese derecho fundamental (SSTC 140/1986, 160/1986 y 127/1990)».

Así es, ésta y no otra es la fundamentación que sostiene el Tribunal Constitucional a la hora de determinar el rango de las leyes sancionadoras administrativas y las penales: las normas penales suponen un desarrollo del derecho a la libertad, precisamente, porque pueden privar de la misma, lo que, puesto en relación con los artículos 17.1 CE y 81.1 CE, conlleva que las leyes penales deban tener carácter de orgánicas; y, *a contrario sensu*, las leyes sancionadoras administrativas, al tener prohibido la Administración el imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad, art. 25.3 CE, no deban tener dicho rango⁴¹², así que, bastará que las mismas sean ordinarias.

En definitiva, como hemos podido observar, con la Constitución de 1978 se consagró la garantía de reserva de Ley en referencia a los derechos fundamentales y libertades públicas, y con ello, la regulación de las infracciones y las sanciones tributarias quedó sometida a reserva de Ley [ordinaria], por virtud de lo previsto en el, tantas veces citado, art. 25.1 CE.

Con base en el texto constitucional, tras la promulgación de la Constitución de 1978, casi todas las leyes administrativas han ido recogiendo en su articulado, con mayor o menor acierto, los principios constitucionales punitivos [*vgr.* los principios generales del Derecho penal, con matices] a la hora de desarrollar sus respectivos sistemas de infracciones y sanciones, a saber:

⁴¹² La explicación del TC no resulta convincente para DIEZ-PICAZO, pues afirma: «lo que es difícilmente contestable es que la referida construcción del Tribunal Constitucional se funda sobre un equívoco: cuando dice que la norma penal desarrolla un derecho fundamental en el sentido del artículo 81 CE, ese desarrollo lo refiere al bien en cuya ablación aflictiva consiste la pena prevista, no al bien protegido por la norma penal misma. De aquí que basar la exigencia de ley orgánica sólo en la clase de pena conminada no resulte del todo convincente.» DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, Luis: «El principio de legalidad penal en la Constitución Española», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Nº 1, 2001, pág. 1935.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: La garantía formal del principio de legalidad, se encuentra ubicada en el artículo 8. g) LGT, el cual prescribe: *Se regularán en todo caso por ley. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*+

La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público: Por su parte la LRJSP, consagra el principio de legalidad penal, en su garantía formal, en su art. 25.1, al prescribir: *La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, cuando se trate de Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.*+

Vemos, pues, como ambas normas administrativas se limitan a recoger el mandato de reserva de Ley [garantía formal] en materia de infracciones administrativas contenido en la Constitución de 1978 [art. 25.1 CE], como no podía ser de otra manera, lo que nos exime de mayor comentario sobre las mismas.

Por otra parte, como hemos comprobado, el principio de la reserva de Ley no excluye que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, todo lo contrario, prácticamente no hay una sola ley sancionadora administrativa que no contenga una remisión a un reglamento. De esta forma, se produce en la relación Ley-Reglamento la segunda diferencia significativa entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo, pues si en aquél se puede decir que la reserva de Ley es absoluta, no existiendo la colaboración reglamentaria, además de que se exige, como hemos visto, que el rango de la Ley sea orgánica, en éste la reserva de Ley tiene un alcance relativo y el Reglamento se convierte en instrumento insustituible de colaboración con la Ley [ordinaria]. Advirtiendo que hasta dónde llega la colaboración Ley-Reglamento será analizado con detalle en el siguiente capítulo, dedicado al principio de tipicidad.

6. La excepción: reglamentos preconstitucionales

Desde sus primeras sentencias el TC estableció una doctrina que contenía una excepción al principio de reserva Ley, que se concretaba en la imposibilidad de exigir la reserva de Ley de manera retroactiva para anular disposiciones reguladoras de materias y de situaciones respecto de las cuales tal reserva no existía de acuerdo con el Derecho anterior a la Constitución.

Del mismo modo, se pronunció por mantener la constitucionalidad en el supuesto de normas reglamentarias postconstitucionales que se limitaran, sin innovar el sistema de infracciones y sanciones en vigor, a reproducir reglamentos preconstitucionales sin cobertura legal.

En ambos supuestos, pensamos que la doctrina citada resulta forzada, evidenciando los equilibrios que el TC tuvo que realizar para salvar las garantías propias del principio de reserva de Ley y el *statu quo* del sistema anterior a la promulgación de la Constitución de 1978.

No obstante lo anterior, la excepción, tras casi 40 años desde la promulgación de la CE, ha perdido toda su virtualidad y, actualmente, tiene una incidencia nimia, por no decir nula. Pese a ello, procedemos a extraer una serie de resoluciones del TC, donde se puede verificar el fundamento de ambas excepciones.

En cuanto a los *reglamentos preconstitucionales*:

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 11/1981 de 8 abril [FJ 5]:

Frente a este argumento se ha alegado con acierto que no es posible exigir la reserva de ley de manera retroactiva para anular disposiciones reguladoras de materias y de situaciones respecto de las cuales tal reserva no existía de acuerdo con el Derecho anterior, especialmente cuando la fuente de Derecho que se cuestiona se produjo respetando el sistema de creación jurídica vigente en el momento de su promulgación. Lo anterior quiere decir que no existen motivos para considerar que el Real Decreto-ley 17/1977 sea inconstitucional por razones referentes a su forma de producción. No quiere, en cambio, decir que el Real Decreto-ley pueda en lo sucesivo considerarse plenamente asimilado a una ley orgánica, o investido del carácter de ley orgánica, ni tampoco que pueda cumplir el papel de la norma de integración a la que la Constitución se remite, pues ésta tendrá que ser siempre una ley orgánica y el legislador, para dar cima al desarrollo de la Constitución, habrá de confeccionar y elaborar esa ley orgánica.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 15/1981 de 7 mayo [FJ 7]:

El «principio de legalidad» que se traduce en la «reserva absoluta» de Ley no incide en disposiciones o actos nacidos al mundo del Derecho con anterioridad al momento en que la Constitución fue promulgada.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 16/2004 de 23 febrero [FJ 6]:

La aplicación del principio de reserva de Ley encuentra, en todo caso, una importante excepción: los reglamentos preconstitucionales tipificadores de infracciones y sanciones. En relación con ellos hemos afirmado que «no es posible exigir la reserva de Ley de manera retroactiva para anular disposiciones reguladoras de materias y de situaciones respecto de las cuales tal reserva no existía de acuerdo con el Derecho anterior" a la Constitución (STC 11/1981, de 8 de abril, F. 5º), y más específicamente por lo que se refiere a las disposiciones sancionadoras, que "el principio de legalidad que se traduce en la reserva absoluta de Ley no incide en disposiciones o actos nacidos al mundo del Derecho con anterioridad al momento en que la Constitución fue promulgada" (STC 15/1981, de 7 de mayo, F. 7º)» (STC 42/1987, de 7 de abril, F. 3).

En cuanto a los *reglamentos postconstitucionales*:

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril [FJ 4]:

Distinto es el supuesto en que la norma reglamentaria postconstitucional se limita, sin innovar el sistema de infracciones y sanciones en vigor, a aplicar ese sistema preestablecido al objeto particularizado de su propia regulación material. No cabe entonces hablar propiamente de remisión normativa en favor de aquella disposición, puesto que la remisión implica la potestad conferida por la norma de reenvío de innovar, en alguna medida, el ordenamiento por parte de quien la utiliza. En realidad, se trata más bien de una reiteración de las reglas sancionadoras establecidas en otras normas más generales, por aplicación a una materia singularizada incluida en el ámbito genérico de aquéllas. A este tipo de complemento o especificación reglamentaria cabe referir, por lo que al derecho sancionador se refiere, la validez declarada en nuestra STC 83/1984, cuando concuerda o se ampara en disposiciones igualmente válidas, bien porque se adecúa a la reserva constitucional de Ley, bien porque esta reserva no le alcanza retroactivamente. Y ello por la sencilla razón de que en tal caso la disposición de desarrollo reglamentario no infringe la prohibición antes señalada de alterar el sistema sancionatorio administrativo sin cobertura legal apropiada.

Por todas, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 16/2004 de 23 febrero [FJ 6]:

Este Tribunal ha admitido una segunda excepción a la aplicación del principio de reserva de Ley en materia sancionatoria: la relativa a los reglamentos postconstitucionales que se limitasen a reproducir reglamentos preconstitucionales, «sin innovar el sistema de infracciones y sanciones» establecido antes de la Constitución.

7. Normativa sancionadora de las Comunidades Autónomas

Tras la promulgación de la Constitución de 1978, la nueva estructura autonómica supuso una evidente tensión en materia normativa sancionadora, pues se trataba de verificar si ésta correspondía al Estado, por tratarse de una materia sujeta a Ley estatal, en sentido formal, o bien, las Autonomías también podrían, a través de sus asambleas, promulgar Leyes sancionadoras.

De manera temprana el TC vendría a zanjar la polémica al acuñar una doctrina que llega a nuestros días, a saber:

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 87/1985 de 16 julio [FJ 8]:

Las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 CE, básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio.

Por tanto, la cobertura legal autonómica será válida siempre que se haya adoptado mediante Ley autonómica conforme a los procedimientos previstos en sus respectivos Estatutos Autonómicos; siempre que la Comunidad Autónoma en cuestión tengan atribuida la competencia sustantiva sobre la materia que pretendan regular; siempre que respeten las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 CE) ;siempre que no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio [con el fin de asegurar la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y deberes constitucionales (art. 149.1.1 CE) o los principios de libre circulación o establecimiento de personas y bienes en todo el territorio (art. 139.2 CE)]; y, por supuesto, constreñido al ámbito territorial autonómico de que se trate.

Esta doctrina constitucional se repite *ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 102/1985 de 4 octubre [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 100/1991 de 13 mayo [FJ 4]; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 108/1993 de 25 marzo [FJ 3].

En cuanto al límite *ratione loci*, introducido por el Tribunal Constitucional, consistente en la imposibilidad de introducir divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable a otras partes del territorio, explicado por el propio Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 87/1985 de 16 julio [FJ 8], en la cual nos da el fundamento de tal limitación, a saber:

Por lo que se refiere a los límites de la normación autonómica derivados de su carácter de normación limitada *ratione loci*, hay que hacer algunas precisiones.

El derecho administrativo sancionador creado por las Comunidades Autónomas puede implicar, sin duda, una afectación al ámbito de los derechos fundamentales, pues la previsión de ilícitos administrativos supone siempre una delimitación negativa del ámbito de libre ejercicio del derecho. Tal afectación no implica (Sentencia de 16 de noviembre de 1981, Fundamento jurídico 2.º) que toda regulación en este extremo sea de exclusiva competencia del Estado. Sin duda que la norma sancionadora autonómica habrá de atenerse a lo dispuesto en el art. 149.1.1 CE, de modo que no podrá introducir tipos ni prever sanciones que difieran, sin fundamento razonable, de los ya recogidos en la normación válida para todo el territorio. Y también es cierto que el procedimiento sancionador habrá de atenerse al «administrativo común», cuya configuración es de exclusiva competencia estatal (art. 149.1.18 CE). Pero, dentro de estos límites y condiciones, las normas autonómicas podrán desarrollar los principios básicos del ordenamiento sancionador estatal, llegando a modular tipos y sanciones -en el marco ya señalado-, porque esta posibilidad es inseparable de las exigencias de prudencia o de oportunidad, que pueden variar en los distintos ámbitos territoriales.

Es decir, las Comunidades Autónomas ostentarán potestad sancionadora normativa, cuando tengan competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, dado que toda regulación del Derecho administrativo sancionador, por el hecho de afectar al ámbito de los derechos fundamentales, no implica que sea competencia exclusiva del Estado. Empero, las disposiciones que dicten deberán acomodarse a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del Derecho administrativo sancionador [art. 25.1 CE], así como respetar los derechos fundamentales ínsitos en el artículo 24.2 CE, siendo así que el procedimiento sancionador habrá de ajustarse al "administrativo común", cuya configuración es de exclusiva competencia estatal.

Ergo, afectando las normas sancionadoras al ámbito de los derechos fundamentales, la norma sancionadora autonómica deberá ajustarse a lo dispuesto en el artículo 149.1.1 CE, el cual señala que: «El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el

cumplimiento de los deberes constitucionales.+ de modo que por dicho motivo, esto es, por la garantía de igualdad de todos los españoles ante la ley, añade el Tribunal Constitucional, las Comunidades Autónomas no podrán introducir tipos ni prever sanciones que difieran, sin fundamento razonable, de los ya recogidos en la legislación válida para todo el territorio.

8. Las Ordenanzas Locales

Una tercera diferencia destacable respecto al principio de legalidad penal, la podemos encontrar en la regulación de las infracciones y sanciones en el ámbito de las Administraciones Locales, las cuales, como sabemos, se llevan a término mediante las Ordenanzas locales⁴¹³.

Como nos dice CARBALLEIRA RIVERA: %El ejercicio de la potestad sancionadora local en el Estado constitucional se podría resumir como un intento de superación permanente de las tensiones generadas entre el principio de autonomía local [art. 137 CE] y el principio que rige la articulación de la potestad [art. 25 CE].⁴¹⁴

Del mismo modo, SANZ GANDASEGUI afirma que %la potestad sancionadora de las Entidades Locales [õ] ha sido objeto de continua polémica doctrinal y jurisprudencial la constitucionalidad, desde la perspectiva del principio de legalidad en materia sancionadora recogido en el artículo 25 de la Constitución, de la tipificación de las infracciones y las previsiones de sanciones administrativas por parte de las Ordenanzas locales.⁴¹⁵

Así es, inicialmente alguna jurisprudencia menor se mostró totalmente contraria a la tipificación de infracciones y al establecimiento de sanciones mediante ordenanzas locales, el fundamento de lo anterior se hacía residir en que una ordenanza municipal no podía ser fuente primaria de un ordenamiento sancionador.

Por todas, Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 606/1998 de 9 julio [FJ 3]:

⁴¹³ Sirva todo lo que a continuación se dirá para las Ordenanzas Fiscales.

⁴¹⁴ CARBALLEIRA RIVERA, M.ª Teresa: %Entes locales, potestad sancionadora; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 426.

⁴¹⁵ SANZ GANDASEGUI, Francisco: %El Ejercicio de la Potestad Sancionadora por la Administración Local; en *Manual de Derecho administrativo sancionador*, Tomo I, 3ª Edición, ob. cit., pág. 620.

Tratándose pues de una sanción administrativa, el art. 25.1 de la Constitución Española dispone que nadie puede ser sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse no constituyen infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento, principio de legalidad que se manifiesta en un doble aspecto; de una parte exigiendo la previa determinación de las infracciones y sus sanciones; y de otra, que esa predeterminación se haga en una norma con rango legal suficiente.

En el caso presente, como se expuso, se sancionó conforme la Ordenanza reguladora del servicio de vehículos de alquiler con aparato taxímetro, aprobado por Acuerdo Plenario del Ayuntamiento de 28 diciembre 1979, norma de rango insuficiente para dar cobertura a la sanción e infracción por lo que se hace preciso examinar si alguna disposición con rango legal suficiente le otorga cobertura legal.

Esta Sala no ha encontrado disposición alguna con tal carácter que prevea la existencia de la infracción y sanción presentes, norma que tampoco ha sido invocada por el Ayuntamiento demandado a lo largo del Expediente administrativo ni del presente procedimiento, ni siquiera tras haber sido requerida expresamente para ello por esta Sala al hacer uso de la facultad establecida en el art. 43.2 de la Ley Jurisdiccional en el Recurso núm. 830/1994, limitándose a justificar sus competencias en la regulación del servicio y alegar que tratándose de una actividad administrativa dentro de las llamadas relaciones especiales de sujeción de los administrados, no se reclama el principio de legalidad en supuestos semejantes y con ciertos requisitos.

La citada sentencia fue confirmada posteriormente por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), mediante su Sentencia de 8 octubre 2001, en la cual esgrimió como argumento de fondo:

Resulta claro por lo que llevamos expuesto, que una Ordenanza Municipal no puede ser fuente primaria de un ordenamiento sancionador en el ámbito de las relaciones de sujeción especial, y que su oportunidad reguladora en ese campo debe partir de la base de una previa regulación en la Ley, a la que debe ajustarse.

Posteriormente se produce una serie de pronunciamientos judiciales menores donde se comienza a permitir la tipificación de sanciones mediante ordenanzas locales, y ello, sin que gozarán de la suficiente cobertura en una norma con rango de Ley.

Por todas, Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 918/1998 de 29 julio, en la cual el Tribunal no entra, ni tan siquiera, a valorar si la Ordenanza cumple con la garantía de Reserva de Ley [FJ 3]:

Por todo lo expuesto, es procedente desestimar el motivo de oposición referido a la tipicidad, en cuanto que no cabe duda que es de aplicación al caso lo establecido en el art. 29 de la Ordenanza que califica las faltas como graves, bien por la reincidencia en las leves o por infracción de los niveles sonoros señalados en la propia Ordenanza. Teniendo en cuenta que las mediciones efectuadas en el establecimiento del actor superan los 55 decibelios establecidos para la hora en que se efectúan las mediciones en cualquiera de las áreas a que se refiere la Ordenanza y que se llevan a cabo tres mediciones con el resultado referido, es procedente estimar que los hechos enjuiciados deben de ser calificados como falta grave, por infracción de lo dispuesto en el art. 7 de la referida Ordenanza, por lo cual, procede la desestimación de la alegación de falta de tipicidad de la infracción alegada por la actora.

Sería el TC, en la primera ocasión que tuvo para pronunciarse sobre la materia, el que sentaría la doctrina en materia de reserva de Ley respecto a los Entes Locales que llega hasta nuestros días, a saber, Tribunal Constitucional (Sala primera) Sentencia núm. 132/2001 de 8 junio, en ella estableció lo siguiente [FJ 6]:

o también la exigencia de ley para la tipificación de infracciones y sanciones ha de ser flexible en materias donde, por estar presente el interés local, existe un amplio campo para la regulación municipal y siempre que la regulación local la apruebe el Pleno del Ayuntamiento. Esta flexibilidad no sirve, con todo, para excluir de forma tajante la exigencia de ley. Y ello porque la mera atribución por ley de competencias a los Municipios . conforme a la exigencia del art. 25.2 LBRL. no contiene en sí la autorización para que cada Municipio tipifique por completo y según su propio criterio las infracciones y sanciones administrativas en aquellas materias atribuidas a su competencia. No hay correspondencia, por tanto, entre la facultad de regulación de un ámbito material de interés local y el poder para establecer cuándo y cómo el incumplimiento de una obligación impuesta por Ordenanza Municipal puede o debe ser castigada. La flexibilidad alcanza al punto de no ser exigible una definición de cada tipo de ilícito y sanción en la ley, pero no permite la inhibición del legislador.

Como se puede ver, el TC refiere que en la tipificación de infracciones y sanciones, por estar presente el interés local, se ha de ser flexible y existe un amplio campo para la regulación local. Ahora bien, la aludida flexibilidad no permite la inhibición del legislador, por lo que será necesaria una cobertura legal de base a la tipificación de las infracciones y sanciones mediante ordenanzas locales, aunque esta, no deba contener una definición de cada tipo de ilícito y sanción en la ley. Dejando claro, por otra parte, que la facultad para aprobar dichas normas le correspondía al Pleno del Ayuntamiento. Con ello, se cerraba las puertas a cualquier intento de las Corporaciones Locales por dotarse de una normativa sancionadora, sin cobertura legal alguna.

En la misma sentencia, el TC estableció los requisitos mínimos para que los Ayuntamientos, mediante Ordenanzas Locales, tipifiquen sus propias infracciones y sanciones, así:

Del art. 25.1 CE derivan dos exigencias mínimas, que se exponen a continuación. En primer término, y por lo que se refiere a la tipificación de infracciones, corresponde a la ley la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones; no se trata de la definición de tipos . ni siquiera de la fijación de tipos genéricos de infracciones luego completables por medio de Ordenanza Municipal. sino de criterios que orienten y condicionen la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción. En segundo lugar, y por lo que se refiere a las sanciones, del art. 25.1 CE deriva la exigencia, al menos, de que la ley reguladora de cada materia establezca las clases de sanciones que pueden establecer las ordenanzas municipales; tampoco se exige aquí que la ley establezca una clase específica de sanción para cada grupo de ilícitos, sino una relación de las posibles sanciones que cada Ordenanza Municipal puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que ella misma tipifica.

De lo que se infiere, en primer lugar, que el TC establece que corresponde a la Ley la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones, especificando que no se trata de la definición de tipos, sino de criterios que orienten y condicionen la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción; y, en segundo lugar, que la ley reguladora de cada materia establezca las clases de sanciones que pueden establecer las ordenanzas municipales, sin que se exija una clase específica de sanción para cada grupo de ilícitos, sino una relación de las posibles sanciones que cada Ordenanza Municipal puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que ella misma tipifica.

En conclusión, con esta doctrina el TC habilitó a los Entes Locales para que pudieran tipificar sus infracciones y sanciones mediante ordenanzas municipales, siempre que las mismas fueran aprobadas por los Plenos del Ayuntamiento y que tuvieran una cobertura mínima a través de una Ley.

La importancia de la citada doctrina pronto se vio ratificada, dado que el legislador, a la vista de la misma, reaccionó ágilmente y la utilizó de fundamento para modificar la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, mediante la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, en cuya Introducción ya se deja patente la problemática al inicio referida:

Finalmente, el nuevo título XI de la LRBRL viene a tratar otro aspecto ineludible del régimen jurídico de las entidades locales, al regular la tipificación de las infracciones y sanciones por las entidades locales en determinadas materias. En efecto, no podía demorarse por más tiempo la necesidad de colmar la laguna legal que existe en materia de potestad sancionadora municipal en aquellas esferas en las que no encuentren apoyatura en la legislación sectorial, estableciendo criterios de tipificación de las infracciones y las correspondientes escalas de sanciones para que las funciones de esta naturaleza se desarrollen adecuadamente, de acuerdo con las exigencias del principio de legalidad adaptadas a las singularidades locales, y siempre en defensa de la convivencia ciudadana en los asuntos de interés local y de los servicios y el patrimonio municipal, conforme a la doctrina establecida por la Sentencia del Tribunal Constitucional 132/2001, de 8 de junio. Esta regulación se completa con la necesaria modificación de los artículos 127.1 y 129.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Sin embargo, en su doctrina el Tribunal Constitucional dejó claro que la tipificación de las infracciones y sanciones mediante ordenanzas municipales, debían ser aprobadas por los Plenos del Ayuntamiento.

A pesar de la importancia, ya destacada, de la citada Sentencia, si tuviéramos que realizar una crítica a la misma, esta no sería otra que la indefinición que establece el TC cuando se refiere a los criterios que *orienten y condicionen* la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción.+Con ello, se deja un amplio margen de interpretación a las entidades Locales, del cual se hace eco SANZ GANDASEGUI %Se corre así el peligro de que en realidad el artículo 25 de la Constitución en esta materia quede convertido en un enunciado de principios de materias competencia de las Entidades locales sobre las que éstas pueden prever infracciones y sanciones.+; mas esta no sería la solución correcta, tal y como el mismo autor reconoce, ya que: %la solución propuesta por el Tribunal Constitucional deja bien claro la exigencia de que la habilitación legal no sea meramente formal sino con contenido sustantivo.+⁴¹⁶

Podemos concluir que la controvertida polémica respecto al principio de legalidad en materia de la potestad sancionadora de los Entes Locales, quedó [al menos, aparentemente] desactivada a través de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Primera), núm. 132/2001, de 8 junio, y por la entrada en vigor de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, inspirada en dicha sentencia, la cual modifica la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

⁴¹⁶ SANZ GANDASEGUI, Francisco: %El Ejercicio de la Potestad Sancionadora por la Administración Local+, en *Manual de Derecho administrativo sancionador*, Tomo I, 3ª Edición, *ob. cit.*, pág. 638.

No de otra forma se ha recogido en el artículo 25.1 de la nueva LRJSP, el cual nos dice: «La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido [o] cuando se trate de Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.»

Sea de ello lo que fuere, a partir de la sentencia citada se puede afirmar que la doctrina emanada del TC ha continuado subrayando la flexibilización que en el ámbito local se produce respecto al principio de legalidad, precisando dicha doctrina que en dicho ámbito no es exigible una definición de cada tipo de ilícito y sanción en la Ley, siendo muestra de ello las siguientes resoluciones:

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 16/2004 de 23 febrero [FJ 5]:

Esta esfera material básica necesariamente reservada al poder legislativo en el ámbito sancionador se flexibiliza considerablemente, sin embargo, cuando nos encontramos en presencia de normas reglamentarias aprobadas por el Pleno de las corporaciones locales dentro de su campo competencial. Ahora bien, esta flexibilización no permite la existencia de reglamentos municipales independientes en materia sancionadora, pues, como afirmamos en la referida STC 132/2001, «la mera atribución por Ley de competencias a los Municipios . conforme a la exigencia del art. 25.2 LBRL (RCL 1985, 799, 1372) . no contiene en sí la autorización para que cada Municipio tipifique por completo y según su propio criterio las infracciones y sanciones administrativas en aquellas materias atribuidas a su competencia. No hay correspondencia, por tanto, entre la facultad de regulación de un ámbito material de interés local y el poder para establecer cuándo y cómo el incumplimiento de una obligación impuesta por Ordenanza Municipal puede o debe ser castigada. La flexibilidad alcanza al punto de no ser exigible una definición de cada tipo de ilícito y sanción en la Ley, pero no permite la inhibición del legislador. Del art. 25.1 CE derivan dos exigencias mínimas, que se exponen a continuación. En primer término, y por lo que se refiere a la tipificación de infracciones, corresponde a la Ley la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones; no se trata de la definición de tipos . ni siquiera de la fijación de tipos genéricos de infracciones luego completables por medio de Ordenanza Municipal. sino de criterios que orienten y condicionen la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción. En segundo lugar, y por lo que se refiere a las sanciones, del art. 25.1 CE deriva la exigencia, al menos, de que la Ley reguladora de cada materia establezca las clases de sanciones que pueden establecer las ordenanzas municipales; tampoco se exige aquí que la Ley establezca una clase específica de sanción para cada grupo de ilícitos, sino una relación de las posibles sanciones que cada Ordenanza Municipal puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que ella misma tipifica» (F. 6).

Debemos dejar constancia que la extraordinaria flexibilización del principio en modo alguno se puede entender como una autorización a los Entes Locales para que ejerciten su poder sancionatorio sin cobertura legal alguna, por mínima o flexible que ésta sea. [*ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 161/2003 de 15 septiembre [FJ 3]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 193/2003 de 27 octubre [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 232/2006 de 17 julio FJ 4].

Empero, el Tribunal Supremo al pronunciarse sobre esta cuestión, ha establecido como doctrina que mediante Ordenanza local se pueden tipificar válidamente infracciones y sanciones, en los casos en que no se haya promulgado Ley estatal o autonómica sobre la materia, y en los que los Ayuntamientos actúen en ejercicio de competencias propias que tengan el carácter de nucleares y lleven anejas potestades implícitas de regulación, basándose en el principio de autonomía local que se reconoce en la Constitución española vigente y de acuerdo con la Carta Europea de Autonomía Local, eso sí, respetando los principios de proporcionalidad y audiencia del interesado, así como ponderando la gravedad del ilícito y teniendo en cuenta las características del Ente Local. Lo que parecería, *ab initio*, contradecir la doctrina del Tribunal Constitucional antes estudiada.

En ese sentido, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), Sentencia de 29 septiembre 2003 [FJ 7]:

Como hemos expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores hay que atenerse a la solución jurisprudencial más favorable a la autonomía municipal que consagran los artículos 137 y 140 de la Constitución, los cuales deben ser interpretados de acuerdo con el artículo 3.1 de la Carta Europea de Autonomía Local, y por tanto de tal modo que esta autonomía suponga una capacidad efectiva de ordenar los asuntos públicos. Esto lleva consigo que debemos declarar que mediante Ordenanza local, en cumplimiento de los preceptos generales de los artículos 55 y 59 del texto refundido de régimen local, se pueden tipificar válidamente las infracciones y sanciones, que han de ser de carácter pecuniario, cuando ello sea una garantía indispensable para su cumplimiento, siempre que al hacerlo no se contravengan las leyes vigentes, y únicamente en los casos en que no se haya promulgado Ley estatal o autonómica sobre la materia, y en los que los Ayuntamientos actúen en ejercicio de competencias propias que, por así decirlo, tengan el carácter de nucleares y lleven anejas potestades implícitas de regulación, y respetando los principios de proporcionalidad y audiencia del interesado, así como ponderando la gravedad del ilícito y teniendo en cuenta las características del ente local, como se ha dicho antes en el Fundamento de Derecho cuarto.

Resolviendo en el mismo sentido, y basándose en los argumentos expuestos de la sentencia reproducida, en esta otra, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), Sentencia de 25 mayo 2004 [FJ 3].

9. *Lex praevia*: el principio de irretroactividad

Como hemos visto, el brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia* exige que la ley sancionadora se encuentre en vigor [ergo: sin que haya sido derogada o declarada inconstitucional], con anterioridad al momento en el cual se comete la infracción, en nuestro caso, tributaria. Además, aunque estuviese en vigor en el momento de cometerse la infracción, tampoco se le puede introducir retroactivamente una clase de sanción más grave. De esta forma se otorga la seguridad jurídica al contribuyente, frente al cambio de las valoraciones del legislador, que no será sancionado o no más severamente sancionado por hechos, que, al momento de su comisión, no eran sancionables o que lo eran, pero en modo más leve⁴¹⁷.

Desde un punto de vista jurídico la prohibición de la retroactividad tiene su fundamento en los principios de legalidad y seguridad⁴¹⁸.

⁴¹⁷ Como nos indica MIR PUIG: «Con la exigencia de una *lex praevia* se expresa la prohibición de retroactividad de las leyes que castigan nuevos delitos o agravan su punición: es preciso que el sujeto pueda saber en el momento en que actúa si va a incurrir en algún delito o en alguna nueva pena. Este aspecto del principio de legalidad afecta a su sentido de protección de la seguridad jurídica.» MIR PUIG, Santiago: Derecho Penal, Parte General, 10ª Ed., ob. cit.: pág. 116. En cuanto al contenido del principio de irretroactividad GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ: «el principio de irretroactividad de las disposiciones normativas de naturaleza sancionadora presenta como contenido esencial el de impedir la proyección de la vigencia, eficacia y aplicación de las normas jurídicas sancionadoras respecto de hechos que, habiendo acaecido con anterioridad a su efectiva entrada en vigor, muestren determinadas coincidencias totales o parciales con los que dichas disposiciones configuran *a posteriori* como infracciones o sanciones administrativas.» Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., ob. cit., pág. 115.

⁴¹⁸ Cfr. MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., pág. 152.

El art. 9.3 de la Constitución de 1978 señala: «La Constitución garantiza [õ] la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales,õ + Por su parte, el art. 25.1 prescribe: «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.»

Analizando ambos preceptos, podemos extraer sin excesivas dificultades los dos grandes problemas que nos podemos encontrar a la hora de llevar el citado principio de lo general a lo particular, a saber: el primero, es el que concierne al tiempo, para lo cual se revela crucial, tanto la determinación del momento de la infracción, como el momento de entrada en vigor de la norma sancionadora; en segundo lugar, la norma sólo se refiere a la prohibición de la irretroactividad *in mala partem*, pero no a la irretroactividad de la norma *in bona partem*, de lo que se deduce que el segundo problema a determinar es si se debe aplicar ésta última, y, en su caso, dónde se fija el límite para su aplicación.

9.1 La validez temporal de la ley sancionadora

Para aprehender la cuestión de la validez temporal de la ley sancionadora deberemos tener en cuenta las normas que regulan la entrada en vigor y la derogación de las leyes, así, en cuanto a la entrada en vigor, el art. 97 de la CE prescribe: «El Rey sancionará en el plazo de quince días las leyes aprobadas por las Cortes Generales, y las promulgará y ordenará su inmediata publicación.» No obstante, tras su *promulgación* en el B.O.E. la *entrada en vigor* de la norma no se producirá hasta los veinte días de su completa publicación, *si en ellas no se dispone otra cosa*, tal y como señala el artículo 2.1 del CC, el periodo que transcurre desde la publicación y la entrada en vigor se le denomina *vacatio legis*. En cuanto a la *derogación*, el art. 2.2 del CC determina «Las leyes sólo se derogan por otras posteriores. La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior. Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.» Por último, si el Tribunal Constitucional declara inconstitucional una ley o uno o varios preceptos de la misma mediante una sentencia, ésta tendrá valor de cosa juzgada, vinculando a todos los Poderes Públicos, por lo que deberá dejarse de aplicar desde la fecha de su publicación en el B.O.E. [art. 38 LOTC].

En cuanto al problema de determinar el *dies a quo* del momento de la infracción, éste no se presenta, lógicamente, en aquellas infracciones de tracto único [aquellas en que la infracción se realiza en un momento determinado, en el cual se agotan todos sus efectos], sin embargo, el problema lo tendremos planteado en las denominadas infracciones continuadas [aquellas en las que se llevan a cabo en diferentes actos y en diferentes momentos], y en las denominadas infracciones permanentes [aquellas en las que la voluntad infractora se agota al inicio, pero sus efectos perduran en el tiempo]. La solución a estos dos últimos supuestos es la siguiente: en la infracción continuada, desde la realización del primer acto hasta el último, por lo que la normativa aplicable será la que esté vigente durante todo ese espacio temporal; en la infracción permanente, en el momento que se alcanza la situación típica, esto es, en el momento inicial en el que se entiende consumada la infracción.⁴¹⁹

Cuestión conflictiva, también, es la que atañe a las denominadas *leyes penales en blanco*, aquellas que para la conformación de la infracción nos remiten a otra norma [complementaria]; para determinar los elementos de la infracción, en estos casos, si la norma complementaria cambia con anterioridad a la comisión de la infracción, en lógica coherencia, deberemos atenernos a la redacción que se encuentre en vigor en el momento de la comisión de la infracción.

Por último, nos encontramos con una cuestión sumamente discutida, cuál es: si el principio de irretroactividad se puede considerar ínsito, además de en el artículo 9.3 de la CE, en el principio de legalidad art. 25.1 de la misma norma, pues tal entendimiento de la cuestión conllevará que se pueda impetrar, o no, el auxilio del Tribunal Constitucional a través del recurso de amparo. Pues bien, el Tribunal Constitucional ha venido negando dicha posibilidad, en una doctrina que hoy día se puede tener por consolidada⁴²⁰.

⁴¹⁹ Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 56.

⁴²⁰ Así lo confirman GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMÍREZ: En el momento presente, desafortunadamente, podemos decir que dicha doctrina negativa hacia la inclusión del principio de irretroactividad punitiva desfavorable (y su respectivo corolario) en la órbita del principio de legalidad constitucionalizado en el art. 25.1 CE (que niega así la posibilidad de recurrir en amparo frente a cualesquiera vulneraciones provenientes de las autoridades públicas), parece haberse consolidado definitivamente. Buena prueba de ello es el tenor, por ejemplo, de la STC 85/2006, de 27 de marzo.+ Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., ob. cit., pág. 119.

Sirva, por todas, como recopilatorio de la doctrina del TC sobre este particular, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 85/2006 de 27 marzo [FJ 4]:

Claramente, parten los recurrentes de la premisa de que el citado art. 25.1 CE exige la aplicación retroactiva de las normas de carácter punitivo más favorables. Sin embargo, como advierte el Ministerio Fiscal, la jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE y, de esta forma, su eventual defensa en esta vía constitucional (SSTC 14/1981, de 29 de abril, F. 7; 68/1982, de 13 de mayo, F. 3; 122/1983, de 26 de octubre, F. 2; 51/1985, de 10 de abril, F. 7; 131/1986, de 29 de octubre, F. 2; 196/1991, de 17 de octubre, F. 3; 38/1994, de 17 de enero; y 177/1994, de 10 de junio, F. 1; y ATC 226/1990, de 4 de junio, F. 2). En efecto, como señalábamos en la STC 99/2000, de 10 de abril, si en el ámbito del Derecho penal stricto sensu, en el que en la mayor parte de las ocasiones está en juego el derecho fundamental a la libertad (art. 17 CE), nuestra doctrina hasta el momento ha venido negando el encuadramiento del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE, esto es, que dicho principio se integre en el contenido del derecho fundamental que en tal precepto se consagra, es claro que el apartamiento de esa doctrina resulta menos justificado «cuando, como aquí ocurre, de lo que se trata es de una sanción administrativa» (F. 5; en el mismo sentido, ATC 241/2003, de 14 de julio, F. 3).

Ciertamente, este Tribunal ha señalado en varias ocasiones que el art. 9.3 CE, además de establecer la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, garantiza también, interpretado a contrario sensu, la retroactividad de la Ley penal o sancionadora más favorable (en este sentido, SSTC 8/1981, de 30 de marzo, F. 3; 15/1981, de 7 de mayo, F. 7; 51/1985, de 10 de abril, F. 7; 177/1994, de 10 de junio, F. 1; 129/1996, de 9 de julio, F. 3; y 215/1998, de 11 de noviembre, F. 2; AATC 876/1986, de 29 de octubre, F. 2; 303/1989, de 5 de junio, F. 2; 226/1990, de 4 de junio, F. 2; 30/1998, de 28 de enero, F. 7; y 146/1998, de 25 de, F. 3). Sin embargo, también viene declarando reiteradamente que el art. 9.3 CE, por imperativo de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC, queda extramuros del amparo (entre muchas otras, SSTC 159/1997, de 2 de octubre, F. 2; 183/1997, de 28 de octubre, F. 3; 71/1998, de 30 de marzo, F. 4; 36/1999, de 22 de marzo, F. 2; 84/1994, de 10 de mayo, F. 4; y 111/2001, de 7 de mayo, F. 7), razón por la cual no cabe acudir a esta vía para denunciar, como aquí se hace, la inaplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable.

9.2 La irretroactividad in bona partem

Como anunciábamos al principio, el segundo de los problemas que se plantea, es el de si la irretroactividad de las normas sancionadoras que favorezcan al contribuyente debe aplicarse, o no, dado el silencio que guarda la CE⁴²¹.

⁴²¹ Precisamente del citado silencio MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN deducen que la Constitución autoriza *a sensu contrario* la retroactividad de la ley favorable: «la Constitución no menciona

La respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa⁴²². Sin ir más lejos, en nuestro ámbito de estudio lo hemos podido comprobar, pues cuando se publicó la LGT se incluyó una disposición transitoria, concretamente la cuarta, la cual señala:

1. Esta ley 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.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

El problema que suscita la aplicación de la irretroactividad favorable, es el del tiempo, es decir, cuándo se debe considerar que la sanción ha adquirido firmeza: las soluciones, teóricamente, podían ser dos: en el momento en el cual es firme en vía administrativa, o bien, en el momento en el cual es firme en vía judicial. Como vemos, nuestra vigente LGT optó por la segunda, el momento en el que la sanción ha adquirido firmeza en vía judicial, lo cual, además, resulta razonable por razones de justicia⁴²³.

En cuanto a la ubicación constitucional del principio de irretroactividad *in bona parte*, la doctrina del TC, al igual que el principio de irretroactividad *in mala parte*, lo hace residir en el art. 9.3 de la CE, que, por todo es sabido, no se encuentra

expresamente esta posibilidad de aplicación retroactiva: ni en el art. 25.1 ni en el art. 9.3, que sólo prohíbe la retroactividad de lo desfavorable. Sin embargo, el mismo hecho de que sólo se prohíba en este caso, permite afirmar que la Constitución autoriza la retroactividad en el caso contrario.+ MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., pág. 153.

⁴²² MIR PUIG con indudable acierto sostiene que: «La retroactividad de la ley penal más favorable para el reo no infringe el sentido *limitador* de la potestad punitiva que corresponde al principio de legalidad. El sujeto podría contar, cuando actuó, con una determinada pena y, sin embargo, la aplicación retroactiva de la ley posterior le deja sin castigo o le disminuye la pena. De ahí que esta clase de retroactividad favorable no se oponga al significado liberal del principio de legalidad. Siendo así, resultaría inadmisibles seguir aplicando la ley anterior más favorable para el reo cuando, ya derogada, ha dejado de considerarse *necesaria* para la protección de la sociedad.+MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit.: pág. 117.

⁴²³ Así lo sostiene el magistrado MENDIZÁBAL ALLENDE en su voto particular a la Sentencia núm. 99/2000 de 10 abril, Tribunal Constitucional (Sala Segunda): «Como la retroactividad obligada de la más benigna, no por compasión, «*humanitatis causa*», ni tampoco por virtud del principio «*in dubio pro reo*», sino por razones de justicia, como valor constitucional preferente y norte del Estado de Derecho, con la libertad por delante, que en la coyuntura aquí contemplada juegan un papel decisivo. «*Non pietatis sed iustitiae causa*», pues, que ya se dijo otrora.

dentro de los derechos fundamentales y, por tanto, no puede ser objeto de recurso de amparo. Así lo tiene establecido en doctrina consolidada el TC, *ad exemplum*:

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 15/1981 de 7 mayo [FJ 7]:

La retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a «contrario sensu» en el artículo 9.3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales. No es, pues, invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución (artículo 161.b y 53.2 de la misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 99/2000 de 10 abril [FJ 5]⁴²⁴:

La jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE (SSTC 14/1981, de 29 de abril, F. 7; 68/1982, de 13 de mayo, F. 3; 122/1983, de 26 de octubre, F. 2; 51/1985, de 10 de abril, F. 7; 131/1986, de 29 de octubre, F. 2; 196/1991, de 17 de octubre, F. 3; 38/1994, de 17 de enero y 177/1994, de 10 de junio, F. 1).

Empero, en el ámbito sancionador tributario el Tribunal Constitucional, concretamente en la sentencia 99/2000 *supra* referida [FJ 6], que, parece ser, no ha encontrado suficiente eco entre la doctrina, dejó claramente la puerta abierta a dicho acceso en amparo, basándose en su criterio de *flexibilidad en la tutela de los derechos fundamentales*, al considerar que % el rechazo de esa concreta vulneración no cierra el paso a que los motivos alegados para fundarla podamos enjuiciarlos desde la perspectiva de otro derecho fundamental, en este caso el de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)+. Concluyendo:

Enjuiciadas las alegaciones del recurrente desde el prisma del art. 24 CE, debemos traer a colación la STC 177/1994, F. 2, antes citada, así como la STC 203/1994, de 11 de julio, F. 2. La reclamación del recurrente de la aplicabilidad al caso de la Ley 25/1995, y el silencio de la Sentencia recurrida sobre esa imperativa aplicación no constituye un problema de incongruencia omisiva, no planteado por el demandante, como afirma el Abogado del Estado (sin duda para cerrar el paso a la consideración que hacemos), pues la congruencia

⁴²⁴ En esta sentencia se contiene un voto particular del magistrado MENDIZÁBAL ALLENDE, al cual nos hemos referido *supra*, el cual sostiene que sí se debe incluir en el art. 25.1 CE, a saber: % En suma, la Sentencia de la cual discrepo hubiera debido, a mi juicio, amparar al demandante y reconocerle el derecho a que le fuera aplicada retroactivamente la Ley 25/1995, por estar comprendida tal retroactividad en el principio de legalidad penal proclamado en el art. 25.1 CE,õ +

tiene que ver con las pretensiones de las partes, y es claro que si el recurrente no compareció en la apelación, ni por tanto formuló en ella petición alguna referente a la aplicación de la Ley 25/1995, mal podía suscitarse ningún problema de congruencia por la falta de respuesta a algo no alegado.

El que la Sentencia, al decidir la cuestión que resolvía, se apartase del Ordenamiento vigente; más en concreto, el que no aplicase la Ley que estaba obligado a aplicar en el enjuiciamiento del acto sobre el que se pronunciaba, realizando dicho enjuiciamiento sobre la base de una Ley, que había dejado de ser aplicable al caso, no es problema de congruencia, sino de razonabilidad de la Sentencia, que se inserta de lleno en el canon de enjuiciamiento de la vulneración de la tutela judicial efectiva, que de modo constante venimos proclamando.

Volviendo a la doctrina de la STC 203/1994, en ella decíamos (F. 3) que «constituye reiterada doctrina constitucional que la selección de las normas aplicables, así como el análisis de su vigencia y derogación, corresponde en exclusiva a la jurisdicción ordinaria de acuerdo con el art. 117 CE (SSTC 90/1990, 88/1991 y 359/1993, entre otras muchas)», y que «el control por parte de este Tribunal de la selección de la norma aplicable sólo podrá producirse, en términos generales, si se ha tratado de una decisión arbitraria, manifiestamente irrazonable o si ha sido fruto de un error patente (SSTC 233/1991, 55/1993 y 245/1993, entre otras muchas)».

Y lo mismo que en el caso de aquella Sentencia se razonaba que eso era lo que ocurría en él, esa afirmación podemos reiterarla aquí con idéntico resultado sobre la suerte del recurso, pues el hecho de que la Sentencia recurrida omita toda consideración acerca de la Ley 25/1995 evidencia la falta de razonabilidad de su fundamentación, al prescindir del Derecho vigente, conforme al cual, por exigencias de los arts. 9.3 y 117.1 CE, debía haber decidido la cuestión.

El derecho de tutela judicial efectiva exige que las resoluciones judiciales al decidir los litigios sean fundadas en Derecho, y ese fundamento desaparece cuando con total evidencia se omite la consideración de la norma aplicable, y se decide mediante la aplicación de normas que han perdido su vigencia.

Ha de concluirse así que, como en los casos de las SSTC 177/1994 y 203/1994 antes citadas, la Sentencia recurrida ha vulnerado el derecho de tutela judicial efectiva del recurrente, lo que derechamente conduce al éxito del amparo, sin que sea ya preciso que nos detengamos en el análisis del resto de las alegaciones del actor referidas a esa vulneración.

Por tanto, lo que nos está diciendo el Tribunal Constitucional es que, el derecho de tutela judicial efectiva exige que las resoluciones judiciales al decidir los litigios sean fundadas en Derecho, y ese fundamento desaparece cuando con total evidencia se

omite la consideración de la norma aplicable, y se decide mediante la aplicación de normas que han perdido su vigencia, lo que, de forma evidente, permite recurrir en amparo una resolución judicial que conculque el principio de irretroactividad *in bona partem*, fundándola, eso sí, en el art. 24.1 CE: derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Dicha doctrina, *mutatis mutando*, se podría aplicar en el Derecho sancionador administrativo con base en el artículo 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

9.3 El principio de irretroactividad en la LGT

Por último, vamos a analizar el principio de irretroactividad en el ámbito del Derecho sancionador tributario, el cual viene regulado en los arts. 178 y 10.2 LGT. En este sentido el artículo 178 señala: *El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.*+ Considerando que el artículo 10.2 prescribe: *Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias [o] tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.*

Pues bien, el citado principio contiene un doble mandato: por una parte, la retroactividad de las sanciones favorables; y, por otra, la irretroactividad de las sanciones desfavorables [se aplicará *con carácter general* nos dice el artículo 178 LGT, puesto en relación con el art. 9.3 CE]. Lo anterior se traduce en que nadie puede ser sancionado por hechos que en el momento de ocurrir no estuvieran tipificados como infracción [principio de legalidad], así como que, para el caso de que con posterioridad a la comisión de la infracción se promulgase una ley más favorable al sancionado, se aplique esta última, eso sí, tal y como nos dice el artículo 10.2 LGT, siempre que la sanción no sea en firme, en cuyo caso no actuará dicho principio.

Respecto a la limitación de la retroactividad de las sanciones favorables a los actos que no sean firmes, apuntar que dicha limitación vulnera, a nuestro juicio, el citado principio, dado que: dicha limitación no aparece en el artículo 9.3 CE; tampoco en el artículo 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que incluso la extiende respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición⁴²⁵; lo mismo que el Código

⁴²⁵ Misma solución que ya propugnaba Falcón y Tella en 2004 para las sanciones tributarias. *Vid.* FALCÓN y TELLA, Ramón: "La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación

Penal en su artículo 2.2 aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. A mayor abundamiento, dicha previsión propicia dos consecuencias de la mayor importancia que, en nuestra opinión, el Derecho no puede amparar, a saber: primera, que, ante una posible modificación de las normas sancionadoras tributarias, los sujetos inmersos en un procedimiento sancionador recurran la sanción impuesta, y ello, pese a no tener fundamento, con el único objetivo de que ésta no adquiera firmeza, a expensas de si el régimen sancionador resultante de dicha modificación les sea más beneficioso; y segunda, que aquellos que no han recurrido la sanción y, por tanto, que hayan visto como la sanción ha adquirido firmeza, se vean en una peor posición, más gravosa, respecto a los primeros, para el caso de que el régimen sancionador resultante de dicha modificación les sea más beneficioso⁴²⁶.

10. El verdadero alcance del principio de reserva de Ley en el Derecho sancionador tributario

Compendiamos a continuación todas aquellas matizaciones que sufre el principio de legalidad en su garantía formal denominada Reserva de Ley, a la hora de ser trasladado del Derecho penal al Derecho sancionador tributario:

a) Reserva de Ley Ordinaria: *El artículo 25.1 contempla toda norma sancionadora, incluida la que tiene por objeto las infracciones administrativas [õ] Ahora bien, que esta reserva de ley en materia penal implique reserva de ley orgánica, es algo que no puede deducirse sin más de la conexión del artículo 81.1 con el mencionado artículo 25.1. El desarrollo al que se refiere el artículo 81.1 y que requiere ley orgánica, tendrá lugar cuando sean objeto de las correspondientes normas sancionadoras los «derechos fundamentales»+[STC 25/1984, FJ 3].*

retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la Disp. Transit. 4.1. y del art. 10.1" en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2004, pág. 6.

⁴²⁶ De la misma opinión SÁNCHEZ HUETE: *Este principio de retroactividad de disposiciones sancionadoras favorables se contempla con un carácter más restrictivo que en el resto del Derecho punitivo, pues el art. 10.2 de la LGT limita sus efectos a la firmeza de la sanción. Tal límite no se encuentra en su configuración Constitucional en el art. 9.3, ni en el art. 128 de la Ley 30/92, y aparece expresamente desterrado del ámbito penal al admitir su aplicación a Sentencias firmes que no hubieran sido cumplidas en su totalidad (art. 2.2 Código Penal). Tal situación aboca a introducir un criterio discordante del existente en el resto del derecho sancionador, además de fomentar la impugnación de la sanción en caso de que existan indicios de modificación de su régimen.+ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT+, ob. cit.*

b) Caso de remisión de la norma legal a normas reglamentarias [alcance relativo del principio de Reserva de Ley]: *si en aquélla quedan suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica (...) y naturaleza y límites de las sanciones a imponer*, [STC 3/1988, FJ 9].

c) Supuestos de *normas sancionadoras preconstitucionales*: *no es posible exigir la reserva de Ley de manera retroactiva para considerar nulas e inaplicables disposiciones reglamentarias respecto de las cuales esa exigencia formal no existía antes de la Constitución*, [STC 219/1989, FJ 2].

d) Caso de los *reglamentos postconstitucionales*: *que se limitasen a reproducir reglamentos preconstitucionales, «sin innovar el sistema de infracciones y sanciones» establecido antes de la Constitución*, [STC 16/2004, FJ 6].

e) Normas de ámbito local [Ordenanzas Fiscales]: *la exigencia de ley para la tipificación de infracciones y sanciones ha de ser flexible en materias donde, por estar presente el interés local, existe un amplio campo para la regulación municipal y siempre que la regulación local la apruebe el Pleno del Ayuntamiento.* [STC 132/2001, FJ 6].

Recapitulando cuanto antecede, debemos convenir que la traslación del principio de legalidad penal al ámbito sancionador tributario se deberá realizar con una serie de matizaciones muy importantes que, tanto en la garantía formal como, a continuación veremos, en la garantía material, a nuestro juicio, dibujan otro principio diferente, mucho más *flexible*, más *relajado*, que el concebido para el ámbito penal.

Así las cosas, es indudable que la garantía formal del principio de legalidad quiebra de forma objetiva al ser trasladada al ámbito del Derecho sancionador tributario, bien sea por la degradación que sufren las normas sancionadoras tributarias frente a las normas de Derecho penal, ordinarias las primeras orgánicas las segundas; bien sea por la multiplicidad de centros productores de normativa sancionadora tributarias: estatal, autonómica, local; bien sea por la flexibilidad con las que se permite la regulación de la normativa sancionadora en el ámbito local; en fin, bien sea por la importancia de la colaboración reglamentaria que en esta materia asume el Gobierno, lo que más allá de que se pueda considerar necesario, nos indica, claramente, que estamos ante un principio de alcance significativamente distinto al principio de legalidad penal; pues a nadie se le escapa, como ya hemos indicado, que el ámbito de la colaboración reglamentaria se mueve en un terreno vidrioso, resbaladizo y muy adherido al caso concreto, creando, por ello, una verdadera y constatable inseguridad jurídica.

CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD

1. La garantía material del principio de legalidad: El principio de tipicidad

Como dejábamos apuntado al inicio del presente trabajo, el principio de tipicidad es un principio vinculado indisolublemente con el principio de seguridad jurídica. Es lo que se ha venido en denominar la garantía material del principio de legalidad penal [art. 25.1 CE].

Respecto al contenido del principio de tipicidad [*garantía material*] el TC se ha pronunciado de forma reiterada y pacífica, sin que a estas alturas pueda haber duda alguna sobre su contenido, pero sí, en nuestra opinión, sobre sus efectos prácticos, tal y como a continuación veremos:

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 100/2003 de 2 junio [FJ 3]: *La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, 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.*

De lo que se infiere un primer mandato de taxatividad al legislador que se traduce en la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos escritos (*lex scripta*) previos (*lex praevia*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción.

Añadiendo en cuanto al grado de certeza, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 242/2005 de 10 octubre [FJ 2]: *Por tanto, la garantía material implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa*

constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador.+

Esto es, al fijar las conductas que constituyen infracción y el tipo y el grado de sanción, se constriñe constitucionalmente al legislador respecto a aquellas formulaciones sancionadoras tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que dejen en manos de la Administración la libre y arbitraria interpretación de las mismas.

En definitiva, procurando ~~la~~ seguridad que el principio de legalidad penal supone para el ciudadano en la programación de sus comportamientos sin temor a injerencias imprevisibles del ordenamiento sancionador del Estado.+ Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 133/1987 de 21 julio [FJ 7º].

Conllevando un segundo mandato, en este ocasión al aplicador del Derecho, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 218/2005 de 12 septiembre [FJ 3]: ~~El~~ principio de tipicidad exige no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén suficientemente predeterminados, sino que impone la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma.+

En otras palabras, además de la predeterminación normativa, el principio de tipicidad conlleva un mandato para el aplicador de las normas, en nuestro caso la Administración, imponiéndole la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha basado la sanción y, si ésta fuera un reglamento, cual es la cobertura legal de la misma.

Ergo, la Constitución de 1978 no solo impone que las normas represivas tengan un determinado rango [Ley ordinaria u orgánica] y una determinada forma de producirse [*lex scripta, lex praevia*], sino que exige del legislador y del poder reglamentario la predeterminación normativa de las conductas infractoras, y de las penas y sanciones correspondientes, con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y

juzgador [*lex certa*]; asimismo, y como reverso del mandato aludido, se exige de los aplicadores del Derecho una sujeción estricta a la ley penal y sancionadora administrativa [*lex stricta*]. Los mandatos de *lex certa* y *lex stricta* se ubican en el principio de tipicidad, siendo así que los mismos, por tanto, a continuación van a ser objeto de nuestra atención al tratar el principio de tipicidad.

En cuanto al contenido del mandato de taxatividad o certeza, dirigido al legislador y al poder reglamentario, éste se deduce con extraordinaria claridad de la siguiente resolución: Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 142/1999 de 22 julio [FJ 3]:

Por estas razones, el principio constitucional de legalidad también comprende una garantía de contenido o material respecto a la ley penal. En relación con el legislador, esa garantía material comporta el mandato de taxatividad o de certeza, que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones («*lex certa*»). En este mismo sentido hemos declarado que el legislador debe hacer el máximo esfuerzo posible en la definición de los tipos penales (SSTC 62/1982, 89/1993, 53/1994 y 151/1997), promulgando normas concretas, precisas, claras e inteligibles (SSTC 69/1989, 34/1996 y 137/1997). También hemos señalado que la ley ha de describir «*ex ante*» el supuesto de hecho al que anuda la sanción y la punición correlativa (SSTC 196/1991, 95/1992 y 14/1998).

Expresado con otras palabras, el legislador ha de operar con tipos es decir, con una descripción estereotipada de las acciones y omisiones incriminadas, con indicación de las simétricas penas o sanciones (SSTC 120/1994 y 34/1996), lo que exige una concreción y precisión de los elementos básicos de la correspondiente figura delictiva; resultando desconocida esta exigencia cuando se establece un supuesto de hecho tan extensamente delimitado que no permite deducir siquiera qué clase de conductas pueden llegar a ser sancionadas (STC 306/1994).

También en esta otra: Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 10/2015 de 2 febrero [FJ 3], en la que se declara la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 50.1 del texto refundido de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007 de 16 de noviembre, con los siguientes argumentos:

En relación con la vertiente material de este derecho, hemos puesto de relieve que la necesidad de que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta, pero en modo alguno cabe encomendar por entero tal correspondencia a la discrecionalidad judicial o administrativa, ya que ello

equivaldría a una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio+(STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6). Consecuentemente, el artículo 25.1 CE limita, no ya el ejercicio administrativo de la discrecionalidad, sino su atribución misma por parte del legislador. En particular, para el caso de leyes que remiten la calificación de las infracciones como leves, graves o muy graves a un órgano administrativo, hemos declarado: %a graduación de las sanciones o calificación *ad hoc* de las infracciones no resulta acorde con el principio de taxatividad en cuanto que no garantiza mínimamente la seguridad jurídica de los ciudadanos, quienes ignoran las consecuencias que han de seguirse de la realización de una conducta genéricamente tipificada como infracción administrativa+(STC 252/2006, de 25 de julio, FJ 4, que remite a la STC 100/2003, de 2 de julio).

En cuanto a la doctrina, la misma se halla dividida entre los que opinan que **Í** las infracciones y sanciones deben preverse de manera exacta⁴²⁷+y aquellos otros que sostienen que, forzosamente, debe reconocerse una, mayor o menor, flexibilidad a la hora de aplicar el mandato de *lex certa*⁴²⁸. En nuestra opinión, en materia

⁴²⁷ Como representante de la primera tesis, HUERGO LORA: %En cambio, las infracciones y sanciones deben preverse de manera exacta, pues aquí el interés público se tutela justamente mediante el uso de la potestad sancionadora respetando sus garantías propias, entre las que se encuentra, al menos en un Estado de Derecho, que el particular sepa cuál es la conducta castigada con una sanción.+Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: Las sanciones administrativas, ob. cit., pág. 367. También MESTRE DELGADO: %De forma tal que cuando el comportamiento no se encuentra correctamente definido en el tipo, no es jurídicamente admisible el intento de imponer una sanción. Esta regla, de incuestionable garantía de la libertad individual, impone al titular de la potestad normativa (tanto al Legislador como, dentro de su ámbito competencial, al titular de la potestad reglamentaria) una obligación de rigor, claridad, precisión y certeza en la formulación de los comportamientos típicos y de sus correspondientes consecuencias sancionadoras.+ MESTRE DELGADO, Juan Francisco: %Principio de tipicidad+, en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 758.

⁴²⁸ El ejemplo más radical de esta segunda tesis es NIETO GARCÍA cuando afirma: %La *lex certa* es un sueño, un horizonte inalcanzable por mucho cuidado que ponga el legislador. Cuando los jueces hablan de %suficiencia+, de %la mayor precisión posible+y de otras expresiones semejantes no sólo están reconociendo la inexistencia de la certidumbre, sino que están colaborando ellos mismos al deterioro de la seguridad jurídica, que en último extremo se queda en un mito.+Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 268. También BUENO ARMIJO, de manera más moderada: %debe advertirse, sin embargo, que de la jurisprudencia se deduce, al mismo tiempo que la exigencia de tipicidad, la flexibilidad con la que se entiende y su compatibilidad con normas sancionadoras relativamente imprecisas. Se trata de una necesidad derivada de la propia realidad y, en concreto, de la naturaleza de las conductas humanas, siempre variables y proteicas. De otro modo, de entender el principio de taxatividad como una exigencia absoluta, el resultado sería la aprobación de listas casi interminables de infracciones, en las que se describiese cada una de las conductas consideradas sancionables, con

sancionadora, resulta muy peligroso otorgar dicha flexibilización al legislador, pues, como veremos, la línea entre flexibilidad e inseguridad jurídica [sobre todo en materia de colaboración reglamentaria] resulta tan delgada, que la mayoría de veces se torna en imperceptible⁴²⁹. Sin embargo, somos partidarios de que debe existir una cierta flexibilización al objeto de dotar de un cierto margen de apreciación a los aplicadores del Derecho, pues resulta casi imposible que el legislador abarque todas y cada una de las casuísticas que la realidad depara⁴³⁰.

Ya en cuanto al contenido del mandato de ley estricta que se dirige a los aplicadores del Derecho, en nuestro caso a la Administración tributaria, también es deducible de forma clara, de la sentencia citada del TC de fecha 22 de julio de 1999 [FJ 3]:

Y por lo que respecta a los Jueces y Tribunales en su labor de aplicación de las leyes, como reverso o contrapartida del principio de taxatividad o certeza (SSTC 137/1997, 151/1997 y 232/1997), están también sometidos al principio de tipicidad, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a la ley penal (SSTC 133/1987, 182/1990, 156/1996, 137/1997 y 156/1997) y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem» (SSTC 81/1995 y 34/1996; AATC 3/1993 y 72/1993), es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas mismas determinan. El que estas técnicas jurídicas, que tan fértiles resultados producen en otros sectores del ordenamiento jurídico, estén prohibidas en el

todas sus peculiaridades, aun siendo muy similares entre ellas. Incluso así, e inevitablemente, quedarían fuera conductas que el legislador hubiera deseado tipificar como infracciones. Ello obliga, necesariamente, a admitir la existencia de tipos infractores redactados con cierta abstracción.+Cfr. BUENO ARMILLO, Antonio M.ª: «El principio de taxatividad de las infracciones», en *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 167.

⁴²⁹ En materia penal FERRERES COMELLA apunta una solución intermedia entre ambas tesis, la combinación de ley y jurisprudencia del TS, aunque el mismo acaba dudando de dicha solución, desde un punto de vista democrático: «El principio de taxatividad puede verse satisfecho con una combinación de ley, por un lado, y jurisprudencia del Tribunal Supremo que concreta su significación, por el otro. Pero no parece que se respete entonces el principio de reserva de ley que está al servicio de la idea democrática de igualdad de los ciudadanos en la creación del derecho a través de sus representantes parlamentarios. No es lo mismo, desde el punto de vista democrático, que los jueces estén vinculados por las interpretaciones de los reglamentos a que lo estén por las interpretaciones de un órgano como el Tribunal Supremo.»+FERRERES COMELLA, Víctor: *El Principio de Taxatividad en Materia Penal y el Valor Normativo de la Jurisprudencia (una Perspectiva Constitucional)*, Cizur Menor (Navarra): Editorial Civitas, 2002, pág. 167.

⁴³⁰ Un buen ejemplo del porqué defendemos un cierto grado de flexibilización en el mandato de *lex certa* lo podemos encontrar en «la parábola del perro y el lobo» explicada en su manual por NIETO GARCÍA. Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 270 y 271.

ámbito penal y sancionador obedece a que en caso contrario se convertirían en fuente creadora de delitos y penas y, por su parte, el aplicador de la nueva norma así obtenida invadiría el ámbito que sólo al legislador corresponde, en contra de los postulados del principio de división de poderes (SSTC 133/1987 y 137/1997; AATC 263/1995 y 282/1995).

Del mismo modo, dicho mandato impone a los aplicadores del Derecho la obligación de motivar en cada acto sancionador concreto en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, en el supuesto de que dicha norma tenga rango reglamentario, cuál es la cobertura legal de la misma. Excepción hecha de aquellos casos en los que, a pesar de no identificarse de manera expresa el fundamento legal de la sanción, el mismo resulta identificado de forma implícita e incontrovertida [Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 297/2005 de 21 noviembre (FJ 8)].

Pero no solo eso, el segundo mandato también conlleva un límite al aplicador del Derecho, según el cual: vulnerarán el principio de tipicidad si sustentan las sanciones en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada; o también, serán constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones de la norma de cobertura que por su soporte metodológico . una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante. , o axiológico . una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional. , conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios [casos respecto a sanciones administrativas por infracción de tráfico, al considerar la Administración incumplida por los titulares de los vehículos la obligación de identificar al conductor responsable de la infracción, pues habían facilitado el nombre, apellidos y domicilio del supuesto infractor y no el número del DNI o el permiso de conducir del responsable: Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 30/2013 de 11 de febrero [FJ 3]; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 45/2013 de 25 febrero [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 21/2015 de 16 febrero [FJ 3].

Una vez visto el contenido del doble mandato que el principio de tipicidad conlleva, no obstante, veremos como el Reglamento se convierte en el principal instrumento normativo a través del cual se materializa el mandato de taxatividad o certeza, siendo una diferencia cualitativa, a nuestro modo de ver, de la mayor importancia, en tanto cuanto, y a pesar de la rotundidad con la que [como hemos comprobado] el TC

se expresa sobre el alcance absoluto⁴³¹ de la garantía material [reserva de Ley], es el Gobierno quien acaba teniendo la última palabra a la hora de precisar las conductas infractoras y las sanciones correspondientes; en este sentido, baste apuntar, *ab initio*, que la Ley cumplirá el canon de constitucionalidad si contiene la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica.

De esta forma, el Reglamento, en nuestro caso, sancionador tributario, escapa a una hipotética cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, pues el enjuiciamiento de cuestiones de inconstitucionalidad [valoración de si una norma sancionadora es ajustada a la Constitución . canon de constitucionalidad-] solo puede ser efectuado sobre la Ley, no sobre el Reglamento.

La anterior afirmación queda plenamente corroborada atendiendo a la doctrina planteada por el TC en una polémica resolución, concretamente, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 145/2013 de 11 julio [régimen sancionador operaciones vinculadas], [FJ 5º]:

Todas estas consideraciones en torno al desarrollo reglamentario de los preceptos legales enjuiciados están por completo fuera de lugar en el presente proceso constitucional. Ciertamente, el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). Comoquiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los «elementos esenciales» de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (principio de jerarquía: art. 9.3 CE), sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora: art. 25.1 CE).

⁴³¹ Sobre la flexibilización del alcance absoluto del principio de tipicidad por parte de los aplicadores del Derecho se pronuncian TRAYTER JIMÉNEZ, Juan Manuel y AGUADO I CUDOLÀ, Vicenç: *Derecho sancionador administrativo: Materiales*, Barcelona: Cedecs Editorial S.L., 1995, pág. 60: «Aunque para el Tribunal Constitucional, ese principio tiene alcance absoluto (a diferencia del de reserva legal, también incardinado en dicho precepto que tendrá carácter relativo), lo cierto es que nuestros tribunales han sido bastantes flexibles a la hora de extraer consecuencias de su constitucionalización.»

Es decir, que mientras que en la Ley se encuentren los elementos esenciales de la conducta antijurídica [garantía formal], el TC dará por cumplimentado el principio de tipicidad y todos sus corolarios, dado que, como hemos indicado, el Reglamento queda fuera del juicio de constitucionalidad y que el mismo deberá ser llevado a término por la jurisdicción ordinaria, a quien compete verificar la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas [garantía material].

Así, se nos está diciendo que no sólo se permite la colaboración reglamentaria, sino que ésta escapa al control de legalidad constitucional, pues éste sólo puede ser ejercido sobre la garantía formal del principio de legalidad, es decir: respecto a la Ley. No otra cosa se puede deducir de la siguiente afirmación de la resolución analizada [FJ 5º]: %La regulación legal de las infracciones administrativas será o no constitucional con entera independencia de lo que establezca el reglamento que la desarrolla, tanto si éste respeta la exigencia constitucional de taxatividad como si no (en este sentido, STC 60/2000, de 2 de marzo, FJ 5).+

De la misma forma, se nos dice [FJ 7º]: %La ley enjuiciada [õ] no permite al ciudadano identificar certeramente el ámbito de lo prohibido ni, por tanto, las consecuencias de sus acciones. No puede en este sentido afirmarse [õ], que la sola lectura del art. 16 LIS permite a sus destinatarios deducir con exactitud los documentos cuya falta de aportación o aportación inadecuada es sancionable y saber claramente de antemano cómo acomodar su conducta a la prohibición establecida. A la ley se le exige que proporcione un mínimo de certidumbre a través de la identificación de los elementos esenciales de las infracciones administrativas, pero ese mínimo puede ser insuficiente desde la perspectiva de la garantía material del principio de legalidad sancionadora+Y, pese a ello, concluye el TC: %Es lo que ocurre evidentemente en el presente caso, pues el art. 16 LIS cumple con la exigencia constitucional de reserva de ley, pero no realiza la de predeterminación.+

Añadiendo como colofón:

Por eso la ley reguladora de Derecho administrativo sancionador no está obligada a orillar todo género de incertidumbre, ni es el instrumento que debe necesariamente cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución. Si, como en el presente caso, la ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) por mantener amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos y, sobre todo, dar paso al reglamento, respetando la garantía formal del principio de legalidad (al tipificar los elementos esenciales de la conducta antijurídica),

habrá de ser el reglamento el que cumpla la garantía material de taxatividad y el que, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa (STC 219/1989, de 21 de diciembre, FFJJ 4 y 5),

Queda claro, pues, que, utilizando las propias palabras del TC, a la Ley que desarrolle normas de Derecho sancionador administrativo le es dable generar algún tipo de incertidumbre, y no es el instrumento adecuado para cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución, considerando que el TC, en la resolución analizada, reconoce que la Ley ha optado por mantener amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos. Pues bien, nos preguntamos, ¿será el Reglamento [el Ejecutivo], entonces, quien tenga la responsabilidad de generar la certidumbre y cumplir con el alto grado de determinación normativa que exige la Constitución? a lo que el propio TC responde: *En todo caso, que el reglamento no vulnera de suyo esta exigencia cuando deja de concretar los conceptos jurídicos indeterminados legalmente establecidos o añade otros nuevos.*⁺

Aun aceptándose como premisa que en materia sancionadora tributaria es necesaria la colaboración reglamentaria, en nuestra opinión la doctrina establecida en esta sentencia por el TC resulta, cuando menos, perturbadora, pues apartándose a la hora de la verdad de su anterior doctrina, sobre el alcance absoluto de la garantía material, repetida *ad nauseam*, ahora se nos dice, sin ambages, que la garantía material, desde un punto de vista constitucional, es relativa.

Lo anterior, de suyo, comporta una diferencia más que significativa frente al Derecho penal⁴³², pues se desplaza, objetivamente, el centro de gravedad del cumplimiento constitucional, sobre este aspecto tan relevante, del Legislador [Ley] al Gobierno [Reglamento], y por ende, del Tribunal Constitucional a la jurisdicción ordinaria, que es, según la doctrina transcrita, a la que compete el control de la legalidad de las

⁴³² En materia penal FERRERES COMELLA admite un cierto margen de indeterminación, formulado unos criterios que sirvan de graduación a la hora aplicar dicho margen, a saber: *El principio de taxatividad no puede exigir que el Derecho sancionador sea absolutamente preciso. Un cierto margen de indeterminación es admisible. Ahora bien, este margen puede variar según los casos (y utilizando diversos criterios: a) según el elemento de la norma penal que resulte afectado (tipo, eximente, sanción); b) según la gravedad de la sanción; c) según que exista o no una fuerte conexión entre la conducta prohibida por la norma y el ejercicio del derecho a la libertad de expresión; y d) según el tipo de destinatario al que va dirigida la norma.* FERRERES COMELLA, Víctor: *El Principio de Taxatividad en Materia Penal y el Valor Normativo de la Jurisprudencia (una Perspectiva Constitucional)*, ob. cit., pág. 528.

normas reglamentarias [principio de jerarquía: art. 9.3 CE]; luego, será la jurisdicción ordinaria la encargada de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley, sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas.

En definitiva, podemos afirmar que a la hora de la predeterminación de las conductas infractoras y sus respectivas sanciones [principio de taxatividad o certeza], el Reglamento adquiere un protagonismo nuclear en aras a garantizar el constitucional principio de seguridad jurídica. Veamos, pues, hasta dónde alcanza la colaboración Ley-Reglamento y cómo se articula ésta.

2. La delegación legislativa: el Reglamento

Lo primero que cabe retener es que la reserva de Ley en el ámbito sancionador tiene una eficacia relativa o limitada, al no excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones [Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 101/1988 de 8 junio, FJ 3; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 29/1989, de 6 de febrero, FJ 2; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 177/1992 de 2 noviembre, FJ 2; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 25/2002 de 11 febrero FJ 4].

Los motivos que ha aducido el TC para fundamentar la colaboración entre Ley y Reglamento los podemos encontrar explicitados, en esta resolución del Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 3/1988 de 21 enero [FJ 9]:

o el alcance de esa reserva de ley «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 julio) o materiales».

Tres, pues, son los motivos que invoca el TC, a saber: razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas; el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias; y por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales o materiales.

En análogos términos: Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 101/1988 de 8 junio [FJ 3]; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 60/2000 de 2 marzo [FJ 3]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 132/2001 de 8 junio [FJ 5]; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 25/2004 de 26 febrero [FJ 4]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 242/2005 de 10 octubre [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 104/2009 de 4 mayo [FJ 2]; y Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 13/2013 de 28 enero [FJ 2].

Pues bien, la relación Ley-Reglamento se articula mediante una delegación legislativa expresa contenida en la Ley, también denominada, *legislación delegada*.

La citada colaboración entre Ley y Reglamento tiene su fundamento constitucional en el artículo 97 CE, el cual señala: "El Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes." Vemos, pues, que la Constitución habilita al Gobierno para ejercer su potestad reglamentaria de acuerdo a la Leyes, de lo que se puede concluir que: siempre que una Ley llame al Gobierno a colaborar, a través de su potestad reglamentaria, el resultado de dicha colaboración, es decir, el Reglamento, será constitucional, eso sí, siempre que se sujete a los principios de regulación o elementos esenciales contenidos en la Ley.

Normalmente el tipo de delegación legislativo que nos encontraremos en el ámbito sancionador administrativo será el de la remisión normativa, mediante el cual la Ley remite al Reglamento, para que éste complete la regulación de determinados elementos que optimice la regulación que la propia Ley ha establecido.

2.1 El complemento indispensable

Según el TC la colaboración reglamentaria se construye: "a un complemento de la regulación legal que sea *indispensable* por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 111/2014 de 26 junio [FJ 4].

La formulación de la teoría del complemento indispensable en la colaboración reglamentaria ya la podemos ver en Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 71/1982 de 30 noviembre [FJ 4]:

El artículo 4.º que ahora estamos estudiando no contiene unas normas que, en principio, se presenten como agotadoras de la regulación de una materia o cuestión, pues, por el contrario, necesitarán del *complemento reglamentario, indispensable* en estas áreas de protección del consumidor y del usuario, en las que la complejidad técnica, la prontitud de actuación y las precisiones normativas exigen que la Ley reservada, al menos, a la definición y regulación del contenido principal del derecho a la protección de la salud y seguridad de los consumidores y a las directrices de las limitaciones que ello comporta en el mercado pueda tener la complementariedad y colaboración de la producción reglamentaria.

Ergo, el Reglamento ejecutivo que vaya más allá del complemento indispensable que precise la Ley por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, debería ser considerado ilegal y, por tanto nulo. La clave, por tanto, se encontrará en determinar cuándo nos encontramos ante *el complemento indispensable*.

En particular, en materia sancionadora la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 199/2014 de 15 diciembre [FJ 3]:

La garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley+

Argumento, o similar, reiterado, *ad exemplum*, en Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 305/1993 de 25 octubre [FJ 3]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 306/1994 de 14 noviembre [FJ 2]; Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 75/2002 de 8 abril [FJ 4]; y Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 166/2012 de 1 octubre [FJ 5].

2.2 Los límites de la colaboración reglamentaria

En cuanto a los límites de la colaboración entre la Ley y el Reglamento, nos encontramos los siguientes límites: aquellas remisiones que hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley [Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 199/2014 de 15 diciembre [FJ 3];

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia nº 83/1984, de 24 julio, FJ 4; Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril, FJ 2; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 3/1988 de 21 enero, FJ 9].

Ejemplo de dicha limitación lo encontramos en Tribunal Constitucional Sentencia núm. 97/2009 de 27 abril [FJ 3], en la cual el TC declara inconstitucional y nulo el inciso «o en las normas dictadas para su desarrollo» contenido en el art. 64 h) de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista, con los siguientes argumentos:

Proyectando esta doctrina sobre el precepto cuestionado no cabe sino concluir que resulta inconstitucional. El inciso cuestionado . «o en las normas dictadas para su desarrollo». permite que sean normas reglamentarias las que precisen las obligaciones cuyo incumplimiento queda tipificado como infracción leve, sin que el hecho de que dichas normas reglamentarias sean dictadas en desarrollo de la Ley estatal . como exige el propio precepto. garantice por sí mismo que la fijación legal del tipo penal contenga en este punto los elementos esenciales de la conducta antijurídica. Obsérvese que el precepto cuestionado tipifica como infracciones leves «el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley o en las normas dictadas para su desarrollo» siempre que no sean objeto de sanción específica, siendo así que la conducta tipificada por la Ley genéricamente es el incumplimiento de obligaciones, pudiendo ser dichas obligaciones precisadas en la propia Ley o en «las normas dictadas para su desarrollo», sin que para este último caso quede garantizado que las conductas antijurídicas . los incumplimientos de las específicas obligaciones en que se concreta la infracción. hayan sido suficientemente precisadas en la Ley. Resultaría así lesionada, más allá de la dimensión estrictamente formal del principio de legalidad sancionadora, la dimensión material que se manifiesta en la necesaria predeterminación normativa de las conductas sancionadas, ya que la condición de las normas reglamentarias dificulta de tal modo en este caso, como ocurriera en el conocido por la STC 162/2008, de 15 de diciembre, F. 2, in fine , «el conocimiento de lo prohibido . al exigir la búsqueda de los reglamentos aplicables y de las normas que en ellos establecen obligaciones. que permite afirmar ya desde la norma de remisión que no queda salvaguardado suficientemente el valor de la seguridad jurídica al que sirve, entre otros, la proclamación del art. 25.1 CE⁴³³».

⁴³³ Respecto a esta resolución, NIETO GARCÍA, en opinión que no compartimos, pese a considerar que el argumento que utiliza el TC es % primera vista muy sensato+, se muestra muy crítico con la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto, por los siguientes motivos: % con tales anulaciones se deteriora todavía más la seguridad jurídica al perderse una referencia, quizás insuficiente, pero mejor que nada que en último extremo, a fuerza de escrúpulos rigoristas, lo que provoca es la impunidad de conductas socialmente reprochables.+ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 268.

De forma que, a partir de la entrada en vigor de la Constitución, no es posible 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 con rango de Ley [Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 113/2002 de 9 mayo, FJ 3],

Pues supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador [Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 83/1984 de 24 julio, FJ 4].

En otras palabras, lo que el art. 25.1 CE prohíbe, ha matizado el Tribunal Constitucional, es la remisión de la Ley al Reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia Ley [Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 305/1993 de 25 octubre, FJ 3; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 341/1993 de 18 noviembre, FJ 10; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 116/1999 de 17 junio, FJ 16; Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 60/2000 de 2 marzo, FJ 3].

2.3 Prohibición de deslegalización

Otro límite lo encontramos en las denominadas deslegalizaciones, que consisten en la remisión que realiza una Ley al Reglamento, sin entrar en la regulación material esencial de la materia que se trate, para que éste, a su vez, regule *ex novo* una materia; o bien, en las remisiones que efectúa una Ley al Reglamento, sin entrar en la regulación material esencial de la materia que se trate, para que éste, a su vez, regule *ex novo* una materia, hasta entonces regulada por una Ley anterior. De esta forma, en ambos supuestos, se pretende vulnerar la reserva de Ley, pues en realidad es el Reglamento quién regula sobre la materia. En ambos casos, el Reglamento resultante sería inconstitucional.

Por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 83/1984 de 24 julio [FJ 4 y 5]:

o se produce una verdadera deslegalización de la materia reservada; esto es, una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir.

o una norma de habilitación como la cuestionada, en cuanto tiene de habilitación genérica, equivale a una deslegalización y, por tanto, viola la reserva de ley constitucionalmente establecida, y es contraria a la Constitución.

Como ejemplo de situaciones de deslegalización el TC tuvo que abordar el caso de una sanción impuesta a la titular de una expendedoría de tabacos, con base a lo previsto en los arts. 27.8 y 30.1 b) del Real Decreto 2738/1986, de 12 de diciembre, regulador de las actividades de importación y comercio mayorista y minorista de labores de tabaco. Estos preceptos desarrollaban lo dispuesto en el art. 8.4 de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, del monopolio fiscal de tabacos que decía así: «también podrá la Delegación del Gobierno imponer sanciones de hasta 200.000 pesetas de multa y suspensión del ejercicio de la concesión por plazo de hasta seis meses, cuando los Expendedores incurran en infracciones que se determinen en el Reglamento de la Red de venta al por menor del Monopolio, que será aprobado por el Gobierno a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda».

Según es de ver, la citada Ley remitía a un reglamento posterior sin determinar los elementos esenciales de las infracciones, ni de las correspondientes sanciones, simplemente, decía que se sancionará cuando los Expendedores incurran en infracciones *que se determinen en el Reglamento*. Pues bien, el TC anula dicha sanción, por carecer de cobertura legal, vulnerando el art. 25.1 CE.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 26/2005 de 14 febrero [FJ 5]:

«no hay fundamento alguno» para que la infracción por la que se sancionó a la recurrente «carezca de la cobertura legal que, con carácter general, exige el art. 25.1 CE» (STC 132/2001, de 8 de junio, F. 4) pues, como se ha expuesto, «la Ley sancionadora ha de contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer (SSTC 3/1988, de 21 de enero, F. 9; 101/1988, de 8 de junio, F. 3; 341/1993, de 18 de noviembre, F. 10; 60/2000, de 2 de marzo, F. 3)» (STC 132/2001, F. 5); lo que no ha sucedido . con respecto a los elementos esenciales de la infracción. en el presente caso: como ya hemos visto la Ley 38/1985 se limitaba a prever . art. 8.4. la posibilidad de imponer sanciones «cuando los expendedores incurran en infracciones que se determinen en el Reglamento», sin precisar más, y con esta base exclusiva, perfectamente insuficiente, tal Reglamento . art. 27.8 del Real Decreto 2738/1986 . tipificaba como infracción grave el «suministro a puntos de venta con recargo, distintos de los que estuviesen obligatoriamente adscritos», siendo de añadir que ya hoy el legislador ha corregido esta anómala situación normativa con la detallada tipificación de las infracciones, incluida la relativa a los «puntos de venta con recargo», que se contiene en el art. 7 de la ya citada Ley 13/1998.

Otro supuesto de deslegalización, este de mayor alcance, pues dejó sin posibilidad de sancionar a los empresarios por infracciones laborales durante un periodo superior a los dos años, fue el examinado por el TS, respecto a la redacción dada al art. 57 del Estatuto de los Trabajadores de 1980, por el Real Decreto n.º 2347/1985 de 4 de diciembre, sobre infracciones laborales de los empresarios, así el citado art. 57 prescribía: ~~«con infracciones laborales de los empresarios las acciones u omisiones contrarias a las disposiciones legales en materia de trabajo»~~. Pues bien, el Tribunal Supremo anuló íntegramente dicho Real Decreto, lo que obligó a dictar la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 10 noviembre 1986 [FJ 3 y 4]:

Tercero:

Expuesto lo anterior debe examinarse ante todo el contenido del artículo 57 del Estatuto de los Trabajadores, relacionándolo con el articulado del Real Decreto impugnado, bien que desatendiendo el argumento aducido por la Administración en el sentido de que en realidad este Real Decreto ha venido a reemplazar a otra disposición carente también de rango legal, desatención argumental que soportamos en la circunstancia esencial de que esa pretérita disposición data de fecha muy anterior a la vigencia de la Constitución, Texto este que -como ya se apuntó inicialmente- ha dado un tratamiento bien diferenciado a la cuestión básica que tratamos de dilucidar.

Expresa el artículo 57 del Estatuto que son infracciones laborales de los empresarios las acciones u omisiones contrarias a las disposiciones legales en materia de trabajo (Inciso 1.º de su n.º 1) A su vez, el Real Decreto, en su artículo 1.º reitera aquel texto legal, con la adición a las disposiciones reglamentarias y a los convenios colectivos, como constitutivos también de infracción si son contrariados por los empresarios. Parece claro que el principio de legalidad no ha sido respetado, tanto por esa adición que innova el Real Decreto, como por la amplitud y vaguedad de lo que pretende ser una tipificación de hechos calificables como infracciones, al utilizarse una fórmula omnicomprendiva, que no deja fuera del campo sancionador acción u omisión alguna contraria a ley, reglamento o convenio colectivo. Es ocioso destacar el alcance y trascendencia de la tipificación en materia sancionadora, siendo difícil hallar opinión alguna que la excluya del ámbito del principio de legalidad.

Lo mismo cabe decir en cuanto a los restantes números del citado artículo 1.º 1.º del Real Decreto objeto de este litigio, bastando referirse a que en ellos en determinado supuesto se vienen a configurar, tipificándola, una nueva infracción (n.º 2), se establece, la figura de la «infracción continuada» (n.º 3), o se diversifican las infracciones (n.º 4).

Por lo que importa al artículo 2.º del Real Decreto, rubricado como «calificación de las infracciones», a lo que en verdad responde, arrastra lo que en realidad no es otra cosa - aparte aquella gradación- que una descripción de actos u omisiones constitutivas de infracción laboral, esto es, una serie de «tipificaciones», materia propia -por lo repetidamente expuesto- de una disposición con rango de Ley, y sin que sea ocioso constatar que en el artículo 57 del Estatuto de los Trabajadores para nada se alude a este punto de la «calificación de las infracciones».

Si ha de decaer tanto el artículo 1.º, como el 2.º del Real Decreto, impugnado también el contenido del 3.º, que se refiere a la graduación e importe de las sanciones, no parece posible decretar supervivencia, tachado como se halla de incidir en la misma violación de un derecho fundamental establecido en la Constitución.

Cuarto:

Así pues, esta resolución ha de ser de signo estimatorio del recurso contencioso-administrativo, cuya demanda postula una declaración de nulidad del Real Decreto 2347/1985, de 4 de diciembre, con imposición de las costas procesales a la parte demandada, por imperativo de lo establecido en la Ley 61/1978, sobre Protección de Derechos Fundamentales y Libertades.

2.4 Corolario

En materia de colaboración reglamentaria nos adentramos en un terreno vidrioso, resbaladizo y muy adherido al caso concreto, creando, por ello, una verdadera y constatable inseguridad jurídica, donde la frontera entre lo que ha de regular la Ley, se entiende que los elementos esenciales de la norma, y lo que puede ser objeto de regulación por parte del Reglamento, se entiende servir de complemento indispensable a la Ley, adquiere unos contornos muy borrosos, pues se convierte al Reglamento en una prolongación de la Ley⁴³⁴.

Esta última afirmación debe ser retenida, pues en el ámbito sancionador tributario [en general, en todo el ámbito sancionador administrativo] el Reglamento tiene una importancia mayúscula.

⁴³⁴ Para HUERGO LORA: % la colaboración reglamentaria en la tipificación de infracciones y sanciones administrativas debe someterse a los límites de las normas penales en blanco, más que a principios propios de la remisión normativa en general, que no se adaptan a la naturaleza de las sanciones.-Cfr. HUERGO LORA, Alejandro: Las sanciones administrativas, ob. cit., pág. 370.

Lo anterior, no es una diferencia cuantitativa o formal [que dirían los partidarios de las tesis de la identidad ontológica], sino una auténtica diferencia cualitativa, si atendemos, por una parte, a que frente a una sola Ley reguladora en su integridad del Derecho penal [Código penal], en materia sancionadora administrativa nos encontramos con multitud de leyes administrativas, que a su vez, cada una de ellas, desarrollan un completo sistema de infracciones y sanciones, a lo que deberemos añadir, por lo general, un Reglamento sancionador que completará dicha norma sancionadora administrativa⁴³⁵, ello conlleva una dificultad, por de pronto, en cuanto al conocimiento de los preceptos sancionadores por parte de los administrados que se debe tener muy en cuenta [principio de seguridad jurídica]; por otra, el control de los Reglamentos sancionadores también se torna en una complicación de primera magnitud, por cuanto los Reglamentos sancionadores se encuentran exentos del control de constitucionalidad⁴³⁶, siendo, por tanto, controlables exclusivamente por la jurisdicción ordinaria.

3. El principio de tipicidad, en las leyes administrativas

3.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

En cuanto a la LGT, el Principio de tipicidad lo encontramos en el artículo 183.1, al señalar el apartado primero de dicho precepto: *«Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que*

⁴³⁵ En similares términos NIETO GARCÍA cuando afirma: *«En el Derecho Penal la estructura de la norma es muy sencilla, puesto que tanto la tipificación de la infracción como la atribución de la sanción tienen lugar, salvo excepciones, de forma directa e individualizada; mientras que en el Derecho Administrativo sancionador el mecanismo es mucho más complejo, ya que con frecuencia la tipificación no es directa sino por remisión y la atribución no es individualizada sino genérica. De todo ello me ocuparé con detalle más adelante, aunque aquí ya puede anunciarse que no se trata de simples diferencias de *matiz* sino, como mínimo, de estructura normativa. Lo que significa que el mandato de tipificación (y, por ende, la misma reserva legal y, en último extremo, el principio de legalidad) tiene un alcance muy distinto en el Derecho Administrativo y en el Derecho Penal,»* Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 266 y 267. Aunque no compartimos la conclusión que propugna, a saber:

⁴³⁶ Así se desprende del art. 163 CE cuando afirma: *«Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.»*

estén *tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.*+ Como hemos comentado *supra*, dicho principio deriva del principio de legalidad, ya que impone que, además de una ley escrita y previa, la misma debe ser precisa, *lex certa*, obligando al legislador a precisar los concretos hechos que pueden dar lugar a una sanción. Con ello se alcanza la garantía material del principio de legalidad.

La LGT contiene en sus artículos 191 a 206 bis una profusa y exhaustiva tipificación de las conductas constitutivas de infracción tributaria, su calificación, así como las sanciones correspondientes a cada una de ella. No obstante ello, cumple significar que existen otras muchas infracciones tributarias tipificadas en las normas que establecen los distintos tributos [*ad exemplum*: los artículos 170 y 171 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; o el art. 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades . régimen sancionador operaciones vinculadas-].

3.2 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público

Por su parte, la LRJSP recoge dicho principio en su art. 27.1 al señalar: *«Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril.»*

4. La prohibición de la interpretación extensiva y la analogía *in mala partem*

Por su parte el segundo mandato dirigido a los aplicadores del Derecho, se inserta en el concepto más amplio de la interpretación de las normas penales, y conlleva una prohibición para éstos, consistente en la prohibición de la interpretación extensiva y la analogía *in mala partem*. No otra cosa se deduce de la sentencia citada 142/1999 del TC de fecha 22 de julio de 1999 [FJ 3]:

Por su parte, los órganos jurisdiccionales no observan el referido sentido de garantía cuando aplican analógicamente la ley penal a un supuesto no contemplado por ella, aunque semejante.

[ó]

Y por lo que respecta a los Jueces y Tribunales en su labor de aplicación de las leyes, [õ] y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem» (SSTC 81/1995 y 34/1996; AATC 3/1993 y 72/1993), es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas mismas determinan. El que estas técnicas jurídicas, que tan fértiles resultados producen en otros sectores del ordenamiento jurídico, estén prohibidas en el ámbito penal y sancionador obedece a que en caso contrario se convertirían en fuente creadora de delitos y penas y, por su parte, el aplicador de la nueva norma así obtenida invadiría el ámbito que sólo al legislador corresponde, en contra de los postulados del principio de división de poderes (SSTC 133/1987 y 137/1997; AATC 263/1995 y 282/1995).

Con ello entramos de pleno en la esencial cuestión de la interpretación de las normas penales⁴³⁷ y en el margen de interpretación que se les otorga a los aplicadores del Derecho, dejando claro que la interpretación es previa a la aplicación; de lo que se deduce que la analogía es un problema de aplicación de Derecho: primero se interpreta el Derecho, posteriormente, en su caso, se subsume dicha interpretación en otro supuesto análogo, y, finalmente, se aplican las consecuencias previstas para este último a otro diferente.

En ese sentido, se defienden dos posturas contrapuestas: aquellos que sostienen que se ha de atender a su sentido literal si no se quiere vulnerar el principio de legalidad y, en consecuencia, el principio de seguridad jurídica; y aquellos otros que defienden, sin embargo, que se debe atender a una interpretación teleológica de las normas, es decir, al espíritu y finalidad de las mismas.

Para solucionar dicho problema debemos, previamente, determinar qué significa analogía e interpretación extensiva; CEREZO MIR⁴³⁸ afirma que la interpretación extensiva se da cuando se aplica una ley a un hecho que no está claramente comprendido en su tenor literal, pero sí en su espíritu o voluntad, y, por el contrario, la analogía se da cuando la ley se aplica a hechos que no están comprendidos ni en su letra ni en su voluntad, pero son semejantes a los comprendidos en la misma. De la citada contraposición, el autor concluye que la interpretación extensiva es lícita, pues no se opone al principio de legalidad penal, en contra del criterio de la mayoría,

⁴³⁷ En términos genéricos, la interpretación es una operación intelectual por la que se busca establecer el sentido de las expresiones utilizadas por la ley para decidir los supuestos contenidos en ella y, consecuentemente, su aplicabilidad al supuesto de hecho que se le plantea al interprete.+ Cfr. MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., pág. 133.

⁴³⁸ CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, vol. I, págs. 170 a 174.

de prohibir la interpretación extensiva perjudicial para el reo. A su vez, dentro de la analogía distingue entre la analogía favorable [*in bonam partem*] y la perjudicial para el reo [*in mala partem*], solo esta última, según el autor, es contraria al principio de legalidad penal. Pareciéndole un grave error que no se aplique las eximentes por analogía [*in bonam partem*], pues, a su juicio, ello no es contrario al principio estudiado.

También PÉREZ DEL VALLE⁴³⁹ sostiene que la garantía a los aplicadores del Derecho exige también de los jueces una interpretación estricta de la ley penal⁴⁴⁰; no obstante, añade: «la forma en la que este requisito se concreta no es sencilla: por lo general se habla de prohibición de la analogía en el derecho penal, aunque una caracterización correcta debería hablar de *prohibición de generalización* (JAKOBS)⁴⁴¹».

Es evidente, que aquí existe una discrepancia entre la doctrina penal al tratar la cuestión de la analogía y la interpretación extensiva, dado que una parte de la doctrina, incluido el TS, piensa que ambas están prohibidas *in mala partem*, y otra parte de la doctrina sostiene, diferenciando entre una y otra, que la analogía *in mala partem* sí sería ilícita, pero que, sin embargo, la interpretación extensiva *in mala partem* sería lícita.

Por ello en este justo punto estamos de acuerdo con CEREZO MIR cuando subraya la diferencia entre la interpretación extensiva y la analogía, y sus consecuencias, la primera es lícita [*in mala partem*], la segunda no [*in mala partem*]; creemos que también se sitúa en dicha línea PÉREZ DEL VALLE cuando afirma: «Es necesario atender a criterios teleológicos y, por tanto, al sentido de la regulación; especialmente, al contenido de la norma cuya infracción sanciona el derecho penal⁴⁴²». Igualmente MIR PUIG: «la interpretación es lícita aunque resulte extensiva de delitos o penas», matizando, «salvo que se aparte de los modelos de interpretación aceptados o de las pautas valorativas constitucionales»⁴⁴³.

En cuanto a la analogía *in bona partem*, la mayoría de los autores se postulan a favor de la misma, así CEREZO MIR:

⁴³⁹ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 51 a 55.

⁴⁴⁰ *Ibidem*, 53.

⁴⁴¹ *Ibidem*.

⁴⁴² *Ibidem*. pág. 54.

⁴⁴³ MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit., págs. 125 y 126.

Me parece un grave error la exclusión de la posibilidad de aplicar eximentes por analogía, pues ello no es contrario al principio de legalidad y resulta imprescindible, incluso en el nuevo Código. No se regula, por ejemplo, el desistimiento de los actos preparatorios. De la conspiración, proposición y provocación para delinquir y sería preciso aplicar, por analogía (*in bona partem*), lo dispuesto, en el artículo 16, para el desistimiento de la tentativa. Me parece más correcto, por ello, el criterio que seguían el Proyecto de 1980 y la Propuesta de Anteproyecto del nuevo Código penal de 1983, que admitían expresamente la analogía *in bona partem* (según el art. 4º de ambos textos prelegislativos: «No obstante, podrán aplicarse analógicamente los preceptos que favorezcan al reo»⁴⁴⁴).

También, PÉREZ DEL VALLE:

Por otra parte, es debatida la posibilidad de analogía *in bona partem* o *pro libertate* (esto es, que favorezca al imputado): en la idea que niega esta posibilidad subyace una visión del principio de legalidad incoherente con su significado como derecho fundamental en el orden penal (como seguridad jurídica del sujeto), y debería explicar por qué el propio art. 21.6 CP reconoce, incluso de forma expresa, la posibilidad de atenuar la pena de forma analógica.⁴⁴⁵

En fin, la práctica totalidad de la doctrina penal se muestra a favor de aplicar la analogía *in bona partem*: MANTOVANI⁴⁴⁶, MIR PUIG⁴⁴⁷, MUÑOZ CONDE Y GARCÍA ARÁN⁴⁴⁸ y ROXIN⁴⁴⁹.

En nuestra LGT no hay precepto alguno que exprese la prohibición de la analogía *in mala partem* ni *in bona partem*, por ello deberemos estar a la remisión prevista en el art. 178 LGT: «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.» considerando que, como hemos dicho, no existe ninguna especialidad en el ámbito de la analogía en materia de Derecho sancionador tributario, deberemos remitirnos a los principios reguladores en materia administrativa, concretamente a lo previsto en el art. 27.4 LRJSP, el cual señala: «Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica.» Por tanto, parecería, que dicha norma excluye ambos tipos de analogía, tanto la *in mala partem*, como la *in bona partem*.

⁴⁴⁴ CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, vol. I, pág. 174.

⁴⁴⁵ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 53 y 54.

⁴⁴⁶ MANTOVANI, Ferrando: *Los principios del Derecho penal*, ob. cit., págs. 75 a 77.

⁴⁴⁷ MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit., pág. 126.

⁴⁴⁸ MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 134 a 137.

⁴⁴⁹ ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 158.

En cuanto a la jurisprudencia penal, cabe decir que el TS se ha mostrado favorable a la aplicación favorable de la analogía *in bona partem*, siendo muestra de ello la siguiente resolución: Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), Sentencia núm. 1570/2000 de 16 octubre [FJ 8]:

2. Así los hechos, entendemos que es claro que hubo una conspiración para el delito de robo de las penadas en el art. 269, pues existió un concierto entre dos personas que acordaron ejecutar tal delito (art. 17.1); pero no lo es menos que hubo un desistimiento voluntario, que ha de considerarse eficaz para eximir de responsabilidad. Veámoslo.

En el CP vigente subsiste la misma laguna legal que en el anterior respecto de la figura del desistimiento en relación con los actos preparatorios del delito, laguna que hemos de llenar (analogía « *in bona partem* »), acudiendo a lo dispuesto en el art. 16.2 CP que para la tentativa declara la exención de responsabilidad penal de quien desiste voluntariamente de la ejecución ya iniciada. Si tal eficacia se reconoce cuando se ha iniciado la ejecución, con más razón aún ha de aplicarse cuando esa ejecución todavía no ha comenzado y, por tanto, el peligro para el bien jurídico protegido es más remoto: la doctrina es unánime en este sentido y también la jurisprudencia de esta Sala (SS. 5-7-1948, 19-4-1965, 7-6-1976, 21-10-1987, 24-10-1989, 24-10-1990, 21-1-1991, 6-3-1991 y 7-12-1996).

Sin embargo, en materia sancionadora administrativa, no hemos encontrado ninguna resolución que se pronuncie a favor de la analogía *in bona partem*, siendo nuestra posición que en caso de una laguna jurídica, sí que podríamos acudir a dicha figura, amparándonos en el principio de seguridad jurídica.

5. El margen de apreciación de los aplicadores del Derecho

En primer lugar, respecto al principio de predeterminación de las conductas sancionables [íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica], partimos de una opinión, según la cual, se debe flexibilizar dicho principio, dotando de un cierto margen de apreciación a los aplicadores del Derecho, pues no se puede obligar al legislador a realizar una enumeración excesivamente casuística de las infracciones y sus consecuencias, en aras del principio de seguridad jurídica [correctamente interpretado], pues, en todo caso, dicha enumeración nunca podrá abarcar todos los supuestos a los que la realidad enfrenta.

El problema, como veremos, reside en dónde hacer recaer dicho fundamento para que no vulnere el principio de taxatividad. La solución nos la da el TC cuando sostiene que su fundamento reside en que el ciudadano no se vea sorprendido con

una actuación sancionadora imprevisible, dicho con otras palabras: en su razonabilidad; para lo cual alcanza una importancia nuclear la motivación del acuerdo sancionador o la resolución judicial, pues, desde ésta, habrá de ser analizada la citada razonabilidad aplicando las pautas axiológicas que informan la CE y los modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica, sólo así podrá verse la decisión sancionadora como un fruto previsible de una razonable aplicación judicial o de una recta administración de lo decidido por la soberanía popular.

En ese sentido, por su particular exposición pedagógica, a continuación reproducimos íntegramente el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia núm. 151/1997 de 29 septiembre, Tribunal Constitucional (Sala Segunda):

En rigor, desde la perspectiva constitucional, no toda interpretación y aplicación aparentemente incorrecta, inoportuna o inadecuada de un tipo sancionador comporta una vulneración del principio de legalidad ni la del derecho fundamental que, ex art. 25.1 CE, lo tiene por contenido.

Desde el punto de vista del enjuiciamiento constitucional cabe hablar de aplicación extensiva in malam partem -al igual que de la de interpretación analógica vulneradora del principio de legalidad penal- cuando dicha aplicación carezca de tal modo de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento de la posible literalidad del precepto, sea por la utilización de las pautas interpretativas y valorativas extravagantes en relación al ordenamiento constitucional vigente. Nuestro control queda, pues, delimitado en cuanto a su finalidad por el objetivo de evitar que las resoluciones judiciales aplicadoras de preceptos sancionadores impidan a los ciudadanos «programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente» (STC 133/1997, fundamento jurídico 5.º), y en cuanto a los criterios o pautas de enjuiciamiento por la verificación del respeto del tenor literal de los preceptos sancionadores aplicados y de la coherencia lógica y sistemática de las pautas metodológicas y valorativas en la interpretación y aplicación de dichos preceptos.

En efecto, el derecho a la legalidad sancionadora debe partir del respeto judicial y, en su caso, administrativo a las palabras de la norma, al significado literal o textual del enunciado que transmite la proposición normativa, pues el legislador expresa el mensaje normativo con palabras y con palabras es conocido por sus destinatarios. Este respeto no garantiza siempre una decisión sancionadora acorde con las garantías esenciales de seguridad jurídica o de interdicción de la arbitrariedad, pues, entre otros factores, el lenguaje es relativamente vago y versátil, las normas son necesariamente abstractas y remiten implícitamente a una realidad valorativa subyacente, y dentro de ciertos límites (por todas, STC 111/1993), el propio legislador puede potenciar esa labilidad para facilitar la adaptación de la norma a la realidad (ya en la STC 62/1982; recientemente, STC 53/1994).

Debe perseguirse, en consecuencia, algún criterio añadido que, a la vista de los valores de seguridad, de libertad y de legitimidad en juego, pero también de la competencia del Juez ordinario en la aplicación de la legalidad (SSTC 89/1983, 75/1984, 111/1993), discrimine entre las decisiones que forman parte del campo de elección legítima de éste y las que suponen una ruptura de su sujeción a la ley. Este criterio no puede quedar constituido por la mera interdicción de la arbitrariedad, el error patente o la manifiesta irrazonabilidad, canon de delimitación de ciertos contenidos del derecho a la tutela judicial efectiva, pues, amén de desconocer que la contenida en el art. 25.1 CE es una manifestación de aquel derecho que por su trascendencia aparece constitucionalmente diferenciada, una resolución judicial condenatoria que no adolezca de esos defectos puede, no obstante, resultar imprevisible para el ciudadano -y, como se ha dicho, no permitirle «programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente» (STC 133/1997, fundamento jurídico 5.º)- y constituir una manifestación de la ruptura del monopolio legislativo -y administrativo, con la subordinación y limitación que le es propia- de determinación de las conductas ilícitas.

La seguridad jurídica y el respeto a las opciones legislativas de sanción de conductas sitúan la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras desde el prisma del principio de legalidad tanto en su respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como en su razonabilidad. Dicha razonabilidad habrá de ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional (SSTC 159/1986, 59/1990 y 111/1993) y desde modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica. Sólo así podrá verse la decisión sancionadora como un fruto previsible de una razonable aplicación judicial o administración de lo decidido por la soberanía popular. A ese contexto de criterios y valores es al que nos hemos referido ya como habilitador de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en las normas sancionadoras determinables «en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia». De este modo dicho en negativo, las afirmaciones anteriores, no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. Son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su fundamento metodológico -por una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante- o por ser ajenas a los valores que informan nuestra Constitución conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios. Para aplicar el canon descrito en este fundamento jurídico debe partirse, en principio, de la motivación contenida en las resoluciones recurridas. Esta constatación, como veremos, cobra especial relieve en el caso aquí enjuiciado por lo que antes de proceder a su aplicación conviene precisar en este extremo la *ratio decidendi* aquí expuesta.

En efecto, los aspectos esenciales de la interpretación de la norma sancionadora realizada por el órgano administrativo o por el órgano judicial deben expresarse ex art. 24.1 CE en la motivación de la resolución correspondiente. Debe diferenciarse, no obstante, entre la existencia de una motivación o de una motivación suficiente y la de una aplicación de la

norma acorde con el principio de legalidad. Puede suceder de hecho que la motivación de la resolución revele un entendimiento de la norma aplicada contrario al art. 25.1 CE en cuanto constitutivo de una extensión in malam partem o analógica de la misma. Puede suceder también que, a pesar de la ausencia de motivación, o a pesar de su insuficiencia, sea constatable por la propia mecánica de la subsunción del hecho en la norma un entendimiento de ésta acorde con las exigencias del principio de legalidad. Habrá supuestos, finalmente, en los que sin una explicación suficiente no sea posible conocer el entendimiento judicial o administrativo del precepto en cuestión y su adecuación constitucional desde la perspectiva del art. 25.1 CE: supuestos en los que la motivación no «permite conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales determinantes de la decisión» (STC 166/1993). De ahí que quepa apreciar una vulneración del derecho a la legalidad sancionadora tanto cuando se constata una aplicación extensiva o analógica de la norma a partir de la motivación de la correspondiente resolución, como cuando la ausencia de fundamentación revele que se ha producido dicha extensión.

La citada doctrina la podemos ver condensada y reiterada en Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 129/2003 de 30 junio [FJ 4]:

«Por lo que a la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras se refiere, ésta depende tanto del respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como de su previsibilidad (SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, F. 4, y 236/1997, de 22 de diciembre, F. 3), hallándose en todo caso vinculadas por los principios de legalidad y de seguridad jurídica, aquí en su vertiente subjetiva (según la expresión utilizada en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, F. 11), que conlleva la evitación de resoluciones que impidan a los ciudadanos programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente+[STC 133/1987, de 21 de julio, F. 5; y, en el mismo sentido, SSTC 137/1997, de 21 de julio, F. 7; 151/1997, de 29 de septiembre, F. 4, y 64/2001, de 17 de marzo, F. 4 a)]. Concretamente, la previsibilidad de tales decisiones debe ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional y conforme a modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica (SSTC 137/1997, de 21 de julio, F. 7; 151/1997, de 29 de septiembre , F. 4; 161/1997, de 2 de octubre, F. 12; 42/1999, de 22 de marzo, F. 4, y 87/2001, de 2 de abril, F. 8)» (F. 5).

También en esta otra, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 131/2003 de 30 junio [FJ 6]:

«nuestro control sobre las decisiones judiciales que aplican tipos sancionadores sólo puede penetrar allí donde tal aplicación tenga lugar en virtud de interpretaciones sorprendentes, que excedan del tenor literal posible del precepto o que se aparten de las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional o de los modelos de argumentación aceptados por la comunidad jurídica

Por último, el mismo fundamento de que el límite se encuentra en que el ciudadano no se vea sorprendido con una actuación sancionadora imprevisible es reitera una vez más, en Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 129/2006 de 24 abril [FJ 6]:

A tal efecto, se ha de tener en cuenta que el derecho a la legalidad sancionadora en su faceta de exigencia de predeterminación suficiente de las conductas sancionables está íntimamente relacionado con la seguridad jurídica de modo que su fundamento reside en que el ciudadano no se vea sorprendido con una actuación sancionadora imprevisible [por todas SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, F. 3; 24/2004, de 24 de febrero, F. 2 b)], pues condición del ejercicio de la propia libertad es conocer las consecuencias jurídicas de los propios actos, de modo que el ciudadano pueda acomodar su conducta a las previsiones normativas. Cuando una norma sancionadora no precisa de forma suficiente la conducta que sanciona, el ciudadano puede albergar dudas de que su conducta vaya a ser sancionada. En este contexto no resulta baladí recordar que tanto el art. 79.3 CE, al que se refiere el acuerdo sancionador, como los usos parlamentarios determinan el carácter personal e indelegable del voto; de manera que, por formar parte del núcleo esencial de las reglas de ordenación de la función parlamentaria, un parlamentario no puede alegar su desconocimiento sin que dicho desconocimiento implique paralelamente la infracción de la *lex artis* parlamentaria, pues el primero de los deberes que configuran la *lex artis* en el ejercicio de cualquier profesión o cargo reside en procurarse el conocimiento de las reglas básicas conforme a las cuales ha de ejercerse la profesión o cargo. De otra parte, como sostienen el Parlamento vasco y el Ministerio público, entre las obligaciones básicas de un diputado está la de atenerse a las reglas de la actuación parlamentaria, siendo como es el parlamentario, ante todo y por definición, el ámbito de la defensa de las ideas con arreglo a un procedimiento cuya indemnidad es el presupuesto mismo de la confianza mutua que hace posible el debate libre y democrático.

En suma, ninguna lesión del derecho a la legalidad sancionadora puede aducirse pues no puede considerarse imprevisible para un parlamentario que la conducta de pulsar el botón de presencia de otro parlamentario es una conducta sancionable por infringir los deberes del recto ejercicio del cargo de parlamentario, de modo que la conducta ha encontrado cobertura razonable en el art. 89.4 RPV en relación con el art. 11 del mismo y el art. 79.3 CE.

En segundo lugar, también el TC admite una cierta flexibilización del principio de taxatividad, al permitir un margen de apreciación por parte de los órganos administrativos y los judiciales a la hora de imponer una sanción concreta, así Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 207/1990 de 17 diciembre [FJ 3]:

o de la citada regla *nullum crimen, nulla poena sine lege*, se sigue la necesidad, no sólo de la definición legal de los ilícitos y de las sanciones, sino también el establecimiento de la correspondencia necesaria entre aquéllos y éstas, una correspondencia 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.

Mismo criterio seguido en esta otra, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 113/2002 de 9 mayo [FJ 6]:

Pues bien, aplicando la doctrina constitucional reseñada más arriba a la norma cuestionada debemos resaltar, ante todo, que la necesidad de que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta. Así lo ha reconocido este Tribunal al decir en su STC 207/1990, de 17 de diciembre, F. 3, que el establecimiento de dicha correspondencia «puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa»; lo que en modo alguno puede ocurrir es que quede «encomendada por entero a ella», ya que ello equivaldría a una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio, lo cual, como hemos dicho anteriormente (con cita de la STC 42/1987), contraviene frontalmente las exigencias constitucionales.

Ergo, tanto a la hora de aplicar las normas sancionadoras como en el momento de la aplicación de sanciones concretas, los aplicadores del Derecho cuentan con un cierto margen de apreciación, lo que se traduce en una flexibilización del principio de taxatividad o predeterminación normativa.

6. El verdadero alcance del principio de tipicidad en el Derecho sancionador tributario

De todo lo visto en el presente capítulo debemos concluir que, de la misma forma que en el principio de legalidad, también en la garantía material del principio, esto es, en el principio de tipicidad tributario respecto al principio de tipicidad penal, se permite la minoración o menor exigencia [matices], al menos, en los siguientes supuestos, a saber:

a) Poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta: *“La necesidad que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta”*[STC 113/2002, FJ 6].

b) Flexibilización del principio de tipicidad, no toda indeterminación conlleva la vulneración del principio de legalidad: *“El carácter abierto de esta disposición es evidente, sin embargo, no toda indeterminación de la disposición sancionadora conduce de forma inexorable a la vulneración del derecho a la legalidad sancionadora.”*[STC 129/2006 FJ 6].

c) Control de constitucionalidad: El control constitucional de la legalidad sancionadora se cumple revisando que en la Ley sancionadora se observen los elementos esenciales del tipo infractor y de la sanción [garantía formal del principio de legalidad], la garantía material del principio de legalidad queda fuera del juicio de constitucionalidad y deberá ser llevado a término por la jurisdicción ordinaria, a quien compete verificar la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas [STC 145/2013 FJ 5].

d) Incertidumbre: Para el TC puede ser conforme a la CE que las Leyes que desarrollen el Derecho sancionador tributario puedan generar algún tipo de incertidumbre, pues afirma, que no son el instrumento adecuado para cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución; por tanto, no siendo contrario al principio de tipicidad que la Ley mantenga amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos; a mayor abundamiento, según doctrina constitucional, el Reglamento no vulnera de suyo esta exigencia cuando deja de concretar los conceptos jurídicos indeterminados legalmente establecidos o añade otros nuevos [STC 145/2013 FJ 5].

CAPÍTULO VII. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

1. La evolución del principio de culpabilidad en la dogmática penal

Como ya hemos podido comprobar, el legislador tiene la obligación constitucional de prever mediante leyes [principio de legalidad] los tipos represivos [administrativos o penales], en los cuales ha de describirse de forma suficiente los elementos que conforman los mismos [principio de tipicidad]; esta última obligación conforma la tipicidad o elemento objetivo del tipo.

Asimismo, para que un hecho sea relevante para el Derecho represivo, una vez previsto y tipificado en el ordenamiento jurídico, el hecho [acción u omisión] deberá ser antijurídico, es decir, contrario al ordenamiento jurídico⁴⁵⁰ [antijuridicidad formal] y, además, con un contenido material que tenga su reflejo en la ofensa al bien jurídico que la norma quiera proteger [antijuridicidad material]⁴⁵¹.

Finalmente, no bastará con que el hecho sea típico y antijurídico, sino que, en última instancia, deberemos comprobar que el mismo sea culpable, es decir, que pueda ser atribuible [imputabilidad] a la persona en concepto de dolo o imprudencia; así llegamos al principio de culpabilidad o elemento subjetivo del tipo, del que nos vamos a ocupar en el presente capítulo.

⁴⁵⁰ Como nos indica CHICO DE LA CÁMARA: «La antijuridicidad es lo opuesto a «juridicidad», es decir, lo contrario al ordenamiento jurídico. Así, la conducta antijurídica es aquella que contraviene, sin justificación, el mandato normativo y atenta contra el objeto de protección de la norma vulnerada.+ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *El Delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Pamplona (Navarra): Editorial Aranzadi, S.A., 2012, pág. 74.

⁴⁵¹ Efectivamente, como nos ilustran MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, cuando exista una contradicción entre una acción y el ordenamiento jurídico estaremos ante la denominada *antijuridicidad formal*, pero necesitaremos, además, una ofensa al bien jurídico protegido, es decir, la *antijuridicidad material*. Si nos encontramos una acción que contradice la norma de forma puramente formal, la misma no podrá ser calificada de antijurídica, necesitando, pues, que dicha acción que contradice la norma tenga un contenido material reflejado en la ofensa al bien jurídico que la norma quiere proteger. En este sentido, a mayor abundamiento, el criterio de la antijuridicidad material puede servir para: «una interpretación restrictiva de los tipos penales», para graduar la gravedad de la acción y para elaborar criterios como el de *insignificancia*, *intervención mínima*, etc., que restringen el ámbito de aplicación del Derecho penal a los ataques verdaderamente graves a los bienes jurídicos más importantes.+ Cfr. MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 322 y 323.

En cuanto a las modalidades de imputación subjetiva clásicas, dolo e imprudencia, comenzaremos por decir que ambas modalidades de imputación se encuentran en revisión por la doctrina penal⁴⁵², no existiendo consenso, por ejemplo: entre la distinción del dolo eventual y la culpa consciente [modalidad de imprudencia]⁴⁵³; en la determinación de los elementos del dolo [por una parte, la opción entre la concepción volitiva y la cognitiva y, por otra, la opción entre la concepción psicológica y la normativa]⁴⁵⁴; sobre los criterios que permiten afirmar una realización delictiva dolosa [para decidir si deben o no imputarse determinados conocimientos a un sujeto]⁴⁵⁵; en las diversas clases de dolo [sobre todo en las diferentes clases de dolo directo]⁴⁵⁶; en el debate moderno sobre la ignorancia deliberada [¿dolo, imprudencia o impunidad?]⁴⁵⁷; o, en fin, sobre los casos de imprudencia inconsciente

⁴⁵² Como nos dice RAGUÉS I VALLÈS: «la clásica distinción entre dolo e imprudencia podría haber quedado obsoleta [ó]. El diseño de un nuevo sistema de imputación subjetiva es una de las tareas más necesarias, y también uno de los retos más apasionantes, que tiene ante sí la ciencia penal.» Cfr. RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *La ignorancia deliberada en Derecho penal*, Barcelona: Atelier, 2007, pág. 18.

⁴⁵³ Para verificar las distintas posturas en la doctrina penal, a modo de ejemplo: Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit., págs. 271 a 277; MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 287 a 291; PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 143.

⁴⁵⁴ Para verificar las distintas posturas en la doctrina penal, a modo de ejemplo: Cfr. RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Barcelona: J. M. Bosch editor, 1999, págs. 189 a 352; MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit., págs. 266 a 270; MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 284 a 286; PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 140 a 142.

⁴⁵⁵ Sobre la prueba del dolo en el proceso penal remitimos al magnífico trabajo de RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Barcelona: J. M. Bosch editor, 1999, *pássim*.

⁴⁵⁶ Sobre este debate RAGUÉS I VALLÈS sostiene: «la existencia de tres modalidades de dolo (directo de primer grado, directo de segundo grado y eventual) es algo que pocos autores están dispuestos a poner en tela de juicio. Sin embargo, dicha tripartición es obra únicamente de la elaboración doctrinal y no goza de ningún fundamento legal explícito. Por este motivo es perfectamente legítimo entrar a cuestionar de *lege lata* la porqué de una clasificación tripartita: atendiendo a todas las variaciones posibles entre los grados e intensidades imaginables de conocimiento y voluntad podría construirse una partición cuádruple o quíntuple sin demasiadas dificultades. La vigencia del cuasi-doga de la tripartición del dolo también deberá revisarse en el curso de este trabajo.» Cfr. RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *El dolo y su prueba en el proceso penal*, ob. cit., pág. 51, en especial, págs. 177 a 186.

⁴⁵⁷ En la presente cuestión remitimos a la monografía de RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *La ignorancia deliberada en Derecho penal*, ob. cit., *pássim*. También del mismo autor a RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: «Mejor no saber. Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal», en

[¿vulnera el principio de culpabilidad?]⁴⁵⁸. Las presentes cuestiones debatidas son de una enorme trascendencia, si atendemos a las enormes diferencias en las consecuencias jurídicas penales que existen entre la calificación de un delito como doloso o imprudente.

Dejado apuntado el anterior debate en el seno de la doctrina penal; cumple significar que en el presente trabajo no nos vamos a ocupar de las citadas cuestiones apuntadas por dos razones básicas: la primera, para no desviarnos en exceso de los objetivos de la presente tesis; y, la segunda, porque, como veremos, en el Derecho sancionador tributario no se distingue entre las modalidades de imputación subjetiva clásicas, como hemos dicho, dolo e imprudencia, correspondiéndoles a ambas el mismo tipo de sanción, lo que denunciaremos *infra*, por la evidente vulneración que, respecto al principio de proporcionalidad, ello supone.

En cuanto a las definiciones conceptuales de dolo e imprudencia manejadas por la doctrina penal, por puro pragmatismo y a sabiendas de las contradictorias posiciones doctrinales existentes en el ámbito penal, acogeremos en el presente trabajo la definición clásica de dolo penal como conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de la sanción y, como imprudencia, la divergencia entre la conducta realmente realizada y la que debería haber sido realizada en virtud del deber de cuidado que, objetivamente, era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor podía haber observado⁴⁵⁹.

En cuanto a las definiciones conceptuales de dolo e imprudencia manejadas por la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, por todas: El dolo ~~no~~ consiste en el conocimiento del peligro concreto generado por la acción voluntaria del autor.

Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes: *Edición digital a partir de Discusiones: Ignorancia deliberada y Derecho Penal. Sección I: Discusión*, núm. 13, 2014, págs. 11 a 34.

⁴⁵⁸ Sobre el particular remitimos a la monografía de PÉREZ DEL VALLE, CARLOS: *La imprudencia en el Derecho penal. El tipo subjetivo del delito imprudente*. Barcelona: Atelier, 2012, pássim. También en PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 148 a 150.

⁴⁵⁹ Cfr. MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, MERCEDES: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 283 y 304. Para PÉREZ DEL VALLE el dolo ~~no~~ consiste ~~en~~ la evitabilidad de quien, desde un punto de vista personal y ante la obviedad del riesgo concreto de realización del tipo, no tendría obstáculo para orientar su conducta en una forma no peligrosa.‡ mientras que la imprudencia consistiría en ~~la~~ evitabilidad de quien no hace el esfuerzo exigido por alcanzar el conocimiento que permitiría controlar los riesgos que entraña su conducta.‡ Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 140 y 148.

Existe dolo cuando se obra con conocimiento de que al ejecutar un acto, se crea para ciertos bienes un concreto peligro jurídicamente desaprobado. [Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª), Sentencia núm. 516/2016 de 13 junio (FJ 7)]; Mientras que el delito imprudente ~~ap~~ parece estructuralmente configurado, de una parte, por la infracción de un deber de cuidado interno (deber subjetivo de cuidado o deber de previsión), que obliga a advertir la presencia de un peligro cognoscible y el índice de su gravedad; y, de otra, por la vulneración de un deber de cuidado externo (deber objetivo de cuidado), que obliga a comportarse externamente de forma que no se generen riesgos no permitidos, o, en su caso, a actuar de modo que se controlen o neutralicen los riesgos no permitidos creados por terceras personas o por factores ajenos al autor, siempre que el deber de garante de éste le obligue a controlar o neutralizar el riesgo ilícito que se ha desencadenado.+[Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª), Sentencia núm. 79/2013 de 8 febrero (FJ 2)]

Expuesto lo anterior, como todos los principios que llevamos estudiando, el principio de culpabilidad también tiene su origen en el Derecho penal. Mas, la categoría culpabilidad responde a un significado polisémico, por cuanto responde a una serie de diferentes realidades que debemos tener en cuenta para evitar confusiones terminológicas que nos lleven a estar refiriéndonos con el empleo de un mismo significante a varios posibles significados. Así, la categoría culpabilidad, al menos, puede ser utilizada para referirnos a los siguientes significados:

- La culpabilidad como fundamento de la pena.
- La culpabilidad como medición de la pena.
- La culpabilidad como proscripción del resultado o, en término mucho más arraigado en la doctrina jurisprudencial, como responsabilidad objetiva⁴⁶⁰.

En cuanto a la evolución histórica del principio de culpabilidad, ésta tiene su origen entre finales del siglo XIX y principios del siglo XX en el desarrollo de la moderna teoría del delito. Básicamente se inicia con una *teoría psicológica de la culpabilidad* desarrollada por von LISZT, el cual concibe la culpabilidad como la relación psicológica entre el hecho y su autor. El dolo y la culpa [imprudencia] eran concebidos como formas de la culpabilidad. Es decir, la capacidad de culpabilidad se convierte en presupuesto de la culpabilidad. La citada teoría fue abandonada posteriormente, debido a las críticas realizadas por la doctrina penal, frente a los

⁴⁶⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 102 a 104.

problemas que ésta suscitaba ante la imprudencia y ciertas causas de exculpación [estado de necesidad o miedo insuperable], en la cuales falta la culpabilidad a pesar de concurrir el nexo psicológico entre el resultado y su autor.

Para superar dichas críticas, se sustituye la teoría psicológica de la culpabilidad por la *teoría normativa de la culpabilidad*, siendo atribuida su formulación a FRANK, en la cual la culpabilidad pasa a ser entendida como un reproche por la realización del hecho antijurídico, cuando era exigible obrar conforme a Derecho. Dolo y culpa pasan a ser concebidos como elementos de la acción. Es decir, la acción típica y antijurídica sólo será culpable, según esta teoría, si le podía ser reprochado al sujeto, en la situación concreta en la que se hallaba, que hubiera actuado en contra de las exigencias del ordenamiento jurídico⁴⁶¹. La teoría normativa de la culpabilidad se impuso en la Ciencia del Derecho penal española⁴⁶².

Sin embargo el concepto normativo de culpabilidad como reprochabilidad personal de la acción típica y antijurídica es un concepto formal, puesto que no responde al por qué se le reprocha al sujeto la acción típica y antijurídica [culpabilidad como fundamento de la pena]. Para responder a dicha cuestión nos hemos de adentrar en el concepto de la culpabilidad material.

En ese sentido, para la doctrina penal mayoritaria, el fundamento de la reprochabilidad se halla en la capacidad del sujeto de obrar de otro modo, basada en la idea de libertad de voluntad⁴⁶³.

Empero, para un sector doctrinal dicho concepto entró en crisis, al considerarse que era imposible empíricamente comprobar si el delincuente, en la situación concreta en la que se hallaba, podía haber actuado conforme al ordenamiento jurídico⁴⁶⁴ y ⁴⁶⁵.

⁴⁶¹ Cfr. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo III, 1ª Ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2001, pág. 15.

⁴⁶² *Ibidem*. pág. 24.

⁴⁶³ La culpabilidad es culpabilidad de voluntad. Se le reprocha al sujeto que haya adoptado la resolución de voluntad de llevar a cabo la acción (u omisión) típica y antijurídica, en lugar de haber adoptado una resolución de voluntad diferente, de acuerdo con las exigencias del ordenamiento jurídico. *Ibidem*. pág. 42.

⁴⁶⁴ GIMBERNAT ORDEIG ante dicha supuesta imposibilidad, propone renunciar a la culpabilidad como fundamento y límite de la pena, basándose en que ésta el fundamento y límite de la culpabilidad se debe hallar en la prevención general y en la prevención especial. Cfr. GIMBERNAT ORDEIG, Enrique La culpabilidad como criterio regulador de la pena; en *Revista de Ciencia Penales*, tercera época, enero-abril 1973, nº 1, tomo XXXII, págs. 30 y ss.

En consecuencia, una autorizada doctrina propone sustituir el concepto material de culpabilidad clásico, entendido como capacidad del sujeto de obrar de otro modo, por el de la capacidad de motivación de la norma⁴⁶⁶, al que otra autorizada doctrina añade, una segunda y última condición, consistente en que dicha capacidad de motivación de la norma debe ser tenida en cuenta cuando nos encontremos ante un acceso *normal* a dicha posibilidad de motivación [teoría de la normalidad de la motivación]⁴⁶⁷.

Pese a ello, cumple significar que el TC no ha tomado partido por ninguna de las teorías aludidas, pues tiene dicho que el reconocimiento del principio de culpabilidad en materia penal, en modo alguno, implica un determinado modo de entenderlo, como el de la normalidad de la motivación. Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 150/1991 [FJ 4]⁴⁶⁸.

Para concluir, debemos tener presente que el principio de culpabilidad no tiene un reconocimiento expreso en la Constitución de 1978, siendo así que la gran mayoría de la doctrina y la jurisprudencia lo hacen residir en el artículo 25.1 CE [principio de legalidad] mientras que otros lo hacen residir en el artículo 10 CE [dignidad de la persona humana]⁴⁶⁹.

⁴⁶⁵ Sin embargo, CEREZO MIR opina que el reproche de la culpabilidad jurídico-penal se basa sólo en parte en la comprobación empírica de la capacidad de obrar de otro modo y tiene como sustrato, en mayor o menor medida, la capacidad general de autodeterminación del ser humano. Cfr. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo III, ob. cit., pág. 42.

⁴⁶⁶ Para MUÑOZ CONDE: «Es, pues, la capacidad de motivación a nivel individual, la capacidad para motivarse por los mandatos normativos, lo que constituye la esencia de ese elemento de la culpabilidad que llamamos imputabilidad.» Cfr. MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 390.

⁴⁶⁷ Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., ob. cit.: pág. 557 a 561.

⁴⁶⁸ «La C.E. 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-. Pero la consagración constitucional de este principio no implica en modo alguno que la Constitución haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo, como es el de la «normalidad de la motivación».

⁴⁶⁹ *Ad exemplum* CEREZO MIR: «Creo, no obstante, que puede hallarse un fundamento constitucional al principio de culpabilidad en el artículo 10 de la Constitución, al proclamarse en este precepto que la dignidad de la persona humana es el fundamento del orden político y la paz social. El principio de culpabilidad es una exigencia del respeto a la dignidad de la persona humana. La imposición de una pena sin culpabilidad o si la medida de la pena rebasa la medida de la culpabilidad, supone la utilización del ser humano como un mero instrumento para la

2. El principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario

El principio de culpabilidad [junto al principio de legalidad] constituye la piedra basilar sobre la que se construye todo el Derecho sancionador tributario, todo el Derecho sancionador administrativo. Cualquier Estado de Derecho que se precie de serlo tendrá una prueba de fuego ante el principio de culpabilidad. Aquí no valen matizaciones de ninguna índole [menos aquellas que no son explicadas]: se es o no se es culpable. El castigo del inocente conculca el derecho a la dignidad de la persona [art. 10 CE], además de ser vil. Al Estado de Derecho sólo le debe interesar el castigo del culpable, entendido como aquel que le pueda ser atribuido y reprochado, a título de dolo o culpa, sin que medie ninguna causa exculpatoria, y siempre en la medida de su culpabilidad.

El hecho de no disponer de una Parte General de Derecho Sancionador lastra el principio de culpabilidad, por tanto, el principio de seguridad jurídica. La doctrina tributaria, ni la doctrina administrativa, se han ocupado, salvo honrosas excepciones, de la parte dogmática del Derecho sancionador, ello lo verificamos si atendemos que no existe una teoría de la infracción, ni una teoría de la sanción, que dote de certidumbre, en nuestro caso, al contribuyente.

Pese a su no reconocimiento constitucional explícito, debemos subrayar que el TC desde sus primeras sentencias [*ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril (FJ 4)] viene proclamando que el principio de culpabilidad rige en el Derecho sancionador tributario; principio, pues, que excluye las sanciones objetivas, esto es, la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente⁴⁷⁰.

consecución de fines sociales, en este caso preventivos, lo cual implica un grave atentado a su dignidad. Cfr. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo III, ob. cit., págs. 16 y 17.

⁴⁷⁰ No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto, técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.+Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril [FJ 4].

Pues bien, una vez comprobado que el TC de forma enfática, aunque con manifiesta inconcreción, proclama la aplicación del principio de culpabilidad al Derecho sancionador administrativo, lo primero que debemos resolver es el concreto alcance del principio en dicho ámbito, pues la jurisprudencia constitucional no lo define.

Por de pronto, la primera consecuencia práctica de la doctrina constitucional que se debe extraer es la proscripción de la responsabilidad objetiva o responsabilidad por el mero resultado. Esto es, aquella responsabilidad que no tiene en cuenta la conducta diligente del contribuyente o, *a contrario sensu*, la conducta dolosa o culposa del mismo⁴⁷¹.

No obstante ello, y pese a que el TC se haya pronunciado de forma inequívoca a favor de la aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario, cuya fundamental consecuencia es la proscripción de la responsabilidad objetiva o por el mero resultado, no genera mucha seguridad jurídica cuando de forma ambigua, éste nos advierte: *la vigencia del principio de culpabilidad en las sanciones administrativas no es tan intensa como en la sanción penal, pues puede ser matizada*+[Auto del Pleno del TC, núm. 237/2012 de 11 diciembre (FJ 3)].

Sea de ello lo que fuere, nos debemos congratular, pues el legislador y, sobre todo, la jurisprudencia, cada día que pasa van consolidando de forma más precisa los contornos del principio de culpabilidad, de manera que se podría afirmar que nos encontramos en un punto de no retorno [como, por otra parte, no puede ser de otra manera] a la hora de exigir, y aplicar, una interpretación correcta del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario.

⁴⁷¹ En ese sentido se pronuncia la doctrina administrativista de forma unánime, por ejemplo: IZQUIERDO CARRASCO: *El concepto de culpabilidad y su contenido distan mucho de ser pacíficos en la doctrina. Prácticamente en lo único que hay acuerdo es en que la culpabilidad prohíbe la responsabilidad por el resultado o responsabilidad objetiva*+. Cfr. IZQUIERDO CARRASCO, Manuel: *El principio de legalidad sancionadora (I): la reserva de ley*+. en REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 249. NIETO GARCÍA: *La primera consecuencia de la exigencia de la culpabilidad es la exclusión de la responsabilidad objetiva*,õ +Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 334. DE PALMA DEL TESO: *Un simple repaso de la jurisprudencia constitucional recaída en la materia, nos lleva a concluir que la primera y fundamental consecuencia del principio de culpabilidad es la erradicación total de la responsabilidad objetiva*+. Cfr. DE PALMA DEL TESO, Ángeles: *El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 57. Y, en fin, LÓPEZ LÓPEZ: *De manera que la responsabilidad objetiva se consideraría en abierta oposición al principio de culpabilidad*+. Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2009, pág. 57.

Como ejemplo de lo anterior, baste hacer mención a la reciente modificación operada bajo la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la cual en su artículo 28 [Responsabilidad], señala «Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas [o], que resulten responsables de los mismos a título de dolo o culpa.» Acabando de un plumazo [permítasenos la expresión] con las dudas que generaba la redacción del art. 130.1 de la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la cual se establecía: «Sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia.»

Así es, a nuestro juicio la sustitución de la exigencia de responsabilidad sancionadora administrativa a título de simple inobservancia por la de a título de dolo o culpa ha conllevado la superación de una doctrina que basándose en el art. 130.1 de la derogada LRJPAC veía en dicho precepto un apoyo legal para sostener un principio de culpabilidad diferente al sostenido por la dogmática penal⁴⁷².

Por último, para una autorizada doctrina administrativista resultará esencial la posición previa de la cual partamos a la hora de afrontar la aplicación del principio de culpabilidad al Derecho sancionador administrativo, pues se puede concebir: bien como una garantía personal del infractor, o bien como una garantía de los derechos e intereses sociales, públicos y colectivos agredidos por el infractor⁴⁷³. A nuestro modo de ver el principio de culpabilidad sólo se puede ver como una garantía personal del infractor, precisamente, porque éste, cuando se encuentra ante un procedimiento sancionador, ha de disponer de una serie de garantías que limiten el poder represivo del Estado, y ello, con mucha más razón si dicha imposición se deja en manos de la Administración que, no olvidemos, se constituye en juez y parte.

⁴⁷² Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., págs. 342 a 348. En sentido contrario, cfr. HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 384 a 394, especialmente pág. 386.

⁴⁷³ Así, siguiendo a NIETO GARCÍA, hay dos formas posibles de entender el principio de culpabilidad: o bien como una garantía personal del infractor, al que se defiende a ultranza contra los abusos del Estado represor; o bien como una garantía de los derechos e intereses sociales, públicos y colectivos agredidos por el infractor y que no se pueden defender . o que de hecho no es fácil defender- por un particular agraviado.+ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 324.

2.1 El artículo 179.1 LGT

Ya en cuanto a la LGT, el artículo 179.1 contiene el denominado principio de responsabilidad⁴⁷⁴, según el cual:

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria *cuando resulten responsables de los mismos.*

En nuestra opinión, el artículo 179.1 LGT adolece de una falta de técnica legislativa, pues su redacción no contribuye a la aclaración del panorama culpabilístico, creando, cuando menos, confusión, pues desde un punto de vista técnico-penal la responsabilidad es un estadio posterior a la culpabilidad. Esto es, para exigir responsabilidad penal se debe acreditar previamente la culpabilidad.

Sin embargo, esto no puede ser entendido como una puerta abierta por el legislador a la responsabilidad objetiva tributaria, pues [aparte que lo veda el TC] la LGT establece acto seguido en su artículo 183.1:

1. 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.

Quizá una mejor técnica legislativa hubiera aconsejado la siguiente redacción del artículo 179.1 LGT, a saber:

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por la comisión de acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley cuando resulten responsables de los mismos.

⁴⁷⁴ Sobre la concreta denominación adoptada por la LGT *principio de responsabilidad*, coincidimos con PÉREZ NIETO para quien: *“el legislador ha intentado eludir el reconocimiento del principio de culpabilidad y sus exigencias previsibles aportando una versión alternativa y rebajada, el así llamado principio de responsabilidad”* (art. 130.1 LRJAP y PAC y art. 179.1 LGT), un trasunto vergonzante con el que los redactores de estas leyes tratan de preservar los intereses que gestiona la Administración.+ PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, ob. cit., págs. 32 y 33. Sin embargo, para NIETO GARCÍA, éste resulta el camino correcto, ya que se trata de separar autoría y responsabilidad, de esta forma, mediante la admisión de la responsabilidad, se puede prescindir de la culpabilidad. Así, para los autores materiales sí que les sería aplicable el principio de culpabilidad, pero no para los responsables, que podrían ser sancionados a título de responsabilidad objetiva. Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 414 a 428.

De todas formas, tal redacción propuesta resulta de la interpretación conjunta de los artículos 179.1 y 183.1 LGT, de tal forma que, en modo alguno, se puede inferir de la LGT un régimen de responsabilidad objetivo [por el resultado], al requerirse la concurrencia del elemento subjetivo, ya sea en su variante de dolo o de culpa [imprudencia con cualquier grado de negligencia].

2.2 La prueba de la culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia

En el campo del Derecho sancionador tributario la cuestión no se atisba tan pacífica como se puede deducir de la dogmática penal, la cual ha construido, como hemos visto, una teoría del delito a lo largo de los dos últimos siglos, que permite afrontar con garantías el principio de culpabilidad, al haber diferenciado en la culpabilidad: la culpabilidad cómo fundamento de la pena; la culpabilidad como medición de la pena; y la culpabilidad como proscripción de la responsabilidad por el resultado o responsabilidad objetiva.

Sin embargo, en el caso del Derecho sancionador tributario, el hecho de que no exista una Parte General, tal y como venimos denunciando a lo largo de este trabajo, en nada ayuda a clarificar la cuestión [con lo que de inseguridad jurídica ello acarrea], pues a menudo se confunde la culpabilidad como reproche normativo, típico, según el cual el infractor actuó con dolo o imprudencia, con la prueba de la culpabilidad, íntimamente relacionada con la presunción de inocencia, sobre la existencia del hecho y de la intervención en el mismo del sancionado⁴⁷⁵.

Esta confusión no solo abarca a la Administración, sino que se reproduce en la jurisprudencia, como podemos observar, por todas, en Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 6 junio 2008 [FJ 4]:

⁴⁷⁵ Dicha confusión la podemos ver objetivada en esta serie de resoluciones judiciales que a continuación referimos: Así, en la sentencia 76/1990 de 26 abril del TC [FJ 4] se nos dice que el principio de culpabilidad deriva del art. 25.1 CE; en Tribunal Constitucional (Sala segunda), Sentencia núm. 164/2005 de 20 junio [FJ 6], se nos dice que deriva del 24.2 CE; y en Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 28 junio 2012 [FJ 4], se mezclan ambos preceptos, para concluir: %Respecto de los demás motivos de casación, debemos comenzar señalando que el recurso debe ser estimado al haber impuesto la Administración tributaria a la recurrente una sanción sin cumplir con las exigencias que en relación con la culpabilidad y su motivación se derivan de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia garantizados en los arts. 25.1 y 24.2 de la CE, respectivamente.+

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, *el principio de presunción de inocencia*, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, F. 2; y 45/1997, de 11 de marzo, F. 4), garantiza «el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad» (STC 212/1990, de 20 de diciembre, F. 5), y *comporta*, entre otras exigencias, *la de que la Administración pruebe y, por ende, motive*, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, *sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción* [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, F. 8 B); 14/1997, de 28 de enero, F. 6; 209/1999, de 29 de noviembre, F. 2; y 33/2000, de 14 de febrero, F. 5)]; ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT, vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Como se puede observar, se mezclan dos conceptos diferentes, como son la culpa y el dolo [elemento subjetivo del tipo], con la prueba de la culpabilidad sobre los hechos y la participación del sancionado [derecho a la presunción de inocencia].

Como nos dice el TC, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 150/1989 de 25 septiembre [FJ 2.B]:

õ la presunción de inocencia es una presunción que versa sobre los hechos, pues solo los hechos pueden ser objeto de prueba, pero incluyendo dentro de los hechos, como es lógico, la prueba de la autoría de quien resulte imputado o su participación, pues la inocencia de la que habla el art. 24 de la Constitución ha de entenderse en el sentido de no autoría, no producción del daño o no participación en él -SSTC 141/1986 y 92/1987, entre otras-.

De lo anterior deberemos definir una cuestión previa que aporte claridad a dicha confusión dogmática, a saber: en los procedimientos sancionadores tributarios es la Administración quien tiene que probar que concurren, tanto los elementos objetivos del tipo como los elementos subjetivos del tipo. En cuanto a la prueba del elemento subjetivo [culpa y dolo], dado que se trata de conductas humanas, por definición, será de muy difícil prueba [sobre todo la prueba del dolo directo], por lo que generalmente la Administración sólo podrá acreditarlo a través de indicios⁴⁷⁶, por

⁴⁷⁶ Como nos dice PÉREZ NIETO refiriéndose al dolo como intención o voluntariedad de la conducta imputada: «Estaríamos ante un hecho de conciencia, que por su propia naturaleza no es perceptible u observable de manera inmediata o directa» (STS, Sala segunda, de 29-6-2009), susceptible de prueba pese a las dificultades: un hecho, en definitiva. Sin embargo, no creemos

ello, bastará por parte de la Administración una prueba de cargo válida y obtenida con todas las garantías, sobre los hechos y la participación en los mismos del sancionado para desvirtuar la presunción de inocencia. Una vez probados los hechos y la participación del sancionado en los mismos, mediante un engarce lógico de subsunción podrá deducir el elemento subjetivo [dolo o culpa] que deberá plasmar en la motivación del acuerdo sancionador, siendo así que, llegados a este punto, la Administración habrá desvirtuado la presunción de inocencia del sancionado y será a éste a quien le corresponda, *a contrario sensu*, probar los hechos que excluyan o minoren su culpabilidad.

Por todo ello, al estar íntimamente ligada la prueba de la culpabilidad al derecho a la presunción de inocencia, procede examinar su contenido, al objeto de comprobar cuándo se puede considerar vulnerado dicho derecho.

Como sostiene nuestro Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 44/1989 de 20 febrero [FJ 2]: *La presunción de inocencia, como verdad interinamente afirmada y mantenida, exige que se demuestre lo contrario, la culpabilidad -STC 124/1983, de 21 de diciembre-, o sea, que la desplace una prueba adecuada exigible en todo caso para que el Tribunal pueda condenar.*

En ese sentido, la presunción de inocencia se compone de dos reglas, una de tratamiento y otra de juicio: la de tratamiento proscribire que cualquier persona pueda ser tenida por culpable hasta que su culpabilidad no haya sido legalmente declarada; mientras que la regla de juicio comporta la proscripción de la sanción sin prueba o

que la presunción de inocencia abarque la *culpa simple*, *la negligencia* o *la culpa grave*, menos todavía *la culpabilidad* de la conducta, la cual . según la opinión mayoritariamente entendida- es igualmente un juicio de valor normativo, consistente, como ya se ha dicho en el reproche por la conducta típica porque se actuó voluntariamente o incurriendo en algún grado de imprudencia+ PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, ob. cit., págs. 37 y 38. También CHOCLÁN MONTALVO: *La acreditación del elemento subjetivo de la infracción también es carga de la Administración (pertenece a la tipicidad), sólo que no es susceptible de prueba directa, normalmente, únicamente a través de determinados indicios. Por ello es preciso distinguir entre el elemento subjetivo de la infracción (al menos se requiere negligencia o un error vencible sobre el hecho), y la culpabilidad en sentido estricto, cuya ausencia o disminución corresponde acreditar al obligado tributario (un error de prohibición, por ejemplo). Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad*, ob. cit., pág. 1454.

con prueba obtenida sin las debidas garantías⁴⁷⁷. Al objeto de nuestro estudio, en el presente epígrafe sólo nos ocuparemos de la regla referida al juicio, por su relación con la prueba de la culpabilidad.

Aclarado lo anterior, antes de continuar queda por deshacer otra confusión muy común que se advierte entre el derecho a la presunción de inocencia y el principio *in dubio pro reo*, manifestaciones ambas del principio general *favor rei*. En este sentido conviene, desde ya, aclarar que ambos son diferentes, pues el derecho a la presunción de inocencia se manifestará en aquellos casos donde no exista una actividad probatoria adecuada o en los casos en que aquella se haya realizado sin las garantías debidas, mientras que el principio *in dubio pro reo* se revelará cuando, existiendo una actividad probatoria adecuada practica con las debidas garantías, exista una duda racional sobre la real concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo sancionador de que se trate, es decir, en el momento que el juzgador o, como comprobaremos, el órgano administrativo se deban pronunciar sobre la prueba practicada. Asimismo, es importante destacar que el derecho a la presunción de inocencia, al estar incardinado dentro de los derechos fundamentales del art. 24.2 CE, es reclamable a través del recurso de amparo, mientras que la regla *in dubio pro reo* no⁴⁷⁸.

⁴⁷⁷ Tribunal Constitucional, Sentencia núm. 66/1984 de 6 junio [FJ 2]: «En lo que se refiere al primer punto, es conocido que la disposición que declara -dentro de las garantías contenidas en el artículo 24.2 de la Constitución- que todos tienen derecho a la presunción de inocencia contiene una regla del juicio con relevancia en lo que atañe a la prueba y, además, una regla de tratamiento del imputado -en el proceso penal- o del sometido a procedimiento sancionador, en aquellos a los que son extensibles principios que rigen en lo punitivo, regla que proscribire que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada.»

⁴⁷⁸ Lo anterior queda corroborado por el TC, cuando en la sentencia citada 44/1989 de 20 febrero [FJ 2], señala: «Nuestra doctrina y jurisprudencia penal han venido sosteniendo que, aunque ambos puedan considerarse como manifestaciones de un genérico *favor rei*, existe una diferencia sustancial entre el derecho a la presunción de inocencia, que desenvuelve su eficacia cuando existe una falta absoluta de pruebas o cuando las practicadas no reúnen las garantías procesales y el principio jurisprudencial *in dubio pro reo* que pertenece al momento de la valoración o apreciación probatoria, y que ha de juzgar cuando, concurrente aquella actividad probatoria indispensable, exista una duda racional sobre la real concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos que integran el tipo penal de que se trate. Desde la perspectiva constitucional la diferenciación entre la presunción de inocencia y la regla *in dubio pro reo* resulta necesaria en la medida que la presunción de inocencia ha sido configurada por el art. 24.2 de la Constitución como garantía procesal del imputado y derecho fundamental del ciudadano protegible en la vía de amparo, lo que no ocurren propiamente con la regla *in dubio pro reo*, condición o exigencia «subjetiva» del convencimiento del órgano judicial en la valoración de la prueba inculpatória existente aportada al proceso.»

En consecuencia, sólo alcanzarán la protección del recurso de amparo aquellas sanciones carentes de actividad probatoria o, habiéndola, donde no se hayan respetado las garantías procesales en su obtención [presunción de inocencia], mas nunca podrá gozar de dicha protección la discrepancia con respecto a los resultados y valoraciones que tal actividad probatoria concluya, pues ello, se considerará una cuestión de legalidad ordinaria [*in dubio pro reo*].

Una vez efectuada la distinción entre ambas garantías, conviene precisar que el derecho a la presunción de inocencia es un derecho originariamente incardinado en el procedimiento penal, el cual, a raíz de la proclamación de la Constitución Española de 1978, fue expandido a cualquier procedimiento sancionador o limitativo de derechos. Así, de forma temprana, lo reconoció el Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 13/1982 de 1 abril [FJ 2]:

El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos.

Por ello, se puede afirmar con rotundidad que desde la proclamación de nuestra Carta Magna, el derecho a la presunción de inocencia es aplicable a cualquier procedimiento sancionador: ya sea este penal; ya sea administrativo.

Dando un paso más, en la citada sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril, el TC delimitó el contenido del referido derecho, dentro del procedimiento sancionador administrativo:

En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Lo que resume el propio TC al afirmar que: ~~la~~ traslación de la presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador perfila su alcance, y sólo cobra sentido cuando la Administración fundamenta su resolución en una presunción de culpabilidad del sancionado carente de elemento probatorio alguno.+ (STC -Sala Segunda-, Sentencia núm. 23/1995 de 30 enero, fundamento jurídico 2º).

Por tanto, el principio de inocencia trasladado al Derecho sancionador tributario se concreta en la carga que se le impone a la Administración Tributaria de: probar los hechos y la intervención en los mismos del sancionado; lo que, en buena lógica, destruye la presunción de inocencia.

En cuanto al contenido de la prueba necesario para destruir la presunción de inocencia, observamos como el TC ha ido evolucionando los requisitos exigibles a dicha prueba, pasando de una *mínima actividad probatoria*, tal y como inicialmente sostenía el Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 31/1981 de 28 julio [FJ 3]:

Pero para que dicha ponderación pueda llevar a desvirtuar la presunción de inocencia, es preciso una mínima actividad probatoria producida con las garantías procesales que de alguna forma pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado

A exigir una prueba *suficiente*, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 109/1986 de 24 septiembre [FJ 2]:

Hubo, pues, actividad probatoria suficiente para que el órgano jurisdiccional formara su convicción y, sobre todo, para que no pueda tenerse como lesionado el derecho fundamental a la presunción de inocencia del actual solicitante de amparo.

[õ]

õ no puede considerarse como constitutiva de una lesión del derecho a la presunción de inocencia desde el momento en que en el proceso ha existido suficiente actividad probatoria y suficiente actividad de valoración de las pruebas practicadas.

Verdaderos actos de prueba, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 41/1998 de 24 febrero [FJ 4]:

Estos datos muestran elocuentemente que la alegada vulneración del derecho a la presunción de inocencia carece de toda consistencia, porque el fallo condenatorio se apoya en verdaderos actos de prueba, practicados con todas las garantías en el juicio oral (SSTC 31/1981, fundamento jurídico 3.º; 109/1986, fundamento jurídico 1.º, y 259/1994, fundamento jurídico 2.º).

Pruebas de cargo válidas, por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 81/1998 de 2 abril [FJ 4]:

La presunción de inocencia, por tanto, como derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas, no puede erigirse, a la vez, en canon de validez de las pruebas

Hasta llegar a una exigencia mucho más completa, consistente en *pruebas de cargo válidas y obtenidas con todas las garantías*, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 157/1998 de 13 julio [FJ 2]:

la presunción de inocencia opera, en el ámbito del proceso penal, como derecho del acusado a no sufrir una condena a menos que su culpabilidad haya quedado establecida, más allá de toda duda razonable, en virtud de pruebas que puedan considerarse de cargo y obtenidas con todas las garantías

En conclusión, no toda práctica de prueba realizada a lo largo del procedimiento tributario podrá ser considerada como válida para destruir la presunción de inocencia, pues pensemos que muchas de las pruebas practicadas podrían considerarse inválidas; será necesario pruebas de cargo válidas, que además hayan sido obtenidas con todas las garantías, es decir, que no vulneren al conseguirse otros derechos fundamentales. Y ese juicio de *validez y garantía* sobre la prueba practicada, deberá ser analizado desde el prisma de la resolución sancionadora, es decir, *ex post*.

Y ese contenido suficiente para destruir la presunción de inocencia concretado en *pruebas de cargo válidas y obtenidas con todas las garantías*, alcanza una inusitada relevancia en el campo sancionador tributario, pues, es evidente, que la presunción de inocencia puede quedar en mera teoría si la contraponemos a la eficacia probatoria de las actas infractoras emitidas por los funcionarios de la Agencia Tributaria. En este punto, es donde la jurisprudencia tiene que ser más cuidadosa si quiere llevar hasta sus últimas consecuencias el contenido de la principio de presunción de inocencia, pues, huelga decir, que en dicho supuesto se desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, obligando al administrado a aportar pruebas de descargo si no quiere verse sancionado⁴⁷⁹.

⁴⁷⁹ Resumen de la jurisprudencia sobre la presunción de certeza de las actas de inspección lo podemos ver contenido en Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 18 septiembre 2008 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 317/2004) [FJ 2]: *Es reiterada la jurisprudencia de este Tribunal limitar el valor atribuible a las actas de la Inspección, refiriendo la presunción de certeza a sólo los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector, o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones jurídicas, cuando se refiera a hechos que se localizan temporalmente en el pasado. Tal doctrina está ratificada por la del Tribunal Constitucional, que, en S. 76/1990 de 26 de abril F.J.8.B, respecto al valor probatorio de las actas de la Inspección de Tributos, que, al analizar el art. 145.3 de la Ley General Tributaria cuestionado*

De ello se hace eco el Tribunal Constitucional (Sala Primera), en su Sentencia núm. 14/1997 de 28 enero [FJ 6], en referencia a las actas de infracción:

Éstos principios generales no impiden que las actas de infracción, donde los funcionarios competentes consignan los hechos que observan en el curso de sus comprobaciones e investigaciones, sean consideradas como medios de prueba, capaces de destruir, en su caso, la presunción de inocencia que protege a todo ciudadano. Así lo manifestó la citada STC 76/1990, añadiendo que lo que exige el respeto a los derechos que declara el art. 24 CE no es negar todo valor probatorio a las actas, sino modular y matizar su eficacia probatoria. Sería incompatible con la Constitución «una presunción iuris et de iure de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección», o que se dispensara «a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados» (STC 76/1990, fundamento jurídico 8º. B).

En consecuencia, se desprende que las actas infractoras emitidas por los funcionarios de la Agencia Tributaria sólo podrán ser consideradas como pruebas de cargo válidas y obtenidas con todas las garantías, si se encuentran fundamentadas en base a auténticas pruebas de cargo, obtenidas con todas las garantías, pero teniendo en cuenta que, a pesar de la presunción de certeza y veracidad de la que gozan dichas actas, el contribuyente se encuentra constitucionalmente habilitado para presentar otras pruebas de descargo que destruyan dicha presunción de veracidad⁴⁸⁰.

a la sazón, dice: «el precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección Tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples apreciaciones que los Inspectores consignan en las actas y diligencias» (sent. del TS de 24 de junio de 1991). Esta presunción de certeza, que, en principio, desplaza la carga de la prueba al sujeto pasivo, no excluye que éste se libere de la misma acreditando que el Inspector no ha realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas. Es decir, que la citada presunción no impide un elemental control de la real existencia de algún medio idóneo para que el Inspector haya podido concluir razonablemente que son ciertos los extremos que describe en el acta. Pero si concurre esta circunstancia, entonces la presunción de certeza despliega toda su eficacia, de modo que habrá de ser el interesado quien acredite con las pruebas precisas que no se ajustan a la realidad de los hechos descritos por la Inspección.+

⁴⁸⁰ Para un examen en profundidad sobre la presunción de veracidad y certeza de las denuncias y actas de infracción, cfr. AGUADO I CUDOLÀ, Vicenç: «Presunción de certeza de denuncias y actas de inspección»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., págs. 666 y 684. En el cual el

A mayor abundamiento, debemos mostrarnos en abierta oposición con el TC, cuando afirma que el derecho a la presunción de inocencia no rige con la misma intensidad en el ámbito sancionador administrativo, que en sede contencioso-administrativa, o en el proceso penal, como nos indica el TC, a continuación, en la misma sentencia:

A partir de este mínimo, prohibido por la Constitución en todo caso, las exigencias constitucionales son crecientes en los distintos procedimientos: en la vía administrativa, en sede contencioso-administrativa, y en el proceso penal, en los términos que detalló la referida sentencia.

En nuestra opinión, no existe ningún tipo de razón para que las exigencias constitucionales sean menores en la vía administrativa; para nosotros, si la prueba de cargo no es válida para destruir la presunción de inocencia, o si ésta no se ha obtenido con las debidas garantías, sólo puede comportar un pronunciamiento absolutorio. Y ello, porque no entenderíamos, desde un prisma constitucional, que la misma prueba pudiera ser considerada válida, o no, u obtenida con todas las garantías, o no, en función del órgano que la revisa. Aquí, a nuestro juicio, se confunde por parte del TC la validez de la prueba de cargo que sirve a la destrucción de la presunción de inocencia, con las consecuencias que dicho juicio conlleva. Al igual que decíamos sobre la culpabilidad [se es o no se es culpable], la prueba practicada es válida o no es válida, y ello, independientemente del órgano que la valore; la seguridad jurídica no debe admitir modulaciones o matizaciones en este aspecto.

Para concluir podemos afirmar que el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada [suficientes y realizados con las garantías debidas]; que la carga de la prueba corresponda a la Administración Tributaria; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, deba traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

autor advierte de forma crítica [y con la cual coincidimos plenamente]: «hora bien, la excesiva amplitud con que la jurisprudencia constitucional ha admitido el valor probatorio de las actuaciones administrativas puede llevar a un excesivo predominio del expediente administrativo en detrimento de las garantías de los ciudadanos. En este sentido, hubiera sido que el TC hubiera marcado unos límites más precisos.» Ibidem. pág. 684.

Dicho lo cual, una vez realizada por parte de la Administración Tributaria la actividad probatoria sobre la existencia del hecho y sobre la intervención en el mismo del sancionado, aún quedará realizar un engarce lógico de subsunción para deducir de éstos el elemento subjetivo [dolo o culpa]. Dicho proceso se realiza, y alcanza todo su significado, a través de la motivación contenida en el acuerdo sancionador, por ello a continuación vamos a referirnos a la misma.

2.3 La importancia de la motivación del acuerdo sancionador

Al abordar la motivación que debe acompañar los acuerdos sancionadores llegamos a una cuestión clave del Derecho sancionador tributario en relación al principio de culpabilidad. Dicha importancia se revela en esencialidad, pues la falta de motivación, la motivación en negativo o la motivación defectuosa, no otro efecto debe comportar en un Estado de Derecho que la *nulidad* del acuerdo sancionador. Y ello, advirtiendo desde ya, que dicha ausencia o defecto de motivación, no van a poder ser subsanadas, ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por los jueces o tribunales.

Por ello, la motivación de los acuerdos sancionadores se convierte en la auténtica prueba de fuego de la Administración Tributaria, pues, en ella, el principio de culpabilidad alcanza toda su plenitud. Pues de nada servirá que la Administración tenga razón teórica o que haya realizado una actividad probatoria suficiente para destruir la presunción de inocencia, si dicho razonamiento teórico o dicha actividad probatoria no es expresada correctamente a través de, precisamente, una correcta técnica motivacional.

Así es, la Administración Tributaria viene obligada a realizar una motivación específica sobre la concurrencia del elemento subjetivo [dolo o culpa] y las pruebas de las que se infiere en el acuerdo sancionador, si no quiere ver cómo el mismo resulta anulado⁴⁸¹, por todas, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 164/2005 de 20 junio [FJ 6]:

⁴⁸¹ Lo explica perfectamente FALCÓN Y TELLA: «De modo que se pueden imponer sanciones incluso en supuestos de «gran complejidad fáctica o jurídica», pero en cualquier [sic] hay que motivar debidamente la existencia de culpa. Y si no se realiza ese «esfuerzo explicativo» (como viene ocurriendo en la mayoría de los casos), la sanción debe anularse» +FALCÓN Y TELLA, Ramón: «La motivación de las sanciones y la STS 10 julio 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente», en *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2008.

En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

Lamentablemente es muy frecuente el error por parte de la Administración Tributaria de motivar las sanciones por la simple verificación del incumplimiento de la obligación tributaria, lo que conlleva, dicho sea de paso, un desconocimiento palmario del Derecho sancionador tributario. Por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 10 febrero 2010 [FJ 3]:

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

La clave es que la Administración Tributaria [y todos los demás operadores jurídicos que intervienen en un procedimiento sancionador] comprendan que nos encontramos ante dos realidades diferentes, una cosa es el Derecho tributario y otra distinta el Derecho sancionador tributario, ambos tienen sus propias reglas y principios, y, con base a dicha distinción elemental y primaria, resulta obvio que no todo incumplimiento tributario debe comportar una sanción de forma automática. Así lo expresa el TS de forma contundente en la resolución *supra* aludida [FJ 5]:

Y esto es así porque la sanción tributaria es estructural y cualitativamente distinta de la obligación tributaria. Ello se explica porque lo cardinal de las sanciones tributarias, lo crucial, lo esencial no es el derecho infringido (tributario) sino la naturaleza del actuar, es decir, su carácter infractor, que acarrea como efecto la sanción. Hay que insistir en ello, lo decisivo cuando de sanciones tributarias se trata no es que sean "tributarias" sino que son sanciones. Su regulación en la L.G.T., o en cualquier norma fiscal, es claramente secundaria, pues lo importante es que su regulación respete los principios del derecho sancionador. (El campo del derecho tributario tiene su ámbito de actuación en la obligación tributaria).

Pero dicha falta de motivación del elemento subjetivo, que, como venimos diciendo, se convierte en esencial si la Administración Tributaria no quiere ver cómo resulta anulado el acuerdo sancionador, no debe resultar sorprendente si tenemos en cuenta lo previsto por el propio legislador tributario en la LGT, el cual, como

veremos, olvida [consciente o inconscientemente] cualquier referencia a la motivación específica del elemento subjetivo, verdadera clave de bóveda del procedimiento sancionador. No otra cosa se deduce del artículo 211.3 LGT, a saber:

La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En ese sentido, debemos volver a insistir en que la presunción de inocencia comporta la prueba sobre los hechos y sobre la participación en los mismos del obligado tributario, pero no del elemento subjetivo.

Así se pronuncia la jurisprudencia, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), Sentencia núm. 967/2000 de 8 junio [FJ 2]:

o el ámbito propio del derecho a la presunción de inocencia que, en definitiva, es el derecho cuya vulneración se denuncia aquí, únicamente alcanza a los hechos y a la participación o implicación del acusado en los mismos, lo que en el presente caso la Audiencia ha estimado probado por el testimonio de las víctimas y el de los policías que detuvieron al acusado y le ocuparon la navaja (v. F. 2º). Los elementos subjetivos de los correspondientes tipos penales (como el ánimo de lucro en el delito de robo) han de inferirse de los extremos fácticos acreditados.

Por ello, cuando la LGT se refiere a que la resolución expresa contendrá la valoración de las pruebas practicadas, no podemos deducir que se está refiriendo al elemento subjetivo, pues éste la mayoría de las veces se infiere, sin que pueda ser probado, sino que será deducido, precisamente, a la hora de motivar, mediante lo que *supra* hemos denominado el engarce lógico de subsunción.

Un ejemplo práctico de este engarce lógico de subsunción entre la prueba de los hechos y la participación en los mismos del obligado tributario lo podemos ver reflejado en la jurisprudencia, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 28 abril 2014 [FJ 5B]:

o debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia. Esto es, las inexactitudes y la

situación de la contabilidad de la empresa Aldamar que reflejan los actos administrativos que se enjuician solo pueden explicarse por la concurrencia del elemento de voluntariedad y de la omisión de la conducta exigible que configuran la culpabilidad.

Ergo, a la legislación tributaria todavía le queda un largo camino por recorrer respecto al principio de culpabilidad, ya que, como hemos comprobado, ni siquiera la LGT obliga a motivar la concurrencia del elemento subjetivo, provocando, de suyo, confusión en los operadores jurídicos, que tendrán que acudir a la jurisprudencia para fundamentar la nulidad del acuerdo sancionador por falta de motivación, insistimos, del elemento subjetivo.

Por ello, debemos reiterar que la falta de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo debe conllevar la anulación del acuerdo sancionador, tal y como reiteradamente se pronuncia la jurisprudencia del TS, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 2305/2016 de 26 octubre [FJ 4]:

«Esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario.

En conclusión, debe existir un juicio de culpabilidad motivado en el acuerdo sancionador, sin que sea dable a los jueces y tribunales subsanar dicha ausencia, pues tal y como tiene declarado el Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 243/2007 de 10 diciembre [FJ 3]:

Sobre la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso, existe ya doctrina constitucional consolidada (entre las últimas la STC 175/2007, de 23 de julio), que así lo afirma porque: «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales Contencioso-Administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, "condenen" al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE».

Y tampoco, como anunciábamos, dicha ausencia de motivación del elemento subjetivo en el acuerdo sancionador podrá ser subsanada por los Tribunales Económicos Administrativos, así lo sostiene el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 10 diciembre 2012 [FJ 4]:

Ni los tribunales económico - administrativos ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, en este caso la Inspección de los Tributos, a quien corresponde motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].

En consecuencia, la falta de motivación de la culpabilidad sólo podrá ser subsanada por el propio órgano sancionador, al resolver el recurso de reposición, pero no por los Tribunales Económico-Administrativos ni por los órganos judiciales.

3. El principio de responsabilidad por el hecho

Como corolario del principio de culpabilidad resulta el principio de responsabilidad por el hecho, del cual se deduce que sólo podrán ser sancionados los obligados tributarios por hechos [acción u omisión] que resulten típicos, antijurídicos y culpables.

De esta forma, el principio de responsabilidad por el hecho, se contraponen al Derecho penal de autor, en el que se podía sancionar exclusivamente en base a la personalidad de éste.

El citado principio descansa en el principio de legalidad [art. 25.1 CE], el cual señala: *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.*

Aunque el principio de responsabilidad por el hecho tiene su origen en el Derecho penal, también se halla constitucionalizado en el ámbito sancionador administrativo, el cual en su aspecto positivo obliga a establecer la sanción teniendo en cuenta el grado de culpabilidad del sujeto en la comisión de los hechos y, en su aspecto negativo, impide que la sanción se determine en atención a la personalidad del autor. Por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 150/1991 de 4 julio [FJ 4]:

En efecto, la C.E. 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-.

La fundamentación constitucional del citado principio la podemos ver explicitada, entre otras, en Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 270/1994 de 17 octubre [FJ 6]:

A la luz de la Constitución habría por consiguiente que expulsar del ordenamiento jurídico todo supuesto de sanción penal o administrativa que viniera fundamentada no en la realización de una determinada conducta prohibida, claramente determinada o cuando menos determinable, sino en la presencia de una cierta «tipología de autor». Tal fundamento, propio del Derecho penal y administrativo sancionador de los regímenes totalitarios, no se compadece con los principios de exclusiva protección de bienes jurídicos y de culpabilidad por el hecho, que, por el contrario, caracterizan a dichos conjuntos normativos en un Estado social y democrático de Derecho como es el nuestro. Para imponer una sanción administrativa acorde con los postulados que ineludiblemente se desprenden de esta última forma de organización no basta, pues, con la presencia de un cierto modo de vida, por muy censurable que sea, si no va acompañado de actos externos mediante los que se lesione o ponga en peligro un interés jurídicamente protegido.

De lo que se deduce que sólo la culpabilidad existente durante la misma realización del tipo puede convertirse en fundamento de la responsabilidad represiva [penal o administrativa sancionadora], sin que sea dable tomar en cuenta para fundamentar la culpabilidad un Derecho sancionador de autor o, dicho de otra forma, una culpabilidad por la conducción de la vida⁴⁸².

Ello no obstante, dicho principio no se vulnera desde un punto de vista constitucional cuando se aplica el criterio de la reincidencia, tal y como se prevé en el artículo 29. 3. d) de la LRJSP, el cual señala:

La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.

⁴⁸² Cfr. ROXIN, Claus: *Derecho penal, Parte General*, Tomo I, ob. cit., pág. 817. En el mismo sentido CEREZO MIR: «El objeto del reproche de la culpabilidad es la realización de una acción u omisión típica y antijurídica. La culpabilidad es culpabilidad por el hecho.» Cfr. CEREZO MIR, José: *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo III, ob. cit., pág. 45.

Y no se vulnera, porque tal y como tiene dicho el TC en la sentencia 150/1991 *supra* referida [FJ 9], con la agravante de la reincidencia no se sancionan hechos anteriores, sino los constitutivos del nuevo hecho, pero agravando la pena resultante:

Finalmente, tampoco es aceptable el argumento de que no es conforme con la Constitución agravar la pena por hechos anteriores a la comisión del delito, que el Juez razona a partir de lo dispuesto en el art. 25.1, in fine, de la Constitución. Basta con señalar, al efecto, que la exigencia del art. 25.1 C.E. se refiere a la vigencia, en el momento de cometerse el nuevo delito, de la norma sancionadora; por ello, lo determinante, a efectos de la adecuación a la Constitución, es que se aplique una norma reguladora de la reincidencia que esté vigente en ese momento, según la exigencia de *previa lege*; norma que, como se ha dicho, no sanciona hechos anteriores, sino los constitutivos del nuevo delito, agravando la correspondiente pena.

4. El principio de personalidad de las sanciones

Como segundo corolario del principio de culpabilidad, nos encontramos con el principio de personalidad de las sanciones, según el cual nadie debe responder por hechos cometidos por otro, lo que impide la traslación de la responsabilidad a una persona ajena al hecho infractor, expresado bajo el aforismo latino *nemo punitor pro alieno delicto*.

Aunque también tiene su origen en el Derecho penal, por otra parte lógico al derivar del principio de culpabilidad penal, también en este caso el TC ha confirmado la vigencia en el Derecho sancionador administrativo del principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por hechos propios, así Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 146/1994 de 12 mayo [FJ 4]:

Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental [STC 254/1988, fundamento jurídico 5.º], también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción [STC 219/1988, fundamento jurídico 3.º], denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

El principio de personalidad de las sanciones es la consecuencia lógico-jurídica del reconocimiento constitucional del principio de culpabilidad, y en este sentido el Tribunal Constitucional (Sala Primera), en su Sentencia núm. 120/1994 de 25 abril [FJ 2], lo reconoce: *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+

Esa necesidad de determinar al autor de la acción u omisión sancionable que el TC requiere, nos lleva, a su vez, a constreñir el concepto de autor en el ámbito sancionador tributario. En este sentido, en el Derecho sancionador administrativo, en general, y en el Derecho sancionador tributario, en particular, no encontraremos una regulación de los distintos tipos posibles de autoría⁴⁸³, lo que ha llevado a una prestigiosa doctrina a reclamar la elaboración de una teoría general propia de la autoría para el Derecho sancionador administrativo⁴⁸⁴

A contrario, nuestro Código penal sí que contiene una exhaustiva regulación de los distintos partícipes, haciendo responsables criminalmente de los delitos tanto a los autores como a los cómplices [art. 27 CP], precisando a continuación las tres formas legales de autoría: autoría única o directa; coautoría; y autoría mediata; no obstante, acto seguido establece otras formas de participación, equiparando al inductor y al cooperador necesario al autor [art. 28 CP]; y, por último, determinando que serán cómplices los que cooperen a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos [art. 29 CP]. De la misma forma el CP establece otras formas de participación intentada como son: la proposición, la conspiración o la provocación [arts. 17 y 18 CP], eso sí, únicamente en los casos especialmente previstos en el CP.

Como vemos, el CP no sólo establece las distintas formas posibles de autoría, sino que regula con detalle todas las formas posibles de participación que pueden dar lugar a la responsabilidad criminal. De lo anterior conviene realizar una primera precisión, cuál es, qué diferencia existe entre la autoría y cualquier otro tipo de participación, a saber: siguiendo a MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN podemos afirmar [simplificando ambos conceptos] que la autoría es principal y la participación accesoria. Diferencia que habrá de buscarse con un criterio objetivo-material, concretamente con el del dominio del hecho⁴⁸⁵.

⁴⁸³ Como nos indican LASAGABASTER HERRARTE y LÓPEZ CÁRCAMO: «la autoría constituye una de las categorías que en el Derecho administrativo sancionador está más huérfana de regulación». Cfr. LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki y LÓPEZ CÁRCAMO, Ignacio: en *Ley de la Potestad Sancionadora. Comentario Sistemático*, dirigido por LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki, Bilbao: LETE argitaletxea, 2006, pág. 181.

⁴⁸⁴ Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 417.

⁴⁸⁵ Según el criterio del dominio del hecho «es autor quien domina finalmente la realización del delito, es decir, quien decide el sí y el cómo de su realización.» Cfr. MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., págs. 461 y 462.

Pues bien, tal y como anunciábamos, la LGT no contiene ninguna regulación *ad hoc* de las formas de autoría en el Derecho sancionador tributario a imagen y semejanza de la contenida en el CP, según acabamos de comprobar⁴⁸⁶. Dicho lo cual, en nuestra opinión, nada empece a que todas las formas de autoría aludidas en el Código penal [autoría única o directa, coautoría y autoría mediata] sean trasladables al Derecho sancionador tributario, obviamente, siempre que se respeten los principios de legalidad, personalidad de las sanciones y culpabilidad. Sin embargo, fuera de los supuestos de autoría comentados, no serán trasladables otras formas de responsabilidad previstas en el CP [complicidad, inducción, cooperador necesario] al no encontrarse dichos tipos de participación previstos en la LGT.

Expuesto ello, a continuación pasamos a ocuparnos de la regulación que contiene la LGT respecto a los sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias. Actualmente la LGT aborda en su Capítulo II, del Título IV, las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, comenzando en su Sección 1, artículo 181 LGT, por ocuparse de los sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias, en virtud del principio de personalidad de las sanciones, veamos cuál es su contenido:

El apartado primero del artículo 181 LGT nos dice: *serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen⁴⁸⁷ las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.*

⁴⁸⁶ La citada omisión genera, sin duda, una constatable inseguridad jurídica, por lo que de *lege ferenda* sería conveniente que la LGT incluyese una regulación específica de las formas de autoría y, en su caso, de participación en las infracciones tributarias.

⁴⁸⁷ En cuanto a qué se entiende por realizar la acción u omisión, coincidimos plenamente con REBOLLO PUIG cuando afirma: *En cuanto a lo primero, digamos que el autor puede realizar la acción por sí sólo; pero también conjuntamente con otros o sirviéndose de otro como mero instrumento. Por tanto, junto con la autoría individual y directa, cabe la coautoría y la autoría mediata. Tanto porque realizar no tiene que consistir en ejecutar materialmente todos los elementos del tipo como porque hay que diferenciar al coautor del cooperador y al autor mediato del inductor,õ + Vid.: REBOLLO PUIG, Manuel: Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes, en Revista Vasca de Administración Pública, Nº. especial 99-100, Mayo-Diciembre 2014, págs. 2529 y 2530.*

De lo anterior ya podemos extraer una primera conclusión: según la LGT sólo los autores podrán ser considerados sujetos infractores, pues resulta patente que únicamente ellos pueden *realizar* las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Por otra parte, no cabe duda alguna que nuestro ordenamiento sólo concede la titularidad de los derechos y obligaciones a las personas físicas y jurídicas, por ello la LGT enseguida sale al paso y, por remisión [entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35], nos dice que también podrán ser sujetos infractores las entidades civiles sin personalidad jurídica, siempre que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Seguidamente, en el mismo precepto, realiza una relación abierta [*entre otros*] de sujetos potencialmente infractores, entre los que significa a los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes, los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal, las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros, el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario y los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua. En definitiva, todos ellos, sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y/o formales.

En su segundo apartado, el artículo 181 LGT se ocupa de advertirnos que el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal en relación con la declaración de responsabilidad a efectos de lo dispuesto en el artículo 41.1 LGT, el cual nos señala: *La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.*+, considerando que el artículo 35.2 de la LGT prescribe: *Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes; b) Los sustitutos del contribuyente; c) Los obligados a realizar pagos fraccionados; d) Los retenedores; e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta; f) Los obligados a repercutir; Los obligados a soportar la repercusión; h) Los obligados a soportar la retención; i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta; j) Los sucesores; Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*+

Por último, el apartado tercero del artículo 181 LGT nos señala que, cuando en una infracción tributaria concurren varios sujetos infractores, todos ellos responderán de forma solidaria del pago de la sanción frente a la Administración. Eso sí, será ineludible que con carácter previo se haya dirigido contra el infractor, del que pretenda cobrar, tramitando el correspondiente expediente sancionador.

Así las cosas, verificado el reconocimiento constitucional del principio de personalidad de la sanción en el ámbito sancionador tributario y lo previsto por la LGT respecto a los sujetos infractores, nos deberemos preguntar si las consecuencias de la infracción, singularmente las sanciones, pueden ser exigidas a otros sujetos distintos a los sujetos infractores [autores]. La respuesta nos la da, acto seguido, la LGT al establecer en su artículo 182 una diferencia entre los sujetos infractores y los responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

Ergo, una cosa será que sólo los autores, aquellos que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, puedan ser considerados como sujetos infractores, y otra distinta, que las consecuencias de la infracción impuestas a éstos [las sanciones] puedan ser sufridas por otros [responsables y sucesores de las sanciones tributarias].

Pese a ello, avanzamos desde este momento, lo anterior no significa en modo alguno que se pueda imputar una responsabilidad objetiva, esto es, sin culpabilidad, a los responsables, tal y como algún autor propone⁴⁸⁸. A nuestro juicio, y esta es la tesis mantenida en el presente trabajo, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción, no pueden ser exigidas más que a quienes con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción⁴⁸⁹, por ello, también a los responsables y sucesores a los que se les derive responsabilidad sancionadora deberán, de alguna forma, haber participado en la lesión constitutiva de la infracción, si no se quiere vulnerar el principio de responsabilidad personal⁴⁹⁰.

⁴⁸⁸ Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 419 y ss.

⁴⁸⁹ Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 15 julio 2016 [FJ 4].

⁴⁹⁰ De la misma opinión LÓPEZ LÓPEZ: como conclusión principal ha de resaltarse que el principio de personalidad de las sanciones es plenamente aplicable al ámbito de las infracciones tributarias, no sólo al sujeto infractor, sino también al responsable de la sanción.+Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 80.

Dicha afirmación comporta que a continuación nos debamos plantear una serie de cuestiones conflictivas en el Derecho sancionador tributario, como son la responsabilidad solidaria, la responsabilidad subsidiaria y la posición de garante.

4.1 La responsabilidad solidaria

Se ha de confesar, *ab initio*, que la responsabilidad solidaria se hace muy difícil de cohonestar con el principio de culpabilidad, también con su corolario, el principio de personalidad de las sanciones y, sobre todo, con el principio de proporcionalidad. En este sentido, el Derecho sancionador tributario encuentra una de sus singularidades en el ámbito de la responsabilidad solidaria. Esta singularidad [matiz] ha sido tratada generalmente por los administrativistas de forma muy crítica⁴⁹¹.

⁴⁹¹ *Ad exemplum*: para HUERGO LORA: %El principio de culpabilidad es muy difícil de cohonestar con la responsabilidad solidaria+[õ] %La idea central de un Derecho sancionador moderno es que se impone la sanción a quien, conociendo o debiendo conocer que una conducta está prohibida y castigada con una sanción, y siendo libre para llevarla a cabo o no, la realiza, violando la norma sancionadora. Este objetivo se incumple si los culpables se libran de la sanción pero también si la sanción se impone a quien no es culpable o si a un culpable se le castiga por lo que ha hecho él y por lo que han hecho los demás, es decir, por actos de los que él no es culpable.+ HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, ob. cit., págs. 395 a 397. Para NIETO GARCÍA: %La responsabilidad solidaria y subsidiaria es la parcela más desafortunadamente tratada del Derecho Administrativo Sancionador, pues en ella coincide una regulación positiva improvisada con una jurisprudencia que dista mucho de tener las ideas claras.+ NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág. 390. De otra opinión DE PALMA DEL TESO: %En consecuencia, en el caso de establecerse un régimen de responsabilidad sancionadora solidaria sigue siendo plenamente aplicable el principio de personalidad de las sanciones y la exigencia de dolo o culpa. Por otra parte, deberán arbitrase mecanismos que permitan hacer compatible este tipo de responsabilidad con el principio de proporcionalidad de las sanciones.+ PALMA DEL TESO, Ángeles: %Principio de culpabilidad: definición y aplicación+ en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 713. En contra REBOLLO PUIG, para quien la determinación de los responsables solidarios y subsidiarios no tiene por qué estar presidida por los principios de personalidad y culpabilidad. Sin embargo, conviene aclarar que REBOLLO PUIG diferencia, por una parte, cuando los responsables solidarios y subsidiarios responden por las sanciones impuestas a otros, en cuyo caso, sostiene, dicha responsabilidad no tiene que estar presidida por los principios de personalidad y culpabilidad; y por otra, cuando se habla de responsables solidarios, refiriéndose a la coautoría, en cuyo caso sí que deberán aplicarse los principios de personalidad y culpabilidad. Cfr.: REBOLLO PUIG, Manuel: %Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes+ en *Revista Vasca de Administración Pública*, ob. cit., pág. 2528.

Efectivamente, resulta una singularidad puesto que de las dos manifestaciones del Derecho represivo sólo es aplicable en el Derecho sancionador administrativo, encontrándose proscrita en el Derecho penal, ya que en éste no se contempla la responsabilidad solidaria, es decir, en el Derecho penal cada uno de los autores de un mismo delito responde individualmente por los hechos cometidos, típicos y antijurídicos, en función de la medida de su culpa. Dicho de otra forma, si se considera autores a varias personas de un hecho delictivo y ello conlleva una multa económica, a cada uno de ellos les será impuesta dicha multa en función de su grado de participación y cada uno de ellos deberá responder a título individual; mientras que en el ámbito sancionador administrativo, si sucede el mismo supuesto, la sanción será única para todos, pudiendo serle exigida a cualquiera de los responsables *in totum*, sin perjuicio que, posteriormente, el que la haya abonado pueda prorratarla entre los demás.

En la jurisprudencia del TC, la justificación de dicha singularidad la podemos encontrar en la, tantas veces aludida, Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril [FJ 4º], Tribunal Constitucional (Pleno):

Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve. En segundo lugar, debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho sancionador administrativo no puede hacerse mecánicamente y sin *matices*, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico.

Dos notas queremos subrayar de dicha justificación: la primera, ~~%a~~ también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve+; la segunda, ~~%n~~o es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable a posteriori entre los distintos responsables individuales.+

Respecto a la valoración de dichas notas justificativas a las que hace alusión el TC, cabe apuntar lo siguiente: estamos plenamente de acuerdo con la primera, como no podía ser de otra forma, ya que de forma clara el TC se manifiesta conforme a que en dicha responsabilidad solidaria también se exige la culpabilidad [ya sea a título de dolo ya sea a título de culpa]; pero debemos mostrarnos en abierta oposición con la segunda, pues debemos reiterar una vez más, que en el ámbito de la culpabilidad no puede existir un *tertium genus*: se es o no se es culpable; y, derivado de lo anterior, se responde en función de la medida de la culpabilidad del autor. Por ello, hacer responder a un contribuyente, aunque se requiera culpabilidad, en mayor medida de su culpabilidad, como sucede en el caso de la responsabilidad solidaria, nos parece contrario al principio de proporcionalidad y al derecho a la dignidad de la persona proclamado en el art. 10 CE.

No obstante lo anterior, como sabemos la LGT realiza una remisión subordinada a los principios de la potestad sancionadora reguladores de la misma en materia administrativa [art. 178 LGT], por lo que deberemos considerar que la recién estrenada LRJSP ha introducido una novedad de la mayor relevancia en dicho aspecto frente a su antecesora, la LRJPAC, al afirmar en su art. 28.3, referido a la responsabilidad:

3. Cuando el cumplimiento de una obligación establecida por una norma con rango de Ley corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan. *No obstante, cuando la sanción sea pecuniaria y sea posible se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable.*

A nuestro juicio, dicha modificación, constituye el camino correcto en la interpretación y aplicación de la responsabilidad solidaria, en relación al principio de proporcionalidad. La única salvedad que podemos realizar es que hubiera sido más acorde con dicho principio la admonición ~~%salvo que no sea posible+~~, que la finalmente insertada ~~%cuando sea posible+~~, lo que sin duda deja un margen mucho mayor de interpretación al órgano sancionador y, en definitiva, constituye mayor inseguridad jurídica.

Ahora bien, advertimos desde ya que, fruto de la citada modificación, a partir de ahora en los procedimientos sancionadores tributarios en los cuales el cumplimiento de una obligación establecida por una norma con rango de Ley corresponda a varias personas conjuntamente, podrá ser alegada dicha modificación con base en el art.

28.3 LRJSP, por remisión del art.178 LGT, y, en consecuencia, cuando la sanción sea pecuniaria solicitar la individualización de la misma en función del grado de participación de cada responsable, siempre que sea posible. Lo que conlleva, en nuestra opinión, que en los casos en los que se exija responsabilidad solidaria a varias personas conjuntamente, la Administración Tributaria deberá individualizar la sanción [siempre que sea pecuniaria] en función del grado de participación de cada responsable o, en su defecto, motivar por qué no resulta posible dicha individualización.

Dicho lo cual, pasamos a analizar el concreto contenido del art. 182 LGT en lo que hace referencia a la responsabilidad solidaria, así, en su apartado primero, nos señala:

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

Veamos, pues, cuáles son dichas personas o entidades a las que se refiere la norma y los supuestos concretos en los cuales se les hará responder:

1) Artículo 42.1. a):

Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

En nuestra opinión, y aunque el precepto no lo aclare, en el presente supuesto se está exigiendo la culpabilidad en su variante de dolo⁴⁹², pues la utilización del adverbio *activamente* denota una especial intencionalidad en la realización de la infracción tributaria que sólo puede ser realizada con conocimiento. Si el legislador no hubiera querido exigir dicho grado de culpabilidad, bastaría que hubiera eliminado el adverbio del precepto, con lo cual hubiera estado claro que la culpabilidad podría exigirse en su dos variante clásicas de culpa o dolo.

⁴⁹² De la misma opinión LÓPEZ LÓPEZ: "En segundo lugar, se añade la necesidad de que los causantes o colaboradores en la comisión de la infracción tributaria realicen su conducta de manera *activa*". Esta apostilla posee, a mi juicio, una especial relevancia a la hora de interpretar l elemento subjetivo de la conducta del responsable para esta clase de responsabilidad, puesto que con ella parece exigirse un actuar doloso por parte del sujeto responsable.+ Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 138.

En ese sentido, no causaría o colaboraría *activamente* aquella persona o entidad que no conocía y tenía la intención de realizar la infracción; siendo, por otra parte, que la *actividad* no puede entenderse sólo en el sentido de acción, sino en el más amplio de hacer o no hacer, pues, tanto cuando se hace como cuando no se hace, se está llevando a cabo una *actividad* por comisión u omisión. De ahí, que las exigencias subjetivas de culpabilidad que el precepto requiere, en suma, se puedan cumplimentar tanto por comisión como por omisión.

Con todo, debemos criticar la postura del legislador, pues no nos parece acertada la configuración de esta forma de responsabilidad solidaria para los partícipes que causen la infracción o colaboren activamente, pues deja, de forma clara, un espacio a la impunidad de éstos, en el caso de que el autor de la infracción pague la misma⁴⁹³, y ello, a pesar de haberla causado o de haber colaborado activamente en la misma. Entendemos que, en este supuesto, lo adecuado sería que cada uno de los partícipes tuviera su respectiva sanción⁴⁹⁴, obviamente respetando, como no puede ser de otra forma, los principios de personalidad, culpabilidad y proporcionalidad.

2) Artículo 42.1. c):

Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

⁴⁹³ La impunidad de los partícipes siempre que el autor pague la sanción es corroborada por REBOLLO PUIG: «En esta hipótesis [refiriéndose al art. 42. 1. A) LGT], si el autor de la infracción paga voluntariamente la sanción o si en la fase ejecutiva la Administración decide dirigirse sólo contra éste, el partícipe no será declarado como tal ni como responsable y, por tanto, no sufrirá de ninguna forma la sanción. Quedará sólo como un responsable latente, potencial. Y si efectivamente es declarado responsable y paga la sanción tendrá acción de regreso contra el autor.+Cfr.: REBOLLO PUIG, Manuel: «Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes», en *Revista Vasca de Administración Pública*, ob. cit., pág. 2539.

⁴⁹⁴ Del mismo parecer LÓPEZ LÓPEZ: «Todo ello, conviene insistir, sin perjuicio de que la imposición de dos sanciones, una para cada sujeto que participa en la comisión de la infracción y acorde con sus circunstancias particulares . fundamentalmente la vinculación de cada uno con el ilícito cometido- sería más acorde con el principio de personalidad de las sanciones ; además de resultar más efectivo en términos de política sancionadora, dado que el pago de la sanción por uno de los dos sujetos implicados deja impune al otro.+Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 138.

El supuesto transcrito tiene como objetivo último tratar de cerrar el paso a eventuales transmisiones o transformaciones estructurales *simuladas*, con la finalidad de no liquidar la deuda tributaria y/o las sanciones pendientes. No obstante ello, en las transmisiones o transformaciones estructurales que no sean *simuladas*, entendemos que se quiebra el principio de personalidad, al hacer responsable de las sanciones a una persona que no ha participado en los hechos y, por ello, resultará, cuando menos, dudosamente constitucional exigir en dicho supuesto la responsabilidad solidaria de las sanciones a los nuevos adquirentes⁴⁹⁵. En nuestra opinión, en el caso del adquirente de una explotación o actividad económica, que no la haya realizado con una intención fraudulenta, entendemos que no será posible la exigencia de la responsabilidad solidaria en el pago de las sanciones pendientes referidas al anterior titular, al faltar la culpabilidad; cuestión diferente lo será en el caso de las demás obligaciones tributarias que señala el precepto, puestas que éstas no requieren de un elemento subjetivo para su realización. No obstante lo anterior, apuntamos que dicha responsabilidad se podrá limitar o, en su caso, evitar, solicitando el Certificado de Deuda previsto en el artículo 175.2 LGT⁴⁹⁶.

Asimismo, en el presente supuesto la responsabilidad solidaria tampoco será exigible a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones permitan la continuación de la explotación o actividad; tampoco será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte; ni a aquellas personas o entidades que adquieran la explotación o actividad en un procedimiento concursal.

También, como nos dice por remisión el art. 182 LGT, serán responsables solidarios de las sanciones las siguientes personas o entidades:

⁴⁹⁵ Como nos dice LÓPEZ LÓPEZ: «Lo que realmente subyace a la regulación de este supuesto de responsabilidad es que el legislador no ha sabido distinguir los distintos supuestos más bien finalidades por las cuales se puede suceder en una actividad económica y tomando la parte por el todo ha llevado a cabo una regulación en la que es perceptible una cierta presunción de que toda transmisión de empresas es fraudulenta.» Vid. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 148.

⁴⁹⁶ En cualquier caso, la no solicitud por parte del adquirente del referido certificado nunca podrá ser causa directa para la exigibilidad de la responsabilidad solidaria que prevé el precepto comentado; tal y como con acierto sostienen HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y GALÁN RUÍZ, Javier: «La responsabilidad por transmisión de la empresa en la nueva Ley General Tributaria», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria, XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 257.

3) Artículo 42.2. a):

Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

4) Artículo 42.2. b):

Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

5) Artículo 42.2. c):

Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

6) Artículo 42.2. d):

Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Todos los supuestos acabados de transcribir deben su actual redacción a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Ley que tiene por finalidad, como su título descubre, la prevención del fraude fiscal, basándose en la experiencia práctica de la Administración tributaria y siguiendo las directrices marcadas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y analizado en el Consejo de Ministros el 4 de febrero de 2005, tal y como se nos indica en la Exposición de Motivos de la citada norma.

Pues bien, si analizamos por separado los cuatro supuestos del artículo 42.2 de la LGT, nos encontraremos con que, menos el supuesto de la letra b) [Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.], las demás causas de responsabilidad solidaria podrían ser reconducidas al delito de alzamiento de bienes, previsto y penado en el artículo 257 del vigente Código Penal, en relación con los artículos 28 y 29 de la misma norma. A mayor abundamiento, tratándose de deudas de Derecho público y siendo la acreedora una persona jurídica pública, deberíamos estar a la modalidad agravada de dicho delito, contemplada en el artículo 257.3 del Código Penal.

En consecuencia, no alcanzamos a entender por qué, si se parte de la identidad ontológica de ambos órdenes de ilícitos y de una subordinación de la Administración a los jueces y tribunales, la Administración Tributaria, dándose los supuestos previstos en las letras a), c) y d) del artículo 42.2 LGT, no deduce el correspondiente tanto de culpa al Ministerio Fiscal para que, en su caso, interponga la oportuna querrela. Entendemos que la respuesta reside en los privilegios de autotutela, declarativa y ejecutiva, a los cuales la Administración Tributaria no quiere renunciar; pues siempre será mucho más fácil declarar y ejecutar uno mismo, que conseguir ello en una resolución penal.

En cualquier caso, insistimos una vez más, para derivar dicha responsabilidad solidaria, la Administración tributaria se verá en la obligación de acreditar, no solo los hechos, sino que en el responsable solidario concurre dolo o culpa, aunque sea leve, dado que en ausencia de ello, tal responsabilidad no podrá ser exigida.

Por último, el apartado tercero del artículo 182 LGT, en su primer párrafo, nos informa que las sanciones atribuidas a las personas físicas infractoras no se transmitirán a los herederos y legatarios, dando cumplimiento, en este caso de forma estricta, al principio de personalidad de las sanciones.

Por su parte, el párrafo segundo de dicho apartado nos informa:

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley.

Considerando que el artículo 40.5 LGT señala:

Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Pues bien, en el caso de las sociedades y entidades disueltas debemos advertir que el precepto 40.5 LGT transcrito se puede entender de dos formas: la primera, como una transmisión a los sucesores de responsabilidad patrimonial contraída por la persona jurídica⁴⁹⁷. O bien, una segunda, entendiendo que los socios o partícipes de

⁴⁹⁷ Tesis sostenida por CHOCLÁN MONTALVO: % únicamente es compatible con el principio de personalidad de las penas [ò] la transmisión de una sanción que haya sido *ya impuesta* al culpable (la persona jurídica), y en ningún caso procederá la imposición de la sanción al sucesor.

dichas sociedades o entidades han actuado con dolo o, cuando menos, sin la debida diligencia [imprudencia], es decir, con o sin intención elusiva de la sanción, al disolver la sociedad o entidad, y ello, sin liquidar previamente las sanciones impuestas a las mismas, de lo que se deduciría que, también en este supuesto, se requiere de los terceros, socios o partícipes, el principio de culpabilidad en sus modalidades de dolo o culpa. A nuestro modo de ver, esta segunda opción es la única que se muestra acorde con la jurisprudencia constitucional sobre la responsabilidad solidaria, y con el principio de personalidad de las sanciones, al exigir dolo o culpa para derivar la responsabilidad solidaria.

4.2 La responsabilidad subsidiaria

Por su parte, el apartado segundo del artículo 182. LGT, trata el, no menos polémico, supuesto de los responsables subsidiarios. Así, señala el precepto:

Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.⁴⁹⁸

En consecuencia, a continuación analizaremos las personas o entidades a las que se refiere la LGT y los supuestos concretos en los cuales se les hará responder de forma subsidiaria por las sanciones tributarias pendientes:

1) Artículo 43.1. a):

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas

Por lo tanto, el art. 40.5 LGT debe ser entendido en el sentido de transmitir a los sucesores la responsabilidad patrimonial contraída por la persona jurídica, pero en ningún caso podrá dictarse Acuerdo de imposición de sanción al sucesor. Si la disolución de la persona jurídica tuviera lugar antes de la firmeza de este Acuerdo deberá declararse extinguida la responsabilidad por la infracción cometida por la persona jurídica. En el caso de maniobras dirigidas a eludir la responsabilidad de la persona jurídica, el sucesor podría ser responsabilizado por el hecho propio, pero la evitación del fraude no debe llevar a hacer responsable de una infracción a un sujeto que no la ha cometido.+ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad*+, ob. cit., pág. 1458.

⁴⁹⁸ No obstante ello, deberemos tener en cuenta la advertencia procedimental contenida en el segundo párrafo del artículo 41.5 LGT, según la cual: *La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.*

cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

El precepto estudiado contempla tres posibles causas de responsabilidad subsidiaria, analicémoslas:

a) La primera, cuando los administradores de hecho⁴⁹⁹ o de derecho de las personas jurídicas no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Estamos, pues, ante una omisión de su diligencia y, por tanto, cuando menos ante una culpabilidad a título de imprudencia.

b) La segunda, cuando los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan. Encontrándonos, en esta causa, ante la típica culpa *in vigilando*, respecto a los incumplimientos efectuados por las personas que dependen del órgano de administración o, en su caso, de los administradores de hecho. La posición de garante será analizada en el siguiente epígrafe.

c) La tercera y última, cuando los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Esta última causa, en nuestra opinión, se contradice a la causa prevista en la letra a) del artículo 42.1, pues entendemos que si se ha adoptado un acuerdo que *posibilite* la infracción que da lugar a la sanción, se está *causando o colaborando activamente* en la realización de la infracción y, en consecuencia, las citadas personas deberían responder directamente a título de responsables solidarios. Sea de ello lo que fuere,

⁴⁹⁹ En cuanto a la posibilidad de sancionar a los administradores de hecho, debemos hacer notar *ab initio*, siguiendo al profesor ROZAS VALDÉS refiriéndose a la derivación de la acción recaudatoria [plenamente trasladable a la derivación de la acción sancionadora], que: *en los supuestos en los que la Administración tributaria pretenda derivar la acción recaudatoria hacia tales administradores de hecho, no viniendo amparada por la presunción de veracidad que se deriva de los datos registrales, vendrá obligada a motivar, y en su caso a probar, de forma convincente tal condición por cualquiera de los medios admitidos en Derecho para hacer valer lo que a su derecho conviene.* ROZAS VALDÉS, José Andrés: *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, en *Gaceta fiscal*, N.º. 226, 2003, pág. 33.

de ser el órgano de administración colegiado, habrá de individualizarse la responsabilidad de cada uno de los miembros del mismo, atendiendo a su participación, dado que si no asistieron a la reunión donde se adoptó el acuerdo o si hubiesen salvado su voto, no se le podría derivar dicha responsabilidad, ya que, en puridad, no habrían adoptado acuerdo alguno que *posibilitase* la infracción [artículo 179.2.c) LGT].

2) Artículo 43.1. g):

Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

Los párrafos g) y h) del artículo 43.1 LGT, los cuales serán examinados a continuación, fueron introducidos por la citada Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y, como nos indica la propia norma en su exposición de motivos, suponen una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo.⁵⁰⁰

⁵⁰⁰ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, Exposición de motivos [III]: ~~En~~ el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.+

La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria no constituye una novedad, pues ya había sido utilizada con anterioridad por el Tribunal Supremo en dicho ámbito⁵⁰¹; la verdadera novedad en el ámbito sancionador tributario radica en la configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria⁵⁰². Es decir, la Administración Tributaria no tendrá que acudir a los jueces y tribunales para declararla, pues ello, como se nos dice en la exposición de motivos, significaría un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por supuesto, el sancionado podrá reaccionar contra la aplicación de dicha doctrina acudiendo, en fase revisora, ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁵⁰³.

⁵⁰¹ Por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), en su Sentencia de 19 abril 2003 [FJ 3 y 4]: «La excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo», que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 28 de mayo de 1984 [õ]

Cuarta.. La Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales «ad hoc», que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo».

No obstante, en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a trabajos doctrinales muy profundos que han estudiado los denominados «negocios jurídicos anómalos», que se han pretendido subsumir en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de «negocios indirectos», como combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos, pero lo que no ha habido es una aplicación general de la doctrina del «levantamiento del velo societario», precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, «a sensu contrario», que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley, sin embargo, la excepcionalidad del caso de autos justifica la aplicación de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» que ha sido reconocida con carácter general en nuestro Derecho.+

⁵⁰² SÁNCHEZ HUETE, en opinión que compartimos, se muestra crítico con la facultad que el art. 43.1 g) y h) de la LGT concede a la Administración en orden a aplicar la doctrina del levantamiento del velo, pues «introduce un amplio margen de inseguridad jurídica, dado los amplios términos de su presupuesto de aplicación». SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2008, pág. 312.

⁵⁰³ Sobre la dificultad para exigir la responsabilidad subsidiaria en los supuestos de responsabilidad tributaria previstos en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT se pronuncia FALCÓN y TELLA de la siguiente forma: «A mi juicio, se trata de supuestos configurados con tal ambigüedad

Mas, dado que la doctrina del levantamiento del velo supone poner en peligro la razón de ser o justificación misma de la persona jurídica, es decir, desproveer una construcción lícita y útil, para dejarla huérfana de contenido, convendremos que su utilización deberá realizarse de forma excepcional, justificada y cautelosa⁵⁰⁴, y puesto que en la misma exposición de motivos se dice que se ha configurado con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, entendemos que los criterios de éste deberán ser tenidos en cuenta a la hora de aplicarla⁵⁰⁵.

Ya centrándonos en el apartado g) del artículo 43.1 LGT, vemos como dispone el levantamiento del velo respecto de las personas jurídicas, para llegar a aquellas personas o entidades que ostenten su control efectivo. Para su aplicación, la administración Tributaria deberá probar acumulativamente: primero, que las personas o entidades tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o que concorra una voluntad rectora común con éstas; segundo, que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, y, tercero, que existe unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

e imprecisión que difícilmente resultará constitucionalmente admisible la responsabilidad tributaria, y menos aún respecto de las sanciones, pues en definitiva se trata de exigir la deuda o la sanción a una persona distinta, la cual no puede conocer de antemano si incurre en el supuesto de hecho previsto en la norma.+ *Vid.* FALCÓN y TELLA, Ramón: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre», en *Quincena Fiscal*, nº 3-4, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, febrero 2007, pág. 9.

⁵⁰⁴ De la misma opinión SÁNCHEZ HUETE: «Por otro lado, dicha medida [levantamiento del velo] ha de tener una aplicación cautelosa, ya que supone negar la eficacia jurídica reconocida genéricamente a dichas entidades, pudiendo afectar a la seguridad jurídica. Por ello la aplicación de dicha doctrina se considera restrictiva y subsidiaria, en definitiva, excepcional.+ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2008, pág. 33.

⁵⁰⁵ Por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), Sentencia núm. 967/2000 de 17 octubre [FJ 1]: «La doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo» se aplica, cuando consta probado que la sociedad, en cuestión, carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad, ni personalidad propia. Debe considerarse además, que, como resulta de la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2000, que reitera las de 25 de octubre de 1997 y 30 de mayo de 1998, la citada doctrina jurisprudencial tiene aplicación limitada, pues lo normal es el obligado respeto a la forma legal, aunque excepcionalmente, cuando se evidencia que la forma esconde una ficción, quepa penetrar en el sustrato personal de dichas entidades o sociedades, para evitar el perjuicio a terceros y su utilización como vehículo de fraude.»

3) Artículo 43.1. h):

Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

Nos remitimos a lo comentado en el supuesto anterior de la letra g), dado que los supuestos para exigir la responsabilidad son idénticos, cambiando únicamente, de uno a otro, las personas a las que se le puede exigir la responsabilidad subsidiaria. Así, en el supuesto del apartado h) se trata de levantar el velo respecto de las personas o entidades, para llegar a los *obligados tributarios* que tengan el control efectivo de éstas.

Para concluir, precisar que la culpabilidad que en ambos supuestos debe concurrir es el dolo, pues ello se infiere de forma clara cuando se requiere que resulte probada *la intención de crear o utilizar [o] de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública*. Es decir, se deben dar los dos elementos clásicos del dolo como son el conocimiento y la intención.

4.3 La posición de garante

A nivel administrativo sancionador, la figura del garante se encuentra recogida y amparada en la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, la cual, con carácter general, establece en su artículo 28.4:

Las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores podrán tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación. Asimismo, podrán prever los supuestos en que determinadas personas responderán del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependan o estén vinculadas.

La derivación de responsabilidad al garante tiene su base en la culpa *in vigilando*, la cual se deriva de lo que, como veremos, se denomina en Derecho penal omisión impropia o comisión por omisión, equiparando la omisión a la acción, al no haber

prevenido el garante un resultado [de lesión o peligro]. Como figura jurídica el origen es propio del Derecho penal [en concreto, del debate sobre la exigencia del deber específico en los delitos de impropios de omisión] sin perjuicio de que el contenido de las posiciones de deber puedan encontrarse en otras ramas del Derecho, como a continuación comprobaremos.

En el caso de la posición de garante, aunque *a priori* pueda parecer que se haga responder a un tercero por la infracción de otro, vulnerando, consecuentemente, el principio de personalidad de las sanciones, la realidad es que tal concepción resulta errónea, dado que la infracción que se reprime es la falta de diligencia del garante a la hora de prevenir la infracción, ergo, la imprudencia en el garante. Luego, nos encontramos ante dos infracciones y una sola sanción: la infracción consistente en prevenir la comisión de infracciones y la resultante de la comisión de la propia infracción realizada por el autor.

Como apuntábamos, extramuros del Derecho represivo, la posición de garante no es en absoluto desconocida para el Derecho civil, pues el artículo 1903 del CC, en relación al 1902 del mismo Texto, hace garante a los padres por los daños causados por los hijos que se encuentren bajo su guarda; a los tutores por los perjuicios causados por los menores o incapacitados que están bajo su autoridad y habiten en su compañía; a los dueños o directores de un establecimiento o empresa por los perjuicios causados por sus dependientes en el servicio de los ramos en que los tuvieran empleados, o con ocasión de sus funciones; y a las personas o entidades que sean titulares de un Centro docente de enseñanza no superior por los daños y perjuicios que causen sus alumnos menores de edad durante los períodos de tiempo en que los mismos se hallen bajo el control o vigilancia del profesorado del Centro, desarrollando actividades escolares o extraescolares y complementarias. Sin embargo, en el último párrafo de dicho artículo se prevé: *La responsabilidad de que trata este artículo cesará cuando las personas en él mencionadas prueben que emplearon toda la diligencia de un buen padre de familia para prevenir el daño.* Obviamente, ello lo indicamos a puro efecto informativo, pues en base a la citada norma no se podrá hacer responder al padre, a los tutores, a los dueños o directores de un establecimiento o empresa, y, en definitiva, a las personas o entidades que sean titulares de un Centro docente de enseñanza no superior, por las infracciones tributarias cometidas por aquéllos que dependen de éstos.

De la misma forma la figura del garante es conocida en la legislación mercantil, pues tras la reforma operada en el artículo 225 de la Ley de Sociedades de Capital a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, para la mejora del gobierno corporativo, los administradores tienen un deber legal específico de controlar y prevenir, que la persona jurídica cumpla con sus obligaciones, incluidas las fiscales, convirtiéndose, en consecuencia, como garantes de la misma en términos de la legislación penal.⁵⁰⁶ En nuestra opinión, la posición de garante en la legislación mercantil viene avalada por la cada vez mayor complejidad de las estructuras societarias empresariales que provocan la necesidad de situar a ciertas personas que, cuando menos, pueden tener el dominio de los hechos, como garantes para prevenir las infracciones de aquellos cuya dependencia o vinculación se presume legalmente.

Ya en cuanto al Derecho penal, como hemos señalado la figura del garante se incardina en los delitos denominados de omisión impropia⁵⁰⁷ o de comisión por

⁵⁰⁶ CALVO VÉRGEZ, Juan: *La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal* en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017. Nota 19: *Cabe recordar no obstante a este respecto que la reforma de la legislación de sociedades de capital operada a través de la aprobación de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, introdujo un nuevo deber de los administradores, a saber, el deber de control de las compañías, de forma que los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad. Dicho deber específico de origen legal confiere a los administradores una posición de garante en términos de la legislación penal ex art. 11 CP y se proyecta en aspectos específicos de la propia legislación de sociedades, de manera que sólo si se ha observado un procedimiento decisorio adecuado, indicio de debido control, cabrá acogerse a la exoneración de responsabilidad mercantil por aplicación de la regla de la protección de la discrecionalidad en las decisiones empresariales. Con carácter adicional se atribuye al Consejo de Administración la facultad indelegable de determinar las políticas de control y gestión de riesgos y la supervisión de los sistemas de información y control, encargándose a la Comisión de auditoría supervisar la eficacia del control interno de la sociedad y los sistemas de gestión de riesgos y discutir las debilidades significativas de tales sistemas de control interno, debiendo hacerse constar en el informe del gobierno corporativo los sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal. Podrán responder asimismo, en comisión por omisión, conforme al art. 11 CP, por la no evitación de delitos de los empleados o directivos en el entorno de la empresa, si concurren las condiciones de equivalencia de su omisión a la acción, al resultar ahora un deber legal específico de control sobre las actividades de la empresa y los riesgos de la misma, del que resulta, en forma más precisa, una posición de garante en relación con la evitación de delitos en el ámbito de la compañía.*

⁵⁰⁷ JAKOBS los define de la siguiente forma: *los delitos de comisión han de complementarse con una variante omisiva (los llamados delitos de omisión impropios) cuando el omitente . junto con otros requisitos cumulativos- es garante de la evitación el resultado (debe responder por ello).*

omisión, art. 11 CP⁵⁰⁸. Incluyéndose éstos en lo que la doctrina penal ha venido en denominar *delitos de infracción de deber*⁵⁰⁹.

Entre nuestra doctrina penal, para PÉREZ DEL VALLE la posición del garante se concreta en la *infracción de un deber como peligro desaprobado*⁵¹⁰. De tal forma que las posiciones de garante son estatus de deber definidos en la norma penal, de los que se deriva una responsabilidad objetiva sobre un resultado [de lesión o peligro], haciendo responsable de su evitación al garante. Empero, aunque se dé dicho resultado, el garante no responderá siempre, sino únicamente cuando se den las condiciones para que exista dicha responsabilidad definida en el estatus de deber.

En el ámbito penal, la posición de garante por las acciones de personas subordinadas ha sido explicada por la jurisprudencia, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), Sentencia núm. 257/2009 de 30 marzo, ponente Excmo. Sr. Enrique Bacigalupo Zapater, [FJ 6]:

En la doctrina el problema de la responsabilidad por las acciones de personas subordinadas es planteado en el marco de las reglas de la comisión por omisión, que define el art. 11 CP, analizando en particular la posible existencia de un deber de garante que incumbiría a quienes tienen una determinada autoridad y la posibilidad de vigilancia sobre otras personas, de cuya conducta pueden derivarse peligros para intereses jurídicos ajenos. En este sentido se ha considerado que "también las personas, cuyas conductas están bajo

Cfr. JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, ob. cit., pág. 258.

⁵⁰⁸ Artículo 11. Comisión por omisión

Los delitos que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación. A tal efecto se equipará la omisión a la acción:

- a) Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar.
- b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente.+

⁵⁰⁹ Siguiendo a ROXIN: Junto a los delitos de dominio, se introduce en esta obra la categoría de los delitos de infracción de deber, en los que (con arreglo a la concepción aquí desarrollada) no es el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal.+ Aunque a continuación añade: Hay razones para mantener que no todos y cada uno de los hechos de omisión impropia han de considerarse delitos de infracción de deber+. Cfr. ROXIN Claus: *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000, págs. 742 y 744. Entre nuestra doctrina penal PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 123 a 130.

⁵¹⁰ PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 123 a 130.

control de quien ejerce una vigilancia sobre ellas, pueden ser una fuente de peligros" y el cuidado y control de la misma puede ser objeto de un deber de garante que imponga al sujeto evitar que tales peligros se concreten en el resultado del tipo de un delito. En tales casos, se ha sostenido incluso, que el fundamento del deber de garante derivado de la autoridad tiene una significación independiente, tanto respecto de un hecho anterior peligroso como de una libre aceptación de la posición de garante, pues se entiende que se trata del dominio sobre una determinada fuente de peligros, análogo al que rige para los peligros provenientes de cosas, pero que, en este caso, está referido a peligros emergentes de personas.

En el Derecho penal, la figura del garante la podemos ver actualmente positivizada en el CP, por ejemplo, a través del artículo 31 bis. 1. b), a saber:

1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

o

b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

En cuanto al Derecho sancionador administrativo, tal y como hemos comprobado, la figura del garante se encuentra legalmente prevista, siendo que la doctrina de forma mayoritaria no muestra reparos dogmáticos a favor de su utilización⁵¹¹.

⁵¹¹ Así, REBOLLO PUIG, en opinión que compartimos: "Acogemos esta idea del garante (la que refleja el art. 11 del CP) que trasladamos al Derecho Administrativo sancionador porque hasta sin consagración legal es conforme al principio de legalidad (de hecho, en Derecho Penal se admitía antes de que se plasmara en el CPen) y a los de personalidad y culpabilidad, siempre, claro está, que el sujeto garante haya incumplido su específico deber, que hubiera podido cumplirlo y que, haciéndolo, hubiera podido evitar el resultado." Vid. REBOLLO PUIG, Manuel: "Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes", en *Revista Vasca de Administración Pública*, ob. cit., pág. 2532. Por su parte DE PALMA DEL TESO nos proporciona una explicación sobre la necesidad de incorporar dicha figura al Derecho sancionador administrativo: "La incorporación de la figura de la posición de garante al Derecho administrativo sancionador se explicaría por la finalidad de prevención que fundamentalmente se persigue en este ámbito. Se trata de prevenir que se realicen determinadas acciones u omisiones que puedan lesionar o poner en peligro los bienes jurídicos protegidos. Así, en aquellos casos que se regulen infracciones cuyos posibles autores materiales tengan un vínculo de dependencia con otra persona, se podrá situar a esta última en posición de garante con el fin de brindar una mayor protección al bien jurídico tutelado. Por ello, se impone al garante el deber de vigilar y prevenir que el otro cometa la infracción." Cfr.

Como requisitos, según se deduce del art. 28.4 de la Ley 40/2015, la responsabilidad del garante deberá estar contemplada en una norma sancionadora, una ley para ser concretos, dado que en ausencia de ésta nos encontraremos ante un supuesto de atipicidad, lo que a su vez conllevará la ausencia de responsabilidad sancionadora.

Asimismo, también para poder sancionar al garante se le exigirá una acción u omisión, típica, antijurídica y culpable.

Corolario de todo ello, cumple significar que no nos encontramos ante una responsabilidad objetiva o por el resultado, sino ante una responsabilidad por la falta de diligencia del garante al no prevenir la comisión de la infracción de aquellos que dependan de éste o estén vinculadas al mismo. De lo que se infiere que siempre se requerirá para exigir la responsabilidad al garante una previa comisión de la infracción por aquellos que dependan de él o que estén vinculados al mismo, pero no siempre que concurra dicha infracción, se podrá hacer responsable al garante⁵¹²; si bien, acreditada la infracción, deberá ser el garante quien acredite que adoptó toda aquellas medidas necesarias razonablemente posibles para que no se realizará la infracción, bien que concurría caso fortuito o de fuerza mayor, sin que lo anterior suponga una inversión de la carga de la prueba. Por todas, Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 1 febrero 2010 [FJ 3] y Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 10 octubre 2011 [FJ 4], sobre la posición de garante de los administradores respecto a las personas jurídicas por la responsabilidad sancionadora.

El administrador, para eludir su responsabilidad, habrá de, al menos, alegar, aportando hechos concretos, que efectivamente actuó tratando de esclarecer y resolver la actuación prohibida, o bien que no lo hizo por concurrencia de fuerza mayor o caso fortuito. Y ello no supone que nos encontremos ante una inversión de la carga de la prueba en orden a la determinación de la responsabilidad del administrador; bien al contrario, lo que ocurre es que cuando el ordenamiento jurídico coloca a un sujeto en posición de garante, y le encomienda la realización de la actividad necesaria y racionalmente posible para la evitación de un concreto resultado -en éste caso el incumplimiento de obligaciones tributarias-, cuando éste se produce, es obvio que cabe deducir, con arreglo a los criterios

PALMA DEL TESO, Ángeles: «Principio de culpabilidad: definición y aplicación»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 716.

⁵¹² Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª), Sentencia núm. 257/2009 de 30 marzo, [FJ 6]: «No sería adecuada a la voluntad del legislador una interpretación que estableciera que incumplir un deber jurídico de actuar es equivalente según el texto de la ley cuando haya sido infringida una obligación derivada de la ley.»

de la sana crítica, que la actividad impuesta por el ordenamiento jurídico no se ha producido, y teniendo en cuenta que el mismo arbitra medios para alcanzar el fin determinado; es también lógico concluir que quien estaba obligado a utilizar esos medios no los utilizó de forma voluntaria. Cuestión distinta es la concurrencia de especiales circunstancias que hicieran imposible la actuación de quien es garante; pero tales circunstancias han de ser alegadas de forma racional y fundada por quien omitió la conducta expresamente impuesta por la norma jurídica; y ello porque tales circunstancias suponen una justificación de la omisión del comportamiento debido, cuya prueba corresponde a quien la alegue.

Por último, significar que en el ámbito sancionador administrativo el Tribunal Constitucional viene admitiendo la responsabilidad del garante, fundamentada en la culpa *in eligendo* o *in vigilando*; lo anterior se puede ver claramente, por ejemplo, en Tribunal Constitucional (Pleno), Auto núm. 237/2012 de 11 diciembre [FJ 4º], donde se justificaba la constitucionalidad de dicha responsabilidad de la siguiente forma:

Es indudable que la responsabilidad se funda en la culpa *in eligendo* o *in vigilando* del titular que explota la licencia de auto-taxi, puesto que debe procurar en todo momento que el empleado contratado para el transporte de viajeros conozca las condiciones en que debe desarrollarse dicha actividad conforme a la normativa legal y reglamentaria. En caso contrario, esa falta de información al empleado o de control sobre el desarrollo de su actividad laboral constituye un supuesto claro de culpa por falta de cuidado o de vigilancia, cuya concurrencia posibilita de modo indubitado la exigencia de responsabilidad a aquel, que no podrá ser calificada, en consecuencia, de indebida ni de objetiva, sino que la responsabilidad, en su caso, nace de una acción u omisión propia del mismo⁵¹³.

4.4 La persona jurídica

Antes de concluir con el epígrafe destinado al principio de personalidad de las sanciones, debemos referirnos a la persona jurídica, pues, ciertamente, esta otrora singularidad del Derecho sancionador [la de sancionar a las personas jurídicas], ha sido utilizada frecuentemente como argumento definitivo por los partidarios de la distinción entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, si bien la promulgación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio por la que se modifica el CP, ha supuesto un cambio de paradigma, al normarse por primera vez en nuestro País la responsabilidad penal de las personas jurídicas a través de la introducción del art. 31 bis CP, el cual fue posteriormente modificado por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el CP.

⁵¹³ Para REBOLLO PUIG las conclusiones del citado Auto son estremecedoras; por ello previene contra el abuso de los conceptos de garante y culpa *in eligendo* o *in vigilando* al que tan proclive, afirma, son algunas exposiciones doctrinales y algunas sentencias. Vid. REBOLLO PUIG, Manuel: «Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes», en *Revista Vasca de Administración Pública*, ob. cit., pág. 2534.

En ese sentido, históricamente el reproche doctrinal que se ha realizado respecto a la capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas ha sido el de argumentar que en ellas falta el elemento volitivo, la *psique*, la capacidad de *querer*, pues las personas jurídicas son una ficción jurídica que no tienen capacidad por sí mismas para tomar decisiones [entendida como la capacidad de formar una voluntad diferente a la de los miembros personas físicas que componen la persona jurídica], por lo que difícilmente le puede ser exigido el elemento subjetivo de la culpabilidad. Dicho de otra forma, si sólo la persona física tiene capacidad de conducirse por la vida de forma autónoma y de ser orientada por conductas normativas, sólo ésta tiene capacidad para cometer ilícitos, dado que, en consecuencia, la sanción impuesta a una persona jurídica vulneraría el principio de culpabilidad y, en consecuencia, el principio de personalidad de las sanciones, pues se le estaría imponiendo una pena o sanción no por los actos propios, sino por los ajenos.

Vemos, pues, que a la hora de imputar una responsabilidad directa a las personas jurídicas la dificultad estriba en establecer la forma de imputación del juicio de culpabilidad, pues nos encontramos ante una ficción jurídica⁵¹⁴.

Para rebatir dichos argumentos, desde antiguo viene la doctrina intentando establecer una teoría que permita afirmar la capacidad de culpabilidad propia de la persona jurídica que no violente los principios constitucionales de culpabilidad y su corolario de personalidad de la pena o sanción.

En ese sentido, nos vamos a centrar en dos teorías contrapuestas: teoría de la atribución y teoría de la autorresponsabilidad, nacidas en la doctrina penal que, sin embargo, permiten ambas asumir una capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas, aunque fundamentándola de forma distinta.

Por una parte, nos encontramos con la teoría de la atribución o de *la culpabilidad por defecto de organización*; según esta teoría para cumplir con los principios del Derecho penal se debe exigir una culpabilidad propia de la persona jurídica, dado que el reproche que permitiría fundar la responsabilidad jurídica sería la culpabilidad por defecto de organización, es decir, los hechos cometidos por las personas físicas

⁵¹⁴ Dicha forma de entender a la persona jurídica es definida por LOZANO CUTANDA de la siguiente forma: «En un sentido estricto y literal, las personas jurídicas no pueden ser culpables, ni tampoco inocentes. Tampoco nacen ni mueren ni compran ni venden, pero el Derecho finge todo ello.» LOZANO CUTANDA, Blanca: «Persona jurídica, sujeto activo y responsable»; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 603.

que conforman o se encuentran vinculados a la persona jurídica son utilizados como hechos de conexión [realizados en su beneficio o en su representación], imputándose éstos a la persona jurídica, pues se deduce que la persona jurídica ha omitido tomar las medidas de organización necesarias para evitar la infracción penal o administrativa. En definitiva, nos encontraríamos ante una culpabilidad por atribución, fundamentándose ésta en el hecho de conexión, según el cual la persona jurídica responde por el hecho cometido por la persona física. Dicho de otra forma, un sistema de responsabilidad por transferencia o vicarial⁵¹⁵.

Por otra, la teoría de la autorresponsabilidad o *teoría de la culpabilidad de la persona jurídica por su cultura empresarial de incumplimiento de legalidad*, para los partidarios de dicha teoría la persona jurídica responde por el hecho propio y por su propia culpabilidad; en esta teoría se entiende que el hecho ha sido realizado directamente por la persona jurídica y no por las personas físicas que la conforman o que se encuentran vinculadas a ellas [*ad exemplum*: dejar de presentar una declaración tributaria, no ingresar un tributo, solicitar indebidamente devoluciones, etc.], y la culpabilidad, también propia, derivaría de un no hacer u omitir, consistente en la ausencia en la persona jurídica de una auténtica política empresarial encaminada a la evitación de los ilícitos que se objetiva ante la ausencia de normas internas o programas de prevención de ilícitos [programas de cumplimiento o, en la jerga penal, programas de *compliance*] que disciplinen a sus directivos y empleados en el cumplimiento del Derecho; por dicho motivo, ante la constatación de que la persona jurídica ha adoptado eficaces [no meramente formales] normas internas o programas de prevención para evitar ilícitos, la culpabilidad de la persona jurídica puede ser excluida, y ello, aunque el hecho típico haya sido realizado por una persona física⁵¹⁶.

⁵¹⁵ Se le reprocha a esta teoría ser contraria a la doctrina de la jurisprudencia constitucional, pues ésta, supuestamente, exige que la persona jurídica responda por un hecho propio [acción u omisión] y con una imputación subjetiva propia, esto es, con una culpabilidad propia [autorresponsabilidad]. De donde se deriva que la exigencia legal de la responsabilidad de terceros requiere necesariamente que la imputación de responsabilidad se haga a sus propios actos. En consecuencia, las personas jurídicas deben responder por consideraciones ajenas al comportamiento de la persona física.+ Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; FEJOO SÁNCHEZ, Bernardo José y GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos: *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, ob. cit., págs. 33 y 34.

⁵¹⁶ Entre la doctrina que mantiene la teoría de que la persona jurídica responde por sus propios hechos y por su propia culpabilidad, podemos encontrar entre otros: ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel: *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones, presupuestos sustantivos y procesales*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 142; también BAJO FERNÁNDEZ,

Sin embargo, existe entre la doctrina penal autorizados autores que no comparten la posibilidad de que se le pueda imputar responsabilidad penal a las personas jurídicas⁵¹⁷, basándose en que dicha imputabilidad se le está atribuyendo por el hecho cometido por la persona física, de ahí que sostengan que se deba negar a las penas previstas para las personas jurídicas el mismo significado de reproche personal inherente a las penas clásicas⁵¹⁸, para evitar que ello se oponga al principio de culpabilidad y a su corolario el principio de personalidad de la pena, proponiendo, *a contrario sensu*, la aplicación a las personas jurídicas otras consecuencias jurídicas previstas en el CP, pero que no se encuentran sujetas al principio de culpabilidad, como son las medidas de seguridad y las consecuencias accesorias⁵¹⁹.

Por otra parte, cumple significar que en el ámbito penal CIGÜELA SOLA propone un modelo alternativo para la imputación de la persona jurídica denominado *responsabilidad estructural relativa*⁵²⁰; en dicho modelo se niega la capacidad de culpabilidad de la persona jurídica pero no su responsabilidad, haciéndose residir ésta en su capacidad de influir, activa u omisivamente, en la comisión de un delito por parte de uno de sus integrantes. En definitiva, se trataría de añadir al Derecho penal un nuevo subsistema [análogo al de medidas de seguridad o al Derecho penal de menores], con sus propios principios y reglas.

En cuanto a la doctrina administrativista, la misma también se halla dividida en cuanto a la admisión o no de la capacidad de culpabilidad en las personas jurídicas; así para una autorizada doctrina el principio de culpabilidad no operaría en las

Miguel; FEJOO SÁNCHEZ, Bernardo José y GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos: *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, ob. cit., págs. 34 a 44.

⁵¹⁷ Así MIR PUIG: *La responsabilidad penal que establece el nuevo art. 31 bis CP no se basa en los delitos cometidos por la personas jurídicas, sino en delitos cometidos por personas físicas por cuenta y en provecho de las personas jurídicas. [õ] El comportamiento humano sigue siendo el primer requisito de la definición de todo delito. Ahora bien, esto supone que la responsabilidad penal que se prevé para personas jurídicas es una forma de responsabilidad por el hecho de otro, por un delito no cometido por ella, sino por una persona física.+Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, ob. cit., pág. 209.*

⁵¹⁸ Cfr. MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal, Parte General*, ob. cit., pág. 209.

⁵¹⁹ *Ibidem*.

⁵²⁰ El citado modelo es explicado por su autor de la siguiente forma: *Esta responsabilidad se atribuye a aquellas estructuras organizativas en cuya esfera se ha cometido un delito que se explica, en mayor o menor medida, por la existencia en su seno de factores estructurales criminógenos, valorados negativamente por el Derecho, que lo han facilitado o promovido, con independencia de si la persona individual ha sido hallada, y con independencia de su culpabilidad.+ CIGÜELA SOLA, JAVIER: *La culpabilidad colectiva en el Derecho penal*, ob. cit., pág. 294.*

infracciones cometidas e imputadas a las personas jurídicas⁵²¹, tratándose, por tanto, de una responsabilidad objetiva; para otros se trataría de una responsabilidad por la comisión de una infracción propia y de una culpabilidad propia⁵²².

Sea de ello lo que fuere, en el ámbito sancionador tributario por todos es conocido que desde antiguo se viene admitiendo la responsabilidad de las personas jurídicas, y así lo establece el art. 179.1 LGT⁵²³.

Considerando que el Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 246/1991 de 19 diciembre [FJ 2], otorgó carta de naturaleza a la imputación de responsabilidad sancionadora a las personas jurídicas, con base al reconocimiento de su capacidad de infringir normas, a pesar de faltar en ellas el elemento volitivo ~~en~~ sentido estricto+, lo que no implica que ~~se~~ haya suprimido el elemento subjetivo

⁵²¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., págs. 391 a 428.

⁵²² REBOLLO PUIG diferencia entre el supuesto de la responsabilidad de las personas jurídicas por los actos de sus empleados, en los que sostiene que debe responder la persona jurídica por un acto propio y una culpa propia, así: ~~Con~~secuentemente debe responder la empresa y a ella se impondrá la sanción por una infracción propia consistente en el incumplimiento de un deber que a ella incumbía y que no traslada a sus empleados. Se trata, aunque pueda parecer lo contrario, de una responsabilidad por una infracción propia. Pero, además, ha de existir una culpa propia distinta de la del empleado.+ Aunque matiza ~~Todo~~ lo anterior es independiente del hecho de que determinadas personas que prestan servicios a la empresa puedan ser también sujetos activos de infracciones porque el ordenamiento haya establecido deberes que directamente les incumben a ellos. En tal caso la infracción supone un hecho propio de ellos del que deben responder personalmente.+ Y el supuesto de la responsabilidad de las personas jurídicas por las actuaciones de sus órganos de representación y administración, en cuyo caso sostiene: ~~Como~~ quiera que es imposible disociar la voluntad y acción de la persona jurídica de las personas que ocupan sus órganos rectores, no caben aquí las matizaciones que hemos admitido respecto a los empleados. Así, no cabe hablar de una culpa distinta de la de sus administradores, ni imaginar infracciones distintas de éstos y de la persona jurídica.+ Cfr. REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, ob. cit., págs. 768 a 774. Mucho más recientemente, se reitera: ~~aquí~~ bastará con afirmar que se parte de que estos otros sujetos [entre ellos la persona jurídica] pueden ser responsables porque tienen capacidad de acción y de culpa, porque pueden cometer las acciones tipificadas (como infracción o como forma de participación punible) con dolo o culpa propia; o sea, que también para éstas entidades rigen sin fisuras los principios de personalidad y culpabilidad.+ Vid. REBOLLO PUIG, Manuel: ~~Responsabilidad~~ de los autores de las infracciones y de los partícipes+, en *Revista Vasca de Administración Pública*, ob. cit., págs. 2527 y 2528.

⁵²³ ~~Las~~ personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.+

de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas+, por lo que para construir esa diferente imputabilidad de la autoría hay que partir de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos+. En definitiva:

Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz (en el presente caso se trata del riguroso cumplimiento de las medidas de seguridad para prevenir la comisión de actos delictivos) y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma.

En nuestra opinión, para hacer compatible la responsabilidad de las personas jurídicas con el principio de culpabilidad y su corolario el principio de personalidad, no queda más remedio que apoyarnos en la ficción⁵²⁴, dado que de otra forma se podría alcanzar la indeseable consecuencia de que las personas jurídicas pudieran quedar impunes frente a la comisión de ilícitos por parte de las personas físicas que la componen. Para ello deberemos mantener la siguiente ficción: en el momento que se constituye la persona jurídica por la suma de las voluntades de las personas físicas que deciden fundarla, se crea, por transferencia, *ex novo* una voluntad propia de la persona jurídica que, a partir de dicho momento, se manifiesta de forma autónoma a la voluntad de las personas físicas que la han creado y que sólo se extingue con la disolución de la persona jurídica.

Por tanto, desde que el ordenamiento permite la constitución de la persona jurídica, como nos dice el TC, tiene capacidad de infringir la normativa. En caso contrario, deberíamos concluir que carecería de sentido cualquier normativa dirigida a establecer deberes u obligaciones a las personas jurídicas. En definitiva, si la persona jurídica infringe cualquier norma dirigida a la misma comete un hecho propio y no un hecho ajeno, dado que la normativa es a la persona jurídica a quien le exige un determinado comportamiento u obligación y no a las personas físicas que la componen⁵²⁵. Empero, para el caso de que la normativa vaya dirigida a alguna de

⁵²⁴ Como nos indica REBOLLO PUIG: % debe comenzarse por recordar que el Derecho Administrativo sancionador admite la capacidad de acción y de culpa de las personas jurídicas sobre la base de mantener la ficción general a todas las normas de Derecho, salvo el Penal [ahora, como hemos visto, también el Penal], según la cual la voluntad y acción de determinados sujetos es la de la entidad a todos los efectos.+ Cfr. REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, ob. cit., pág. 774.

⁵²⁵ Entre la doctrina tributarista, LÓPEZ LÓPEZ se muestra conteste con la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas, pero propone una tesis que parte de distinguir, por un

las personas físicas que componen la persona jurídica [por ejemplo, al órgano de administración], sólo a éstas se podría hacer responsables de su infracción, sin que lo anterior suponga una vulneración del principio *non bis in idem*, pues cada una estaría respondiendo por un hecho y una culpabilidad propias.

Empero, dicha transferencia de responsabilidad a la persona jurídica debe permitir excluir la misma cuando se den determinados supuestos, pues en otro caso nos encontraríamos ante una responsabilidad inconstitucionalmente objetiva, vulnerando, por tanto, el principio de culpabilidad. Sin ir más lejos, en el ámbito sancionador tributario, como analizaremos a continuación, la persona jurídica [al igual que la física], no responderá: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; b) Cuando concorra fuerza mayor; c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones; e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁵²⁶.

Como conclusión, en nuestra opinión, mediante dicha ficción la persona jurídica tiene capacidad de conducirse por la vida de forma autónoma y de ser orientada por conductas normativas, y por ello, tiene capacidad para cometer ilícitos, considerando que, por ende, la sanción impuesta a una persona jurídica no vulnera el principio de culpabilidad, ni su corolario el principio de personalidad de las sanciones, pues se le estaría imponiendo una pena o sanción por actos propios y por culpabilidad propia, lo que conlleva a su vez que, aunque se produzca el hecho típico y antijurídico, podrá ser eximida de la pena o sanción si demuestra que ha puesto la diligencia necesaria o concurre alguna otra causa de exoneración prevista legalmente, pues, en dichos supuestos, faltaría la culpabilidad.

lado, entre la persona jurídica, sin capacidad volitiva, y, por otro, la persona física o el órgano que está detrás de ésta y representa su voluntad, este sí, con capacidad volitiva. Según su tesis, constatado el incumplimiento doloso o imprudente de la persona física o del órgano, sería posible derivar la sanción a la persona jurídica obligada por la norma, respetando el principio de culpabilidad, pues se imputaría responsabilidad sancionadora al sujeto a quien va destinado el mandato o prohibición y el elemento subjetivo se haría recaer sobre la persona física. *Vid.* LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., págs. 106 y 107.

⁵²⁶ Art. 179.2 LGT.

5. Las causas de exclusión de la culpabilidad

5.1 El artículo 179.2 y 3 LGT

Dicho lo cual, y siguiendo con el artículo 179 LGT, en su apartado segundo nos encontramos con un listado [*numerus apertus*] de supuestos, bien de atipicidad, por faltar el elemento subjetivo típico de dolo o culpa, bien de inimputabilidad, por ausencia de capacidad de obrar, lo que, en ambos supuestos, excluye de por sí la responsabilidad sancionadora; veámoslos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

En este supuesto nos encontramos ante una causa de inimputabilidad, pues aquellas personas que no tienen capacidad de motivarse con la norma [menores o incapaces], no pueden declararse culpables⁵²⁷.

Con todo, la LGT atribuye capacidad de obrar tributaria a los menores e incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.+ [art. 44 LGT].

Asimismo, cuando una persona no tengan dicha capacidad de obrar en el orden tributario, dicha capacidad será ejercida por su representante legal [art. 45 LGT]; en estos casos será considerado infractor en el orden tributario el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad [art. 181. 1. f) LGT].

⁵²⁷ Como nos indica MUÑOZ CONDE: «La culpabilidad se basa en que el autor de la infracción penal, del hecho típico y antijurídico, tenga las facultades psíquicas y el grado de madurez suficiente para poder ser motivado en sus actos por los mandatos normativos. Al conjunto de estas facultades mínimas requeridas para considerar a un sujeto culpable por haber hecho algo típico y antijurídico se le llama imputabilidad o, más modernamente, capacidad de culpabilidad. Quien carece de esta capacidad, bien por no tener la madurez suficiente, bien por sufrir trastornos mentales, no puede ser declarado culpable y, por consiguiente, no puede ser responsable penalmente de sus actos, por más que estos sean típicos y antijurídicos.+ Cfr. MUÑOZ CONDE, FRANCISCO y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., ob. cit., pág. 389.

En conclusión, cuando nos encontremos ante una persona que carezca de capacidad de obrar genérica, y no se encuentre en el supuesto del artículo 44 LGT, no tendrá capacidad de culpabilidad, bien por no tener la madurez suficiente o bien por sufrir trastornos mentales, por lo que no podrá ser declarado culpable y, por tanto, no podrá ser responsable de sus actos desde un punto de vista sancionador tributario, aunque estos sean típicos y antijurídicos.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

En este supuesto nos encontramos ante casos en los que el incumplimiento de la norma tributaria resulta *inevitable* para el obligado tributario, de lo que se infiere que no pueda imponerse sanción alguna al faltar el elemento subjetivo⁵²⁸.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

En este supuesto también nos encontramos ante una exclusión de la tipicidad al faltar el elemento subjetivo, dado que en un órgano de decisiones colectivo, a aquel que haya salvado su voto o no haya asistido a la reunión⁵²⁹ en la cual se hubiere tomado el acuerdo que ha dado lugar a la infracción tributaria, es obvio que no se le podrá imputar el haber actuado con dolo o culpa y, en consecuencia, no se le podrá sancionar.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria:

- Cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma

⁵²⁸ Como nos indica SIMÓN ACOSTA, en este caso no hay acción típica puesto que sólo lo son las acciones dolosas o culposas. De este modo, ni siquiera el CP de 1995 incluye de forma expresa la fuerza mayor. El propio concepto de infracción como acción dolosa o culposa impide que se castigue su comisión bajo el influjo de una fuerza irresistible. En consecuencia, su inclusión sólo tiene sentido en ordenamientos que otorgan naturaleza objetiva a la responsabilidad penal. Cfr. SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *La potestad sancionadora tributaria en la nueva LGT*, *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas Ediciones SL, Madrid, 2004, pág. 705.

⁵²⁹ Siempre que dicha ausencia no fuera concertada o dolosa, tal y como acertadamente matiza CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad*, ob. cit., pág. 1460.

- Cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley.

- Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Probablemente nos encontremos ante la causa de exclusión más invocada a nivel sancionador tributario. Por definición, el hecho de haber actuado *diligentemente* debe excluir su antónimo, cual es, haber actuado *negligentemente*. Lo que de suyo, lo convierte en otro más de los claros supuestos de atipicidad, al faltar el elemento subjetivo.

Conviene retener que lo que exige esta causa de exclusión de la atipicidad es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo. No una interpretación razonable de la norma. Dicho de otra forma, si el sujeto pasivo acredita una actuación diligente, no existirá el elemento subjetivo típico y, por tanto, la acción u omisión resultará atípica.

De ello deriva que no resulte admisible la imposición de sanciones por exclusión, esto es, aquellas en las que la Administración Tributaria impone una sanción con la siguiente motivación [o similares]: %a actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable+; o bien esta otra, %as normas aplicables son claras y precisas por lo que no resulta del expediente causa alguna de exclusión de la culpabilidad, lo que unido a la tipicidad y antijuridicidad configuran todos los elementos de la infracción tributaria+; pues como nos ilustra el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 15 octubre 2009 [FJ 7]:

o conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular' [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice '[e]ntre otros supuestos'], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había 'puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios'; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencia de 6 de junio de

2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto] » [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004, FD Undécimo, y 10237/2004 , FD Duodécimo)].

Tampoco podrá negarse por parte de la Administración Tributaria que la interpretación de la norma no haya sido razonable, basándose en especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo objeto de la sanción. Por ejemplo: que tenga *experiencia*; que disponga de *suficientes medios*: o que esté *asistido de profesionales jurídicos*. Y ello, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida⁵³⁰. Pues como nos dice el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 27 noviembre 2008 [FJ 9]:

«no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables» [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo; y de 26 de

⁵³⁰ En este justo punto en 2011 BAJO FERNÁNDEZ sostenía en un artículo doctrinal lo contrario [apoyándose en doctrina del TEAC -resoluciones 16 de febrero de 2006, 8 de noviembre de 2006 y 14 de septiembre de 2007-]: «que una empresa con forma societaria que tenga unas determinadas dimensiones no puede invocar el error sobre el Derecho por una interpretación desacertada, pero razonable, de la norma, porque tiene (o debería tener) medios personales o materiales para haber adoptado un correcto entendimiento de la disposición jurídica». Reiterándose en el mismo artículo: «Consecuencia de esta jurisprudencia y de la eximente del artículo 179 por interpretación razonable de la norma es que en las resoluciones del TEAC es doctrina constante la de que una empresa con complejidad suficiente conoce la norma jurídica tributaria y no puede invocar error de Derecho, porque tiene los medios personales y materiales suficientes para lograr el conocimiento correcto de la norma jurídico tributaria por muy oscura que ésta se presentara. Además, tiene siempre dentro de sus posibilidades hacer la consulta vinculante que la Ley permite a la Hacienda pública.» Pues bien, como hemos podido comprobar, conviene alzar primar que dicha doctrina administrativa ha sido superada, al menos desde 2008, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la cual actualmente sostiene, justamente, lo contrario. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: «Puede una persona jurídica conocer la antijuridicidad de la norma?: a propósito de una doctrina del TEAC sobre el artículo 179 LGT» en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 64, Fasc/Mes 1, 2011, págs. 11-29, en especial, págs. 12, 13 y 20.

septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas - aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» (Sentencia de 26 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto).

Consecuentemente, independientemente de circunstancias que rodean al sujeto pasivo objeto de la sanción, si la interpretación realizada por el contribuyente no es irrazonable o si ha sido realizada por encontrarse ante una laguna interpretativa, su conducta deberá ser tildada como diligente y, en consecuencia, no procederá la imposición de sanción alguna. Así lo tiene declarado la jurisprudencia, por todas, Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 30 septiembre 2003 [FJ 5], que cita, en el mismo sentido, las SSTs de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, 25 de mayo de 2000.

o habiendo declarado el Tribunal Supremo que "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios".

En definitiva, lo que debe quedar meridianamente claro es que lo que el precepto estudiado exige para la imposición de sanciones no es una interpretación razonable de la norma⁵³¹, sino una actuación diligente del sujeto pasivo [la interpretación

⁵³¹ A nuestro entender, no se puede confundir el error de prohibición con la interpretación razonable de la norma o la mera discrepancia. En este sentido, una cosa es la interpretación razonable de la norma y otra el error de prohibición que se produce cuando el contribuyente interpreta la norma de forma no razonable, pero subjetivamente cree que se trata de la interpretación adecuada. En el primer supuesto nos encontraríamos ante una actuación diligente, no ante un error, y en el segundo ante un error de prohibición, puesto que el contribuyente actúa

razonable de la norma, junto a las demás causas que contempla el art. 179.2. d), son, simplemente, ejemplos desde donde inferir dicha diligencia, pero, ni mucho menos, las únicas]. Por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 19 diciembre 2013, Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2924/2012, [FJ 4]:

En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963, que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto.

Se cierre el apartado segundo del artículo 179.2 LGT, haciendo mención a otro posible ejemplo de atipicidad subjetiva, a saber:

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Como vemos, en este supuesto el incumplimiento tributario viene provocado por la propia Administración Tributaria, al facilitar al sujeto pasivo un programa informático *defectuoso* para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en cuyo caso, es obvio que ningún reproche punitivo se le puede realizar al sujeto pasivo.

Finalmente, para concluir con el artículo 179 LGT, en su apartado tercero nos indica:

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

en la creencia errónea de estar actuando lícitamente, cuestión diferente es si dicho error es vencible o invencible.

En este caso, nos encontramos con una especie de excusa absoluta [a imagen y semejanza de la prevista en el art. 305 CP para el delito fiscal], según la cual, cuando el obligado tributario regularice voluntariamente su situación tributaria o subsane las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no se le impondrá ninguna sanción⁵³². El concepto de regularización voluntaria viene aclarado en el artículo 2 del RD 2063/2004, el cual señala:

A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

De todas formas, cumple significar que las sanciones que quedan excluidas de este precepto sólo serán aquellas que pudieran haber sido impuestas por la no presentación, o por la presentación defectuosa, de autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad, pero no los recargos o los intereses de demora que, en su caso, procedan como consecuencia de dicha regularización, ni, tampoco, las sanciones a las que se pueda dar lugar con la regulación o subsanación extemporáneas.

5.2 El error como causa de exclusión de la culpabilidad

Puesto que una de las consecuencias de asumir el principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario es la proscripción de la responsabilidad objetiva, lo que conlleva la exigencia del elemento subjetivo [ya sea en su forma de dolo o en la de culpa . imprudencia-], habremos de convenir que el error puede adquirir una indudable relevancia, pues permite excluir la culpabilidad del contribuyente. Dicha relevancia, como veremos, aún es mayor en el ámbito de lo sancionador tributario, dadas las singularidades que se producen en el ámbito tributario.

⁵³² De la misma opinión, ALMENAR BELENGUER, Jaime y RIPLEY SORIA, Daniel: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, ob. cit., pág. 1.312: %Realmente, la responsabilidad que se exceptiona en este enunciado, constituye, a nuestro juicio, una excusa absoluta que actúa a modo de exención de punibilidad. Se trataría de un caso que existiría una acción u omisión, típica, antijurídica, culpable, pero no punible, por razones de política legislativa.+

Expuesto ello, sobre lo que después volveremos, desde el punto de vista del Derecho penal existen dos tipos de errores, a saber: el error de tipo [anteriormente denominado error de hecho] y el error de prohibición [anteriormente denominado error de Derecho]. Ambos con sus correspondientes variantes: vencible e invencible.

En ese sentido, podemos definir el error de tipo como el desconocimiento de alguno o todos los elementos del tipo del injusto, tanto descriptivos como normativos⁵³³. Por su parte, podemos definir el error de prohibición, como aquel que se produce cuando el autor actúa en la creencia errónea de estar actuando lícitamente.

Por su parte estaremos ante un error invencible, cuando nos encontremos ante un error que no se hubiera evitado aplicando la conducta más diligente, lo que excluirá tanto el dolo como la imprudencia, es decir, la conducta resultaría atípica. Mientras que el vencible, aquel que se hubiera evitado aplicando una conducta diligente, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, excluirá el dolo pero no la imprudencia.

Llegados a este punto conviene alzar primeramente una consecuencia práctica de la mayor importancia, a saber: siendo la mayoría de sanciones previstas en el Derecho sancionador tributario a título de imprudencia⁵³⁴ [en nuestra opinión, en la LGT el dolo sólo se contempla como una agravante a la hora de calificar las sanciones como graves o muy graves (art. 184 LGT)], los únicos errores que podrán alegarse serán los invencibles, puesto que los vencibles, como hemos visto, excluyen el dolo pero no la imprudencia⁵³⁵.

⁵³³ Por poner un ejemplo de la diferencia entre elemento normativo y descriptivo del tipo, el artículo 197.1 LGT prevé: «Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas.» En este sentido, si el contribuyente considerara erróneamente que está imputando correctamente una deducción incurriría en un error sobre un elemento normativo del tipo; sin embargo, si el error consistiese en que el contribuyente desconoce que los pagos a cuenta a los socios se han de imputar, nos encontraríamos ante un error sobre un elemento descriptivo del tipo.

⁵³⁴ A diferencia de lo que ocurre en el CP, en el cual su artículo 12 establece: «Las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley», de lo que se deduce que la mayoría de los tipos son dolosos, salvo que expresamente se disponga en la Ley la forma imprudente.

⁵³⁵ En el mismo sentido, con otras palabras LÓPEZ LÓPEZ: «Por otro lado, teniendo en cuenta los estándares de diligencia que exige el legislador al sancionar conductas en las que se aprecie simple negligencia o cualquier grado de negligencia, parecen dar a entender que lo que se pretende es que sólo el error invencible tenga virtualidad en materia infractora; sancionándose a

Asimismo, el error deberá ser alegado por el contribuyente, pues tratándose de una causa exculpatoria o atenuante, a la Administración Tributaria le bastará con acreditar la culpabilidad del contribuyente, por supuesto, más la tipicidad y la antijuricidad, sin que ello pueda ser considerado contrario a la presunción de inocencia, pues, una vez acreditada la culpabilidad del contribuyente, es a éste a quien le incumbe alegar las concretas causas que a su juicio excluyen o atenúan su responsabilidad. Cuestión distinta, que dejamos apuntada, es quién tiene la carga de probar dicho error, una vez alegado por el contribuyente. En este sentido, entendemos que la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria; pues en el caso de que se entienda que debe ser el contribuyente quien deba probar el error, dicha inversión de la carga de la prueba, en nuestra opinión, podría considerarse contraria a la presunción de inocencia⁵³⁶.

Dado que, como hemos comprobado, ni la LGT ni, tampoco, la LRJSP, contemplan el instituto del error [a pesar de que, como hemos visto el TC lo admite], podríamos acudir como recurso técnico a la regulación que del mismo se realiza en el Derecho penal. Aunque, advertimos ya, no existe apoyo legal a tal recurso técnico⁵³⁷. No obstante ello, veamos cuál es el tratamiento del error que el CP realiza. En este sentido, el error de tipo viene contemplado en el art. 14.1 del CP, el cual prevé:

1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente.

título de simple negligencia o imprudencia de Derecho aquellas otras conductas en las que se aprecie un error superable.+ Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, ob. cit., pág. 287.

⁵³⁶ Así en el marco del proceso penal PÉREZ DEL VALLE: ~~Esto~~ no implica que, en el marco del proceso, sólo pueda plantearse el error cuando lo alega el sujeto; se trata de una norma de derecho sustantivo que ha de ser aplicada por el tribunal si se observa la concurrencia de los presupuestos que lo permiten, pues consiste en todo caso en la aplicación del principio de culpabilidad, que actúa como una garantía del sujeto.+Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 205.

⁵³⁷ Sin embargo, consideramos que su aplicación podría ser reclamada al no contemplar la LGT el instituto del error, apoyándonos, *a contrario sensu*, en la doctrina del tribunal Supremo: ~~Se~~ ha de advertir, no obstante, que el ordenamiento tributario es un ordenamiento cerrado, sujeto al principio de legalidad (artículo 7.1 LGT), de ahí que no quepa la extensión analógica o la trasposición de normas de otros sectores del ordenamiento jurídico cuando ya existe una regulación propia y completa de la prescripción y de los mecanismos de interrupción.+Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 24 febrero 2016 [FJ 11]. De lo que cabría deducir, que si no existe una regulación propia y completa del instituto del error cabría realizar una extensión analógica de lo previsto en el CP.

Por otra parte, el error de tipo puede ser sobre elementos esenciales del tipo o respecto a elementos accidentales del tipo; veamos cuáles pueden ser las consecuencias, según nos encontremos ante uno u otro error.

Cuando nos encontremos ante un error sobre elementos esenciales del tipo éste será vencible cuando se hubiera podido evitar si se hubiera observado el debido cuidado, de lo que se deduce que nos encontramos ante un error imprudente; sin embargo, será invencible si no se hubiera podido evitar ni aplicando la diligencia debida. De esta forma, el error vencible excluye el dolo pero no la imprudencia, pues se hubiera podido evitar observando el debido cuidado; considerando que el error invencible excluirá tanto el dolo como la imprudencia, es decir, la conducta resultará atípica.

En cuanto al error de tipo sobre los elementos accidentales, el art. 14.2 del CP señala:

2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación.

Es decir, que el CP impide alegar error de tipo si el error ha recaído sobre un elemento accidental del tipo, esto es, un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia que lo agrave, y ello, tanto si este fuera vencible como invencible.

Por último, el error de prohibición viene contemplado en el art. 14.3 del CP, el cual señala:

3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados.

En definitiva, de la regulación que se contiene en el Derecho penal sobre el instituto del error podemos concluir: el error invencible siempre excluirá la responsabilidad criminal y el error vencible la atenuará, bien castigándola como imprudente [error de tipo], bien aplicando la pena inferior en uno o dos grados [error de prohibición].

Dicho cuanto antecede, nos vamos a centrar en las singularidades a las que al inicio hacíamos referencia que acontecen en el ámbito del Derecho sancionador tributario. En este sentido, como primera cuestión singular del Derecho sancionador tributario a

tener en cuenta, es que, tal y como hemos comprobado, ni la LGT ni la LRJSP⁵³⁸ tratan la institución del error. Así, la falta de regulación del instituto del error se alza como otra más de las carencias que se predica de la normativa sancionadora tributaria, también de la sancionadora administrativa, que vuelve a poner en valor la seguridad jurídica que venimos predicando y la necesidad de una ley general sancionadora que aclare esta cuestión, o cuando menos, su tratamiento expreso por parte de la LGT⁵³⁹.

Pese a ello, lo cierto es que el Pleno del TC en su importante sentencia 76/1990 de 26 abril [FJ 4], reconoció sin ambages [como no podía ser de otra manera, dado el punto de partida adoptado] la aplicación del instituto del error en el Derecho sancionador tributario, a saber:

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 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 exigen 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.

Como segunda singularidad, si comparamos el Derecho penal con el Derecho sancionador tributario nos encontraremos que los ilícitos penales tienen un contenido limitado y coinciden, a grandes rasgos, con la conciencia social, lo que

⁵³⁸ Recordemos que el art. 178.1 contiene una remisión subordinada a los principios de la potestad sancionadora reguladores de la misma en materia administrativa, es decir, a la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público [LRJSP].

⁵³⁹ En cuanto a la legislación administrativa sancionadora, un ejemplo de regulación del instituto del error lo podemos encontrar en el artículo 6.2 de la autonómica LPSPV, a saber:

El error sobre un elemento del tipo o sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción solamente eximirá de responsabilidad si fuera invencible. El error vencible únicamente tendrá efecto atenuante si supone disminución del grado de imprudencia. Si el dolo es elemento integrante del tipo infractor aplicado, el error vencible también eximirá de responsabilidad.

El error sobre una circunstancia agravante impedirá su apreciación si es invencible. Si fuese vencible podrá tener efecto atenuante respecto del tramo de sanción que se relacione con la apreciación de la circunstancia agravante.+

permite hipotéticamente su conocimiento por todos los ciudadanos; en cambio, la normativa sancionadora tributaria, y particularmente la normativa tributaria, es excesivamente pródiga, muy cambiante, se encuentra fragmentada en multitud de textos, también en normas de diferente rango, emitidas por diversas Administraciones y, obviamente, no responde a la conciencia social, por lo que, sino absolutamente, es casi imposible exigir el conocimiento de las mismas por parte de la ciudadanía, lo que también debería tener incidencia sobre el instituto del error.

Como tercera singularidad del Derecho sancionador tributario, nos encontramos con una legislación muy técnica y de difícil comprensión para los legos en la materia [cuando no para los profesionales] y que, a mayor abundamiento, se exige que sea aplicada directamente por los contribuyentes, a través de las denominadas autoliquidaciones, mediante complejas operaciones interpretativas en las cuales es muy fácil caer en el error; por lo que se debería entender que la Administración Tributaria, al poner en manos de los contribuyentes la confección de las autoliquidaciones, debe tolerar aquel error que, visto por un observador objetivo, no sea manifiestamente burdo⁵⁴⁰.

⁵⁴⁰ Coincidimos con CHOCLÁN MONTALVO cuando afirma: [La Administración Tributaria] al poner en manos del contribuyente la carga de autoliquidar, sin exigencia de conocimientos fiscales específicos, tolera el riesgo de equivocación, siempre que se contenga dentro de determinados márgenes de error, que la autoliquidación no sea manifiestamente errónea a los ojos de un observador objetivo.+ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad+, ob. cit., pág. 1462.

En la misma línea SÁNCHEZ HUETE: Los frecuentes cambios normativos exigen una incesante tarea de acomodo y evaluación de contextos o ámbitos en donde se mixturán áreas de conocimiento, en este caso la tributaria y la punitiva. En tal sentido somos del parecer que toda reforma tributaria posee una suerte de pecado original que conlleva un perjuicio para la situación de la ciudadanía. Pues, de un lado, las normas se aplican en un primer momento y de manera genérica por los particulares, lo cual supone una carga y gravamen desproporcionado ante reformas constantes, redacciones confusas y detalle técnico exhaustivo. Con esta movilidad y complejidad de la norma tributaria se enmascara su contenido valorativo y demanda un conocimiento inasumible por el ciudadano medio. De otro lado, se encomienda al ciudadano -al mal llamado obligado tributario- la tarea de aplicar la norma jurídica pero la Administración, cada vez más, se erige como el agente que la interpreta. Dicho fenómeno origina un proceso singular en donde quien aplica la norma lo efectúa siguiendo los criterios de la Administración, pero internalizando la responsabilidad de su interpretación. Con el término de internalización queremos explicitar el fenómeno que supone que sea la Administración quien establezca las pautas de interpretación normativa y sea la ciudadanía quien aplique la misma asumiendo tal responsabilidad.+ Cfr. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria%en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2016 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016. Introducción.

En ese sentido se pronuncia de forma reiterada la jurisprudencia del TS, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 septiembre 2008 [FJ 4], Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 11/2004:

o la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de abril de 2001 recuerda que «cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria» (FD Cuarto);

Precisamente, atendiendo a las singularidades que hemos referido, se debería requerir al legislador sancionador tributario una urgente regulación del instituto del error, pues es inadmisibles que consolidada la aplicación del principio de culpabilidad al Derecho sancionador tributario, así como la jurisprudencia que lo interpreta, su norma básica, la LGT, no contemple expresamente el instituto del error, dada la importancia concreta que en el ámbito tributario puede desempeñar el mismo.

Dicho lo cual, tanto en el Derecho sancionador administrativo como, en particular, en el Derecho sancionador tributario, a la hora de determinar si un error es vencible o invencible, resultará de especial transcendencia, según opinión coincidente de la doctrina⁵⁴¹, determinar si las normas se dirigen a un profesional o a un lego.

De esta forma, el margen de que a los profesionales les sea aplicado un error invencible se torna muy reducido, pues la jurisprudencia viene sosteniendo el deber de conocer la normativa administrativa que regula una determinada profesión, oficio o industria, respecto a aquellas personas que se dedican a éstas de forma profesional; entendiéndose jurisprudencialmente, tanto el concepto de profesión como el concepto normativa [rango], en sentido amplio.

Sin embargo, conviene tener muy en cuenta que en el ámbito sancionador tributario deberemos constreñir el término profesional a aquellos profesionales que se dediquen con habitualidad a lo tributario, es decir, a aquellos profesionales que

⁵⁴¹ Cfr. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 358; IZQUIERDO CARRASCO, Manuel: «El principio de legalidad sancionadora (I): la reserva de ley»; en REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 328; DE PALMA DEL TESO, Ángeles: *El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 172.

hagan de lo tributario su *modus vivendi*, lo que nos lleva a afirmar que, salvo prueba en contrario, cualesquiera otros profesionales [médicos, arquitectos, ingenieros, etc.], personas físicas que se dediquen a un oficio o industria, o, en definitiva, personas jurídicas que realicen una actividad industrial o empresarial, deberán ser considerados legos en la materia tributaria.

En consecuencia, en materia tributaria a la hora de apreciar la vencibilidad o invencibilidad del error, se habrá de ponderar dicha singularidad, pues en la mayoría de los casos nos encontraremos que las normas tributarias van dirigidas a legos en la materia, por lo que en dicho supuesto, deberá ser mucho más factible admitir la invencibilidad del error⁵⁴².

Nos queda por analizar el supuesto contrario al previsto en el artículo 179.2 d) LGT [Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma]; es decir, qué ocurre cuando el contribuyente actúa amparándose en una interpretación *irrazonable* de la norma. A nuestro juicio, en dicho supuesto, y siempre que no concurra ocultación ni empleo de medios fraudulentos, esto es, cuando el contribuyente haya realizado una declaración correcta, podríamos estar hablando de un error de prohibición invencible, atendido

⁵⁴² De dicha opinión TOVILLAS MORÁN, para la aplicación del error de tipo invencible en las sanciones tributarias: «Destaca el hecho de que, frente al criterio penal que reserva la invencibilidad del error a aquellos supuestos en los que aun actuando con la máxima diligencia, se hubiera cometido el mismo error que el efectivamente cometido, la frontera de la invencibilidad del error se alcanza con mayor facilidad desde la óptica del Derecho tributario sancionador en el que la diligencia exigida no ha de ser la máxima sino que basta con la que dé lugar a unos resultados interpretativos razonables. En definitiva, requiere, por un lado, que la norma que puede ser aplicable sea susceptible de diversas interpretaciones todas ellas válidas o cuanto menos defendibles desde el punto de vista de la racionalidad y, por otro lado, que la interpretación a la que haya llegado el obligado tributario tenga un mínimo de coherencia, verisimilitud y razonabilidad y no se utilice la interpretación como un mero pretexto o se base la misma en criterios de interpretación absolutamente insostenibles.» Cfr. TOVILLAS MORÁN, José María: «Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad» en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*: coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2010, págs 853 y 854.

que las normas tributarias, como hemos podido comprobar, en la mayoría de los supuestos se dirigen a legos en la materia⁵⁴³.

Cumple significar que la Administración Tributaria ha intentado evitar la aplicación del error de prohibición, por el desconocimiento de una norma tributaria, basándose en el artículo 6.1 del CC, el cual señala: %La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.+ Dicho intento ha sido mutilado por la jurisprudencia, por todas, Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección1ª), Sentencia núm. 443/2008 de 30 abril [FJ 2]:

SEGUNDO.- El aludido principio de responsabilidad (art. 130 de la Ley 30/1992) queda adecuadamente perfilado en la nueva Ley General Tributaria, cuyo art. 183.1 establece 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".

La acción u omisión ha de ser necesariamente o dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia. Es, pues, necesario un reproche de culpabilidad, sea a título de dolo o culpa, al sujeto infractor como presupuesto de su responsabilidad.

Y el error de derecho excluye tal culpabilidad. La resolución impugnada se refiere a esta cuestión en los siguientes términos: "En lo relativo al desconocimiento de la normas debe significarse que a tenor del artículo 6.1.º del Código civil, la ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento".

Pero, en el ámbito sancionador, la cuestión exige un análisis de mayor profundidad, en línea con lo sostenido en la sentencia (interpretativa) del Tribunal Constitucional 76/1990, cuyo fundamento de derecho 3 -C) es del siguiente tenor:

õ

Pero no así subjetivamente. La demanda sostiene, hay que entender que razonablemente, el desconocimiento de ese art. 83 del Reglamento y la firme creencia de que cumplía con sus obligaciones comunicando a los proveedores la sujeción al régimen del recargo de equivalencia. En tales circunstancias hay que entender concurrente un error de derecho (error de prohibición)õ

⁵⁴³ De la misma opinión CHOCLÁN MONTALVO: %firmar la responsabilidad tributaria en todo caso en el que la interpretación de la norma sea irrazonable objetivamente equivale a presumir la responsabilidad individual. Y eliminar del debate la posibilidad de un error invencible más allá de los casos del problema de la interpretación razonable de la norma supone mutilar indebidamente el principio de culpabilidad.+ Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: %Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad+, ob. cit., pág. 1464.

En conclusión, en el ámbito sancionador tributario el error adquiere una relevancia fuera de toda duda por los motivos expresados, pues al colocar la Administración Tributaria al contribuyente [lego] como intérprete de la normativa tributaria, obligándole a plasmar dicha interpretación a través de las autoliquidaciones, el margen de apreciación del error [tanto de tipo como de prohibición] invencible y, por tanto, excluyente de responsabilidad sancionadora será muy amplio, siempre que el contribuyente haga una interpretación de la normativa tributaria razonable⁵⁴⁴, e incluso, a nuestro juicio, cabe la posibilidad de aplicar dicho error ante una interpretación irrazonable de la misma, siempre que se den determinados supuestos.

6. La cuantificación de la culpabilidad

6.1 El principio de proporcionalidad

Como hemos podido comprobar, la doctrina penal asigna diversos significados a la categoría culpabilidad, y en estos momentos vamos a centrarnos en uno de ellos: la culpabilidad como medición de la pena⁵⁴⁵. Lo anterior llevado al Derecho sancionador tributario, se traduce en la graduación y cuantificación de la sanción, y ello, partiendo de la base de que ésta debe ser proporcional a la gravedad de la conducta, en consecuencia, proporcional a la culpabilidad.

Pues bien, para llevar a término dicha ponderación entre la gravedad de la conducta y la sanción a imponer, resulta necesario atender al principio de proporcionalidad, según el cual, en un Estado de Derecho resulta necesario que exista una correspondencia entre la intensidad de la sanción a imponer y la conducta desplegada en atención a su gravedad. El citado principio constitucional no viene expresamente reconocido en la CE, sin embargo, el mismo se puede extraer del artículo 1.1 CE al proclamar el valor justicia, dentro del cual se encuentra englobada

⁵⁴⁴ Totalmente de acuerdo con CHOCLÁN MONTALVO, cuando afirma: «Incluso puede sostenerse que es legítimo discrepar del criterio de la Administración a pesar de haberse manifestado en comunicaciones o publicaciones, o incluso consultas, sólo vinculantes para la Administración, siempre que se mantenga la actuación dentro de los límites de la razonabilidad, apreciados por el Juez.» Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. una aplicación razonable del principio de culpabilidad», ob. cit., pág. 1464.

⁵⁴⁵ Sobre cuantificación de la pena en materia de Derecho penal remitimos a PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. págs. 221 a 259.

la proporcionalidad de las sanciones, o del artículo 10.1 CE al referirse a la dignidad humana, pues una sanción *desproporcionada* a la gravedad de la conducta, necesariamente, habrá de entender contraria a la dignidad de la persona.

Ya centrándonos en el ámbito sancionador, la aplicación del principio de proporcionalidad concurre en dos momentos diferentes⁵⁴⁶: el primero, en el momento de su determinación normativa; el cual, obviamente, corresponde al legislador, tal y como de forma reiterada y pacífica viene afirmando el TC [en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador], por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 136/1999 de 20 julio [FJ 23]:

El juicio de proporcionalidad respecto al tratamiento legislativo de los derechos fundamentales y, en concreto, en materia penal, respecto a la cantidad y calidad de la pena en relación con el tipo de comportamiento incriminado, debe partir en esta sede de «la potestad exclusiva del legislador para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo

El segundo, en el momento de la imposición de la sanción; el cual corresponde a la Administración, en nuestro caso, Tributaria. Así, si bien es cierto que el juicio sobre la proporcionalidad de la sanción es competencia del legislador, el cual establece por Ley el elenco de sanciones a imponer a los distintos tipos de infracciones, según la gravedad de las mismas, no es menos cierto que, como todo juicio no reglado sistemáticamente hasta sus últimas consecuencias es un juicio de razonabilidad, requiere, además, que las leyes contengan unos criterios complementarios de lo que la jurisprudencia ha venido en denominar *dosimetría sancionadora* que respondan a las exigencias de la justicia, satisfaciéndolas en su plenitud. Este criterio es el de la individualización de la sanción, o lo que es lo mismo, la *singularización* del caso o especificación de las circunstancias que concurren, ajustando la sanción ya valorada -según criterio de proporcionalidad- al caso particular. Aquí nos vamos a ocupar del segundo de los momentos en el que concurre la aplicación del principio de proporcionalidad, es decir, del que tiene lugar en el momento de la aplicación de la sanción.

⁵⁴⁶ Cfr. ÁNDRES PÉREZ, María del Rocío: *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*, Barcelona: Editorial Bosch, S.A., 2008, pág. 13.

6.2 El principio de proporcionalidad en la LGT

A diferencia de la CE, la LGT sí que contiene un reconocimiento expreso al principio de proporcionalidad en su artículo 178 LGT. Ocupándose el artículo 184 de la calificación de las sanciones y el 187 de la graduación de las mismas.

Así las cosas, el artículo 184 LGT respecto a la calificación de las infracciones tributarias nos indica: en el primer apartado, que las infracciones tributarias se calificarán como de forma unitaria como leves, graves o muy graves, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 191 a 206 LGT, y en el caso de multas proporcionales la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que corresponda, a excepción de lo previsto en el apartado seis del artículo 191 LGT; en el segundo apartado, se define lo que se considerará como ocultación de datos a efectos de la LGT; y en el apartado tercero, se define lo que se considera utilización de medios fraudulentos a efectos de la LGT. En definitiva, la constatación de ocultación de datos conllevará la calificación de la infracción como grave, la constatación de utilización de medios fraudulentos conllevará la calificación de la infracción como muy grave, y, de forma residual, todas las demás infracciones serán consideradas como leves.

Una vez fijada la calificación de las infracciones tributarias, el artículo 187 LGT nos informa de la graduación de las sanciones, así: en su apartado primero, se nos dice que las graduación de las sanciones tributarias se llevará término de forma *exclusiva* conforme a los criterios establecidos en el precepto, a nuestro parecer resulta criticable el hecho de que se afirme en el precepto que dichos criterios serán los que exclusivamente se tendrán en cuenta a la hora de graduar las sanciones, pues no se deja margen alguno a la interpretación del órgano sancionador.

Si bien, por muy criticable que nos pueda parecer, hemos de advertir que ello ha sido confirmado con rotundidad por el TS, por todas, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 22 septiembre 2011 [FJ 5]:

o conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas es una decisión que corresponde al legislador, por lo que, en este ámbito, la capacidad de maniobra de la Administración o -en este caso- del órgano judicial es extraordinariamente limitada. En realidad, prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar.

O en esta otra más reciente, Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 11 diciembre 2014 [FJ 3]:

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003,

Sea de ello lo que fuere, a continuación procedemos a analizar los criterios de graduación contenidos en el art. 187 LGT, lo cuales, recordemos, son los *únicos* que deberán ser tenidos en cuenta, a saber:

a) *Comisión repetida de infracciones tributarias*: cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción [agravación en función del tipo de calificación de la infracción previa].

En cuanto al requisito de que la sanción haya ganado firmeza *en vía administrativa*, consideramos que debe ser interpretado en el sentido de que dicha sanción no haya sido recurrida en vía judicial, pues en dicho caso la sanción no sería firme hasta que adquiriera firmeza en vía judicial [la firmeza de las resoluciones sólo se alcanza en el momento en que éstas no pueden ser recurridas: ni en vía administrativa ni en vía judicial].

Ello lo veremos mejor con un ejemplo: nos encontramos ante una primera resolución sancionadora la cual ha sido recurrida judicialmente [por tanto, en puridad, no firme], posteriormente nos encontramos con una segunda resolución sancionadora al mismo contribuyente, de la misma naturaleza, e impuesta dentro del perímetro temporal de los cuatro años anteriores; pues bien, aquí existen dos posibles interpretaciones con distinto resultado: la primera, entender que del tenor literal de la norma se desprende que la primera sanción ha ganado firmeza *en vía administrativa* y, por tanto, sirve de base para aplicar la agravante de reincidencia a la segunda; una segunda opción [aquí defendida], que considera que la primera sanción no ha ganado firmeza al estar recurrida y, en consecuencia, que no puede ser tenida en cuenta para aplicar la agravante de reincidencia a la segunda.

Sigamos con el ejemplo, pero añadamos una segunda circunstancia a la primera opción, a saber: la primera resolución es anulada en vía judicial ¿cuál es el resultado? Que la aplicación de la agravante de reincidencia resulta inconstitucional, pues como nos tienen dicho el TC: ~~es~~ claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.+ [Por todas: Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 77/1983 de 3 octubre [FJ 4].

Otro argumento avala nuestra tesis: el plazo temporal de cuatro años para entender producida la agravante por reincidencia. En ese sentido, solo resulta justificable dicho plazo, si se atiende al tiempo estimado para que una sanción pueda ganar firmeza en vía judicial. Efectivamente, si consideramos que la firmeza se adquiere en vía administrativa, independientemente de que la resolución haya sido recurrida en vía judicial, lo podríamos considerar excesivo y, por tanto, no proporcional, con mayor razón si lo comparamos con el plazo de un año previsto para el mismo supuesto en la normativa administrativa común [art. 29.3.d) LRJSP].

De la misma forma, consideramos una deficiencia de la configuración normativa de dicha agravante, el hecho de que ésta se aplique con independencia al tipo de calificación de la sanción, leve, grave o muy grave, es decir, con independencia de la gravedad de la misma. Dicho criterio, por ejemplo, es tenido en cuenta en el CP, el cual excluye dicha agravante respecto a los antecedentes penales cancelados o que debieran serlo, y a los correspondientes a delitos leves [art. 22.8 CP].

b) *Perjuicio económico para la Hacienda Pública*: El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre: 1.º La base de la sanción; y 2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida [agravación en función del porcentaje del perjuicio económico]

c) *Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación*: se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación [agravación incrementando la cuantía resultante en un cien por ciento].

d) *Acuerdo o conformidad del interesado*: Cuando el contribuyente se muestre conforme con la sanción propuesta, y se den determinados requisitos, la sanción será reducida. Como nos indica el Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 76/1990 de 26 abril [FJ 7ª], *Se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios, que se concreta en una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar, puesto que la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación, mas si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía, en definitiva. Mantener la conformidad es, pues, una facultad -no una obligación, ni siquiera un deber- para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in medius* de la cuantía de la sanción pecuniaria.*

A contrario, como nos dice el TC en la misma resolución, la disconformidad no puede nunca jugar *in peius* para agravar la sanción al sujeto pasivo, ni puede entenderse como norma impeditiva del recurso *en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución, al afectar al derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, el criterio de la reducción por conformidad es constitucional, ya que no impide acceder a los Tribunales de Justicia a los contribuyentes infractores, sino que sólo condiciona la obtención de un beneficio a la no impugnación del acto administrativo correspondiente. La libertad del contribuyente para elegir entre una u otra vía, según mejor convenga a sus intereses, queda así salvaguardada y, por ello, no existe vulneración alguna del artículo 24.1 de la Constitución.*

Para finalizar con dichos criterios, el apartado segundo del artículo 187 LGT, nos indica que los criterios de graduación analizados son aplicables simultáneamente.

6.3 Una crítica a los criterios exclusivos de graduación contenidos en la LGT

Como hemos comprobado, el art. 187 LGT informa que los *únicos* criterios de graduación que deberán ser tenidos en cuenta son los comprendidos en el mismo, siendo así que el TS acoge dicha tesis, al manifestar que en la individualización de la sanción no existe margen de maniobra por parte de la Administración

sancionadora, ni tampoco por parte los Tribunales, pues este margen ~~ha~~ quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003⁵⁴⁷.

Del principio de proporcionalidad deriva, *a priori*, el que en las infracciones tributarias exista una razonable adecuación entre la infracción cometida y la sanción establecida por la norma. De tal manera, estaremos de acuerdo, que resultaría vulnerado dicho principio si entre la infracción cometida y la sanción impuesta existe una desproporción manifiesta. Por ello, resulta inevitable atender al elemento subjetivo, en tanto cuanto, éste debe utilizarse como criterio individualizador a la hora de imponer la sanción, toda vez que del principio de proporcionalidad resultaría: a mayor culpabilidad mayor sanción y, en sentido contrario, a menor culpabilidad menor sanción.

Pese a lo anterior, si analizamos los concretos criterios previstos en la LGT de graduación de las sanciones tributarias, observaremos que los mismos solo actúan como agravantes de la sanción, sin que exista una referencia expresa a atenuantes⁵⁴⁸ ante la comisión del mismo ilícito a imagen y semejanza del artículo 21 CP. Dicho de otra forma, el legislador de la LGT ha configurado de forma mecánica los criterios de graduación de las sanciones tributarias, *so pretexto* de una pretendida seguridad jurídica que no deje margen a la discrecionalidad. El resultado de lo anterior es que, una vez considerados los criterios de graduación [artículo 187 LGT] respecto a la infracción tributaria cometida: o bien la sanción se agrava o bien se aplica en su constitución ordinaria.

En ese sentido, en un esquema teórico del principio de proporcionalidad, a la hora de individualizar la sanción de forma proporcional a la infracción realizada, deberíamos partir del tipo de sanción básico para, posteriormente, agravarla o

⁵⁴⁷ SÁNCHEZ HUETE, mantiene que existe un ~~subsistema~~ sistema de atenuantes de la sanción+que ~~se~~ ascula en dos categorías: 1.º Las circunstancias de exención incompletas de la responsabilidad sancionadora, que serán, tanto las contenidas en el ámbito sancionador tributario . art. 179 de la LGT-, como las procedentes del ámbito penal y; 2.º Las circunstancias de atenuación, únicamente las que provienen del ámbito penalõ +Cfr. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, ob. cit., págs. 103 y ss. Muy a nuestro pesar, tal y como actualmente se encuentra configurado el sistema de graduación de las sanciones en el artículo 187 de la LGT, así como a la jurisprudencia del TS que lo interpreta, creemos que dicho planteamiento resulta inviable: tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional.

⁵⁴⁸ Lo que para SÁNCHEZ HUETE, en opinión que compartimos plenamente, supone ~~una~~ transgresión flagrante del principio de proporcionalidad+. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, ob. cit. pág. 136.

atenuarla en función de los elementos subjetivos concurrentes. Ello no es así en la concepción de los criterios de graduación de la LGT, pues se parte del tipo de sanción básico, para, a continuación, a la hora de graduarlo, agravarlo en función de los criterios establecidos en el artículo 187 LGT, sin posibilidad de atenuarlo.

De lo anterior, debemos convenir que el legislador tributario a la hora de establecer los diferentes tipos de infracciones, su calificación y sanción, ya ha efectuado un juicio previo de constitucionalidad del principio de proporcionalidad sin valoración de los elementos subjetivos concurrentes o, en todo caso, con valoración de dichos elementos a juicio del mismo; pero, en todo caso, sin que exista la posibilidad, una vez cometida la infracción, de atenuar esta, pues, en nuestra opinión, el acuerdo o conformidad del interesado previsto en la letra d) del apartado primero del citado artículo [acuerdo o conformidad del interesado] no puede asimilarse a una atenuante; ya que éste se aplica, sin referencia alguna a los elementos subjetivos, sino a criterios objetivos como son la conformidad con la sanción y la no imposición de recurso, esto es, lo que pretende el criterio es minorar la litigiosidad y obtener un pronto cobro de la deuda y de la sanción, en ningún caso ello puede ser considerado como una atenuante⁵⁴⁹.

Pese a que lo anterior pueda obedecer a un criterio de seguridad jurídica, pues se parte de la consideración que el dejar un margen de maniobra al órgano sancionador o al órgano judicial, puede conllevar una inseguridad jurídica [con manifiesta desconfianza por parte del legislador: no sólo hacía el órgano sancionador, sino también al órgano judicial], con fundamento en que un mal uso de dichos criterios podrá afectar al derecho fundamental a la igualdad ante la Ley [art. 1 CE], lo cierto y verdad no podemos estar de acuerdo con el legislador sancionador tributario, por los siguientes motivos:

⁵⁴⁹ La realidad que se deduce de la LGT es que el legislador tributario considera, *ex lege*, a todo contribuyente un avezado experto en Derecho tributario; capaz de entender, aplicar y liquidar la procelosa normativa tributaria, y ello, sin el más mínimo de error; por ello, si se da dicho error, se siente en la obligación moral, prevista legalmente, de reprochárselo y sancionarlo; tal comprensión distorsionada de la realidad, mal se compadece con los verdaderos conocimientos tributarios del contribuyente medio; por lo que si el sistema sancionador tributario, supuestamente, tiene como finalidad prevenir el incumplimiento de la normativa tributaria y, verificado este, actuar reafirmando la vigencia de la norma, se debería imponer una profunda reflexión en sede del legislador sancionador tributario, con la consecuente reinterpretación de la realidad, para expulsar la creencia, ampliamente extendida, de que la verdadera finalidad del sistema sancionador tributario es la recaudatoria.

a) A la hora de graduar las sanciones la LGT *no tiene en cuenta el elemento subjetivo de la culpabilidad [dolo, culpa o imprudencia]*. como resultado de lo anterior estará en la misma posición el sancionado que haya podido cometer con dolo una infracción tributaria con un perjuicio económico para la Hacienda Pública superior al 10 por ciento, que aquel otro que haya cometido la misma infracción, pero con el grado de negligencia mínimo, por puro desconocimiento de la legislación tributaria. Lo que, en puridad, resulta contrario al principio de proporcionalidad.

Ya hemos visto que según la doctrina penal, del dolo siempre resultará una ilicitud más grave que de la imprudencia⁵⁵⁰, un mayor desvalor de la acción, por lo que no se debería entender constitucional un sistema como el sancionador tributario que sancione de la misma forma ambas conductas, pues, deberemos concluir, que en dicho supuesto nos encontramos ante un criterio de graduación *objetivo*, esto es, vulnerador del principio de proporcionalidad, en su relación con el principio de culpabilidad.

Como decíamos *supra*, el principio de proporcionalidad requiere que: a mayor culpabilidad, mayor sanción; y, en sentido contrario, a menor culpabilidad, menor sanción. Lo anterior nos llevaría a introducir un atenuante respecto al tipo básico, según el cual, si la conducta del contribuyente, valorada desde el elemento subjetivo de la culpabilidad, resulta calificada como imprudente, el tipo básico de la sanción debería ser atenuado [graduado a la baja], y si resulta doloso, todo lo contrario, [graduado al alza]. Esta posibilidad, negada por la LGT, ya ha sido introducida por la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, art. 29.3, al prescribir: *La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.+*

⁵⁵⁰ Lo expone perfectamente RAGUÉS I VALLÈS: *Las razones que explican la necesidad de castigar más gravemente los actos dolosos que los imprudentes parecen ser también dos. En primer lugar, para que la pena despliegue su efecto de reafirmación de los valores cuestionados y de pacificación social, su respuesta debe ser mucho más contundente frente a la hostilidad o la grave indiferencia que ante una desconsideración leve, del mismo modo que dicha respuesta también debe ser más o menos intensa en función de la importancia que se le otorga al interés lesionado. En segundo término, la pena debe intentar provocar, asimismo, el fracaso del infractor ante la colectividad, lo que exige consecuencias más severas frente a quien ha realizado su propósito destructor del interés protegido (dolo directo de primer grado), y, por tanto, ha alcanzado su objetivo, que ante quien simplemente ha dañado dicho interés como un efecto colateral de su comportamiento (dolo eventual o imprudencia).+ Cfr. RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *Mejor no saber. Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal+*, ob. cit., págs. 30 y 31.*

b) *Tampoco tiene en cuenta el error de prohibición vencible*, como posible atenuante a la hora de imponer la sanción cometida a título de imprudencia, de forma que todas las sanciones imprudentes se sancionaran igual. Y ello, con independencia de las concretas circunstancias subjetivas del contribuyente, *ad exemplum*: si actuaba guiado por un error de prohibición, aunque vencible; o con manifiesto desprecio hacia la norma. Lo que puede tener un efecto contraproducente respecto a una de las finalidades que persigue la sanción, esto es, la prevención general negativa, dado que el legislador está enviando un mensaje al contribuyente consistente en decirle que, ante las sanciones cometidas a título de imprudencia, sea cual sea su actitud, va a ser sancionado de la misma forma.

c) Asimismo, la LGT no contempla la posibilidad de que el órgano sancionador o el judicial pueda atenuar la sanción, descendiendo el grado de calificación plasmado en abstracto por la Ley, atendidas las circunstancias subjetivas concurrentes. Esta posibilidad ha sido contemplada acertadamente por la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, art. 29.4, cuando prevé: *«Cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior.»*

d) Por último, en las sanciones pecuniarias que consistan en un importe fijo, *no se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente*, resultando, a nuestro juicio, vulnerado, aquí sí, el derecho fundamental previsto en el artículo 14 de la CE, dado que, resulta patente, no se tratará con igualdad ante la Ley a aquella persona que se le imponga una sanción igual, con independencia de los medios económicos con los que cuente a la hora de responder ante la misma.

Dicho criterio ha sido valorado por el TC en el orden penal, por todas, Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 19/1988 de 16 febrero [FJ 10], con los siguientes argumentos:

«... es consustancial a la pena de multa una potencial disparidad de sus efectos, al recaer la misma sobre situaciones patrimoniales diversas. Esta misma certidumbre, en fin, sobre la diferente posición de los condenados ante la pena patrimonial ha llevado en nuestro ordenamiento penal -como en aquellos otros que nos son más próximos- a la adopción de una serie de previsiones que, tendentes a adecuar la pena de multa a la economía del condenado,»

El CP contempla en sus artículos 50, 51 y 52 dicho criterio, al afirmar: %Igualmente, fijarán en la sentencia, el importe de estas cuotas, teniendo en cuenta para ello exclusivamente la situación económica del reo, deducida de su patrimonio, ingresos, obligaciones y cargas familiares y demás circunstancias personales del mismo. [art. 50.5 CP]; pudiendo aplazarse la misma [art. 50.6 CP]; e incluso variarse, tanto la cuantía como los plazos %Si, después de la sentencia, variase la situación económica del penado [art. 51 CP].

7. El verdadero alcance del principio de culpabilidad en el Derecho sancionador tributario

En el presente capítulo hemos estudiado el principio de culpabilidad desde los tres significados clásicos que se le atribuye por la dogmática penal a la categoría culpabilidad, a saber: la culpabilidad como fundamento de la sanción; la culpabilidad como proscripción del resultado o como responsabilidad objetiva; y la culpabilidad como medición de la sanción.

En cuanto a la culpabilidad como fundamento de la sanción, hemos dicho que comporta que no se pueda sancionar ninguna acción u omisión sin que concurra culpabilidad, esto es, dolo o imprudencia [elementos subjetivos del tipo], y que ésta no puede ser matizada: se es o no se es culpable. Asimismo, hemos dicho que el reconocimiento de la culpabilidad como fundamento de la sanción, excluye la responsabilidad objetiva, esto es, la culpabilidad como proscripción del resultado.

La culpabilidad como fundamento de la sanción, ha de ser extraída en la LGT de una interpretación conjunta de los artículos 179.1 y 183.1. No obstante, el hecho de que no exista una parte general de Derecho sancionador, conlleva una inseguridad jurídica, pues lleva a intolerables confusiones dogmáticas, entre ellas, confundir la culpabilidad como reproche normativo, con la prueba de la culpabilidad, íntimamente relacionada ésta, con la presunción de inocencia.

Hemos comprobado, como la prueba de que concurre el elemento subjetivo del tipo corresponde a la Administración. Quien deberá probar que concurre tanto los elementos objetivos del tipo como los elementos subjetivos del tipo. Dado que la prueba del elemento subjetivo [culpa y dolo] será de muy difícil constatación, al tratarse de conductas humanas, a la Administración le bastará con probar los

hechos y la participación en los mismos del sancionado para desvirtuar la presunción de inocencia. De tal forma que, una vez probados los hechos y la participación del sancionado en los mismos, mediante lo que hemos denominado un engarce lógico de subsunción, la Administración podrá deducir el elemento subjetivo [dolo o culpa]. A partir de aquí, será al sancionado a quien le corresponda probar los hechos que excluyan o minoren su culpabilidad.

En cuanto al contenido de la presunción de inocencia, hemos visto que se concreta en la carga que se le impone a la Administración Tributaria de: probar los hechos y la intervención en los mismos del sancionado; a través de pruebas de cargo válida y obtenida con todas las garantías. Considerando que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, deberá traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

En consecuencia, hemos advertido de la importancia que adquiere la motivación del acuerdo sancionador, pues impone a la Administración Tributaria la obligación de una motivación específica en el acuerdo sancionador sobre la concurrencia del elemento subjetivo [dolo o culpa] y las pruebas de las que se infiere, si no quiere ver cómo el mismo resulta anulado. Por ello, la falta de motivación del elemento subjetivo, una motivación defectuosa o una motivación en negativo, comportarán la nulidad radical del acuerdo sancionador, advirtiendo, asimismo, que dichas deficiencias sólo podrán ser subsanadas por el propio órgano sancionador, al resolver el recurso de reposición, pero no por los Tribunales Económico-Administrativos ni por los órganos judiciales. Por ello resulta, cuando menos, preocupante el olvido de la LGT sobre la motivación específica del elemento subjetivo [art. 211.3 LGT].

Como corolario del principio de culpabilidad aplicable al Derecho sancionador tributario resulta el principio de responsabilidad por el hecho, que se traduce en que sólo podrán ser sancionados los obligados tributarios por hechos [acción u omisión] que resulten típicos, antijurídicos y culpables, excluyendo, en consecuencia, sancionar en base a la personalidad del infractor.

Asimismo, otro corolario del principio de culpabilidad aplicable al Derecho sancionador tributario es el principio de personalidad de las sanciones, que se traduce en que nadie debe responder por hechos cometidos por otro, impidiendo la traslación de la responsabilidad a una persona ajena al hecho infractor, lo que conlleva la necesidad de determinar la autoría de la acción o de la omisión sancionable.

La LGT, en su artículo 181.1, se ocupa de los sujetos que pueden ser responsables de las infracciones y sanciones tributarias apartado primero, mediante una exposición detallada de todas aquellas personas, básicamente, personas físicas y jurídicas, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes, también podrán ser sujetos infractores las entidades civiles sin personalidad jurídica, siempre que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cerrándose con una relación abierta de sujetos infractores, entre otros, los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes, los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, la entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal, las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros, el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario y los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

En el apartado segundo del artículo 181, en relación con el artículo 41.1, la LGT nos dice que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

Y en el apartado tercero del artículo 181, nos advierte que cuando concurren en una infracción varios sujetos infractores todos ellos responderán de forma solidaria del pago de la sanción frente a la Administración.

En el caso de la responsabilidad solidaria, hemos visto como ésta constituye una singularidad frente al Derecho penal, en el cual está proscrita, y si bien hemos manifestado nuestra conformidad a la doctrina del TC, según la cual al exigir responsabilidad solidaria también se exige la culpabilidad [ya sea a título de dolo ya sea a título de culpa]; *a sensu contrario* forma nos hemos manifestado en contra del criterio del TC, según el cual, la responsabilidad solidaria se puede justificar porque no es lo mismo hacer responder a alguien con una pena privativa de libertad que con una cierta suma de dinero, pues, a nuestro juicio, hacer responder a un contribuyente, aunque se requiera culpabilidad, en mayor medida de su culpabilidad, como sucede en el caso de la responsabilidad solidaria, nos parece contrario al principio de proporcionalidad y al derecho a la dignidad de la persona proclamado en el art. 10 CE.

Por ello, hemos advertido que la recién estrenada LRJSP ha introducido una novedad en su art. 28.3, consistente en que cuando la sanción sea pecuniaria y sea posible se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable, modificación que, en nuestra opinión, a partir de ahora podrá ser alegada en los procedimientos sancionadores tributarios que comporten una responsabilidad solidaria, en virtud de la remisión contenida en el art. 178 LGT: %La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa +

También hemos analizado los supuestos en los que la LGT puede establecer la responsabilidad subsidiaria y la posición de garante, advirtiendo, en todo caso, que en ambos supuestos es exigible una acción u omisión, típica, antijurídica y culpable en el responsable subsidiario y en el garante, independiente de aquella en la que haya podido incurrir el sujeto infractor.

En cuanto a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo para exigir la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT, hemos manifestado que ésta ya había sido utilizada por el TS antes de su positivización, por lo que no constituye una auténtica novedad, considerando que lo que sí es novedoso es su configuración al amparo de la autotutela administrativa, es decir, que pueda ser la propia Administración Tributaria quien la declare, con el riesgo que ello conlleva, al convertirse la Administración, una vez más, en *juez y parte*.

Por último, en cuanto al principio de personalidad de la sanción, hemos analizado la responsabilidad de las personas jurídicas, concluyendo que para hacer compatible la responsabilidad de las personas jurídicas con el principio de culpabilidad y su corolario el principio de personalidad, no queda más remedio que apoyarnos en la ficción; así, en el momento que la ley permite mediante la ficción la creación de una persona jurídica por la suma de las voluntades de las personas físicas que deciden fundarla, se crea, por transferencia, *ex novo* una voluntad propia de la persona jurídica que, a partir de dicho momento, se manifiesta de forma autónoma a la voluntad de las personas físicas que la han creado y que sólo se extingue con la disolución de la persona jurídica. Por tanto, si la persona jurídica infringe cualquier norma dirigida a la misma comete un hecho propio y no un hecho ajeno, dado que la normativa es a la persona jurídica a quien le exige un determinado comportamiento u obligación y no a las personas físicas que la componen. Por ello, la sanción impuesta a una persona jurídica no vulnera el principio de culpabilidad, ni su corolario el principio de personalidad de las sanciones, pues se le estaría

imponiendo una pena o sanción por actos propios y por culpabilidad propia, lo que conlleva a su vez que, aunque se produzca el hecho típico y antijurídico, la persona jurídica podrá ser eximida de la pena o sanción si demuestra que ha puesto la diligencia necesaria o concurre alguna otra causa de exoneración prevista legalmente, pues, en dichos supuestos, faltaría la culpabilidad.

Posteriormente nos hemos ocupado de las causas de exclusión de la culpabilidad, art. 179.2 LGT, a saber: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; b) Cuando concorra fuerza mayor; c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; d) cuando se haya puesto la diligencia necesaria; e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así como de la excusa absolutoria prevista en el art. 179.3 LGT, consistente en que cuando el obligado tributario regularice voluntariamente su situación tributaria o subsane las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no se le impondrá ninguna sanción.

Seguidamente hemos analizado el error, tanto el de tipo como el de prohibición, en sus variantes de vencible e invencible, como causa de exclusión de la responsabilidad, alzaprímado la relevancia de éste en el ámbito de lo sancionador tributario. Dejando constancia que la LGT no distingue entre las infracciones cometidas a dolo y las cometidas a título de imprudencia, a la vez que, hemos constatado, que la mayoría de las infracciones previstas en la LGT lo son a título de imprudencia, lo que comporta, en la práctica, que quede descartado el error vencible.

Del mismo modo hemos indicado que el error deberá ser alegado por el contribuyente y probado por la Administración tributaria, así y como que el TC ha afirmado la vigencia de la aplicación del error a las infracciones tributarias.

Sobre todo, hemos identificado una serie de singularidades que acontecen en el Derecho sancionador tributario que deben tener una relevancia significativa a la hora de aplicar el instituto del error, como son: que la LGT no contiene ningún tratamiento del instituto del error, con la inseguridad jurídica que ello conlleva; que la normativa

tributaria es muy pródiga y cambiante, fragmentada en multitud de textos, también en normas de diferente rango, emitidas por diversas Administraciones y no responde a la conciencia social, lo que de suyo comporta que resulte imposible exigir el conocimiento de las mismas por parte de la ciudadanía; y que la legislación tributaria, muy técnica y de difícil comprensión para los legos, se exige que sea aplicada directamente por los contribuyentes mediante autoliquidaciones.

Todas las singularidades expuestas deberían comportar que el margen de apreciación del error [tanto de tipo como de prohibición] invencible y, por tanto, excluyente de responsabilidad sancionadora, debería jugar un papel muy relevante en el ámbito sancionador tributario.

Para concluir, nos hemos ocupado de la culpabilidad como medición de la sanción. Así, hemos estudiado el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa, entendido como los criterios que se deben utilizar a la hora de individualizar la sanción.

También hemos visto que la LGT contiene un reconocimiento expreso al principio de proporcionalidad en su artículo 178 LGT. Ocupándose el artículo 184 de la calificación de las sanciones [leves, graves y muy graves] y el 187 de la graduación de las mismas.

A la hora de analizar los criterios de graduación de las sanciones previstos en el artículo 187, lo primero que llama la atención es que se nos diga que esos criterios son los únicos [de forma *exclusiva*, dice el precepto] que se podrán utilizar, lo que hemos criticado oportunamente, puesto que se trata de criterios que exclusivamente agravan las sanciones. De todas formas, hemos comprobado que el TS avala dicha tesis, por lo que, en consecuencia, no se permite la utilización de ningún otro criterio.

Los criterios, recordémoslos, son: a) Comisión repetida de infracciones tributarias; b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública; c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación; y d) Acuerdo o conformidad del interesado. Respecto a este último hemos indicado que no puede asimilarse a una atenuante; ya que éste se aplica, sin referencia alguna a los elementos subjetivos, sino a criterios objetivos.

Para nosotros resultan muy deficientes, por parciales, los criterios adoptados por la LGT para graduar las sanciones, y contrarios al principio de proporcionalidad, pues a la hora de graduar se debe actuar tanto por medio de agravantes como por medio de atenuantes. Siendo, en este sentido, que la LGT no prevé ninguna atenuante.

Aparte de ello, también resulta criticable que en la LGT no se tenga en cuenta como criterio para graduar las sanciones el elemento subjetivo de la culpabilidad [si las infracciones se han cometido a título de dolo, culpa o imprudencia, con su diferente grado de culpabilidad]; que tampoco se tenga en cuenta el error de prohibición vencible a la hora de atenuar la sanción]; que según la doctrina del TS no se contemple la posibilidad de que el órgano sancionador o el judicial puedan atenuar la sanción, descendiendo el grado de calificación plasmado en abstracto por la Ley; o, en fin, que en las sanciones pecuniarias que consistan en un importe fijo, no se tenga en cuenta la capacidad económica del contribuyente, vulnerando, con ello, a nuestro entender, el derecho fundamental de igualdad ante la ley previsto en el art. 14 CE.

CAPÍTULO VIII. EL PRINCIPIO DE *NON BIS IN IDEM*

1. Evolución del principio

Actualmente el principio *non bis in idem* se concreta en la proscripción de sancionar dos veces o más a una misma persona con el mismo fundamento, vertiente material o sustantiva del principio, y, para garantizar ello, a no ser sometido a dos procedimientos sancionadores por lo mismo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, vertiente formal o procedimental del principio.

Resumen de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio *non bis in idem* y sobre las dos vertientes derivadas del mismo lo podemos encontrar, *ad exemplum*, en Tribunal Constitucional (Pleno), en su Sentencia núm. 188/2005 de 7 julio:

El principio *non bis in idem* tiene, en otras palabras, una doble dimensión: a) la material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto «en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento», y que «tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, 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» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, F. 3 a); y 229/2003, de 18 de diciembre, F. 3]; y b) la procesal o formal, que proscribte la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción «la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código Penal» [SSTC 2/2003, de 16 de enero, F. 3 c); y 229/2003, de 18 de diciembre, F. 3. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso Franz Fischer contra Austria; y de 6 de junio de 2002, en el asunto Sallen contra Austria].

Dicho principio no viene expresamente citado en la Constitución Española de 1978, sin embargo sí vienen recogido en Convenios Internacionales ratificados por España, así: en el art. 14.7 del PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España [Boletín Oficial del Estado de 30 de abril de 1977], el cual dispone: «nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una Sentencia firme de acuerdo con la Ley y el procedimiento penal de cada país».

De la misma forma, en el art. 4 del Protocolo adicional nº 7, hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 [Boletín Oficial del Estado de 1 de diciembre de 2009], del CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, [Boletín Oficial del Estado de 10 de octubre de 1979]: % Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado. 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada+.

En ese sentido, como ya hemos visto, a los efectos de la aplicación de las garantías del proceso justo previstas en el art. 6.1 CEDH, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos incluye dentro de los conceptos de infracción y sanción penal también las de carácter administrativo, partiendo de un concepto sustantivo de la materia y no considerando relevante la denominación de la legislación en la que se encuentran [por todas, STEDH de 21 de febrero de 1984, caso Öztürk contra República Federal de Alemania]; y a los efectos del art. 4 del Protocolo 7 CEDH equipara la persecución y castigo penal en el seno de un proceso penal con el procedimiento y la sanción administrativos [SSTEDH de 23 de octubre de 1995, caso Gradinger contra Austria ; de 29 de mayo de 2001, caso Franz Fischer contra Austria; de 30 de mayo de 2002, caso W. F. contra Austria; de 6 de junio de 2002, caso Sallen contra Austria].

Puesto que, como hemos indicado, la Constitución Española de 1978 no recoge expresamente dicho principio, desde un punto de vista doctrinal, al menos, se ha intentado fundamentar en los siguientes principios e instituciones: en el principio de legalidad; en la institución de la cosa juzgada; en el principio de proporcionalidad; en la prohibición de la arbitrariedad; y en el principio de seguridad jurídica.

Empero el TC lo ha hecho residir en el principio de legalidad. Así es, pese a reconocer que no se encuentra recogido en la CE, el TC encuentra su acomodo en el art. 25.1 de la CE, por ir, según argumenta, íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad. En este sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia, núm. 2/1981 de 30 enero [FJ 4]:

No obstante, podemos señalar que, si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución. Por otro lado es de señalar que la tendencia de la legislación española reciente, en contra de la legislación anterior, es la de recoger expresamente el principio de referencia.

Cumple significar que la ubicación del principio en el art. 25.1 CE no es una cuestión baladí, pues ello comporta consecuencias prácticas de la mayor importancia, a saber: que se considere un derecho fundamental y, por tanto, un derecho subjetivo del ciudadano, susceptible de ser protegido a medio del recurso de amparo.

Por todas, Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 154/1990 de 15 octubre [FJ 3]:

Según consolidada jurisprudencia constitucional, que se inicia en la STC 2/1981, ha de entenderse implícitamente incluido el principio *non bis in idem* en el art. 25 C. E., como íntimamente vinculado a los principios de legalidad y de tipicidad de las infracciones, principio que se configura como un derecho fundamental del sancionado.

Dicho lo cual, como todos los principios del Derecho sancionador administrativo, también éste tiene su origen en el Derecho penal. Ciertamente, ante la objetivación de que un mismo hecho podía ser subsumido en dos o más preceptos penales, el Derecho penal reacciona e instaura una serie de reglas para solucionar el problema del concurso de leyes⁵⁵¹, al objeto de determinar el precepto que debe ser aplicado y, en consecuencia, el precepto o preceptos que deben ser excluidos, de tal forma que sólo uno de ellos sea aplicado.

⁵⁵¹ Actualmente las citadas reglas se hallan recogidas en el artículo 8 del CP, el cual señala:

Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas:

- 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general.
- 2.ª El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible.
- 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél.
- 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor.

Dichas reglas penales se refieren a los casos de concurso aparente o concurso de leyes, dado que los artículos 73 y ss. se refieren a los concursos de delitos. Asimismo, como nos dice PÉREZ DEL VALLE «Las reglas del art. 8 CP siguen un orden jerárquico, de tal modo que se acude a la siguiente sólo cuando la anterior o las anteriores se muestran como inaplicables al caso.»⁵⁵²

Las citadas reglas penales son las siguientes: *especialidad*: «El precepto especial se aplicará con preferencia al general»; *subsidiariedad*: «El precepto subsidiario se aplicará sólo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible»; *consunción*: «El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél»; *alternatividad*: «En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor.»⁵⁵³

En cuanto al Derecho sancionador administrativo, en principio el concurso de leyes entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo no se aborda, partiendo de la base de que nos encontrábamos ante dos realidades diferentes: dos finalidades. Posteriormente, a raíz de la promulgación de la Constitución Española de 1978, concretamente de su artículo 25, el Tribunal Constitucional entiende que los mismos hechos no pueden ser sancionados por dos normas, penales y sancionadoras administrativas, dada la idéntica finalidad de ambas. Fruto de dicha interpretación, nos encontramos con la constitucionalización, presunta, del principio *non bis in ídem*.

2. La sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983 de 3 octubre

La primera sentencia en la que el Tribunal Constitucional aborda el problema del concurso de normas entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo es la emitida por su Sala Segunda, concretamente la núm. 77/1983 de 3 octubre.

Los hechos que dan lugar a dicha sentencia, de forma sumarial, son los siguientes:

⁵⁵² Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 303.

⁵⁵³ Para un estudio en profundidad de dichas reglas *vid. Ibidem*, págs. 303 a 307.

1º El día 24 de julio de 1981 se recibió en la Sala del 091 de la Comisaría de Policía de Cádiz una llamada telefónica anónima, en la cual una voz, al parecer de varón, dijo «A las once horas hará explosión un artefacto en el Gobierno Civil». Acto seguido, se cortó la comunicación.

2º La Compañía telefónica informó que del teléfono del que procedía la llamada era titular don Daniel G. R., domiciliado en la calle, número .., de Cádiz.

3º Personada la policía en el domicilio referido, se comprobó que el teléfono estaba intervenido y en comunicación directa con la Sala 091 y que en el local se encontraba también Tomás G. R., yerno del titular del local, que había abandonado momentos antes el domicilio para trasladarse a su lugar de trabajo en «Astilleros Españoles, S. A.», de Matagorda.

4º Los hechos dieron lugar a unas diligencias sumariales y a una causa, que el Juzgado de Instrucción número 1 de Cádiz, en juicio oral y público por desórdenes públicos contra don Tomás G. R., absolvió a éste del delito del que era acusado, por no estimar probada la culpabilidad del acusado.

5º Posteriormente, por acuerdo de 22 de octubre de 1981, el Gobierno Civil de Cádiz impuso a Tomás Gómez Rodríguez una multa de 500.000 pesetas por haber realizado la llamada anónima, por estimar probada, a contrario que el Juzgado penal, la culpabilidad del acusado.

Contra la resolución del Gobierno Civil de Cádiz interpuso el sancionado recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Audiencia Territorial de Sevilla, la cual dictó sentencia con fecha 14 de julio de 1982 desestimando el recurso y confirmando el acto administrativo recurrido por considerarlo conforme con el ordenamiento jurídico.

Frente a dicha resolución se alza el sancionado en amparo, para cuya solución el Tribunal Constitucional aborda la cuestión desde los límites de la potestad sancionadora de la Administración que se derivan del art. 25.1 de la CE, manifestado en su Fundamento Jurídico 3º lo siguiente:

o los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el artículo 25.1 de la Constitución son: a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la

interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la autoridad judicial.

De lo anterior, concretamente de la subordinación de los actos de la Administración a la autoridad judicial, el Tribunal Constitucional establece en el mismo Fundamento Jurídico las siguientes consecuencias:

La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control «a posteriori» por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada.

La cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.

Ergo, tenemos que, a la hora de interponer una sanción, la Administración se halla subordinada a la autoridad judicial, de tal forma que si los mismos hechos pueden ser constitutivos de infracción penal y administrativa, la Administración se debe abstener de continuar con el procedimiento sancionador, así como de imponer una sanción, mientras la autoridad judicial penal no se haya pronunciado sobre los mismos y, en todo caso, debe respetar la cosa juzgada, de la que se deriva un doble efecto: el positivo, ~~lo~~ declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica; y el negativo ~~la~~ imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema. En definitiva, como posteriormente sostuvo el Tribunal Constitucional, ~~el~~ derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa ~~o~~ [Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia 145/2013, de 11 de julio (FJ 4)].

Remata su doctrina el Tribunal Constitucional en el Fundamento de Derecho 4º de la resolución analizada, aseverando que el principio *non bis in ídem*, además de proscribir la duplicidad de sanciones y penales respecto de unos mismos hechos, impone, a la vez, que cuando el ordenamiento permite una dualidad de

procedimientos sobre unos mismos hechos, con su propio enjuiciamiento y calificación, la obligación de respetar el planteamiento fáctico determinado por la autoridad judicial, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado; a saber:

La sentencia de este Tribunal de 30 de enero de 1981 («Boletín Oficial del Estado» número 47, de 24 de febrero) reconoce el principio llamado de «non bis in idem», íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. El principio «non bis in idem» determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia, que es la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe «a posteriori» el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del artículo 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto.

Por todo ello, el Tribunal Constitucional acaba otorgando el amparo pretendido, anulando el acuerdo sancionador del Gobierno Civil de Cádiz y la sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla que lo confirmó.

3. Cambio de criterio: la sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003 de 16 enero

Durante 20 años la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en la sentencia analizada nº 77/1983 de 3 octubre permaneció invariable, hasta el pronunciamiento de la sentencia 2/2003 de 16 enero, en la cual el Tribunal Constitucional, constituido en Pleno, cambia su criterio y pasa a establecer una nueva doctrina, a saber:

Los hechos que dan lugar a dicha sentencia, de forma sumarial, son los siguientes:

1º El Juzgado de Instrucción de Ortigueira incoó diligencias previas el día 21 de abril de 1997 por presunto delito contra la seguridad del tráfico, por los hechos acaecidos el 14 de abril de 1997 a las 7.50 horas; diligencias que, previa su transformación en procedimiento abreviado núm. 30/1997, dieron lugar a la Sentencia del Juzgado de lo Penal de fecha 29 de junio de 1999 condenatoria del recurrente.

2º Paralelamente se instruyó un procedimiento sancionador administrativo por parte de la Jefatura Provincial de Tráfico de A Coruña, por conducción de vehículo de motor con una tasa de alcohol en aire espirado superior a 0,4 miligramos por litro, que dio lugar a una sanción administrativa consistente en multa de cincuenta mil pesetas y suspensión de autorización administrativa para conducir por período de un mes.

3º El sancionado presentó recurso ordinario ante la Dirección General de Tráfico el 7 de abril de 1997, informando que por los mismos hechos se estaban siguiendo un procedimiento penal, de modo que al existir identidad de sujeto, hecho y fundamento entre la infracción administrativa y la infracción penal solicitaba la suspensión del procedimiento sancionador hasta tanto recayera resolución judicial. La Dirección General de Tráfico dictó Resolución de 14 de mayo de 1998 resolviendo el recurso reduciéndose la duración de la suspensión de la autorización administrativa para conducir vehículos a un mes desestimando el recurso en todo lo demás.

4º El sancionado interpuso recurso contencioso-administrativo, desistiendo con posterioridad del mismo; de modo que la sanción devino firme al dársele por desistido por Auto de 10 de diciembre de 1998.

5º En el procedimiento penal la defensa del acusado alegó como cuestión previa la excepción de cosa juzgada al haber recaído resolución firme en expediente administrativo por los mismos hechos y habersele impuesto las sanciones de multa de cincuenta mil pesetas y suspensión del carné de conducir de un mes. El Juzgado penal desestimó la cuestión con base en la preferencia de la jurisdicción penal, teniendo en cuenta la doctrina constitucional del *non bis in idem* contenida en la sentencia 77/1983 de 3 de octubre, anteriormente analizada, que, como hemos visto, determina que la subordinación de los actos de la Administración de la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera.

6º El condenado recurrió la Sentencia en apelación ante la Audiencia Provincial, dicho recurso fue desestimado argumentando, en primer término, que el principio *non bis in idem* no impide que un mismo hecho pueda recibir diferente tratamiento en los diferentes ámbitos y que existió un error en el procedimiento administrativo que no puede impedir la sanción penal, sino que tiene que dar lugar a su subsanación en la vía penal, por lo que ordena que en ejecución de sentencia se descuente la multa ya satisfecha y la duración de la privación del carné de conducir, así como que se libere testimonio de la Sentencia penal a la Administración para que ésta deje sin efecto cualquier anotación o consecuencia posterior de la tramitación del expediente administrativo.

Desde ese punto de vista, podemos ver como la Audiencia Provincial resuelve la alegación de la vulneración del principio *non bis in idem*, no absolviendo al acusado o anulando las penas impuestas, sino, dada la prioridad del orden jurisdiccional penal, descontando o compensando las sanciones administrativas en las penas y acordando librar testimonio de la Sentencia penal a la Administración para que ésta dejara sin efecto cualquier anotación o consecuencia posterior de la tramitación del expediente administrativo.

Contra dicha resolución se alzó en amparo el sancionado y condenado, tanto contra la Sentencia del Juzgado de lo Penal, como contra la Sentencia de la Sección Primera de la Audiencia Provincial de A Coruña que confirmó la anterior, alegando la vulneración del principio *non bis in idem*, para cuya solución el Tribunal Constitucional aborda la cuestión cuestionándose si el respeto al derecho fundamental que comporta la interdicción de incurrir en *bis in idem*, se satisface con una solución como la adoptada en el caso [descuento o compensación de la sanción administrativa al imponer las penas], o si, por el contrario, requiere siempre que el segundo órgano sancionador deje de imponer la sanción, en este caso, el penal.

Al respecto el Tribunal Constitucional concluye en su Fundamento de Derecho 6º que no existe una vulneración material o sustantiva del principio, al haber sido descontada la sanción administrativa en el procedimiento penal:

Atendiendo a los límites de nuestra jurisdicción de amparo, una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesiva de la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem» sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación . bis. de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el art. 25.1 CE.

Por otra parte, en cuanto a si existe una vulneración del principio en su vertiente formal o procedimental, al haber sido objeto de dos procedimientos punitivos, el Tribunal Constitucional también llega a la misma conclusión, es decir, que no ha existido dicha vulneración, tal y como podemos comprobar en el Fundamento de Derecho 8º de la citada resolución:

En efecto, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento . su grado de complejidad. como a las de la sanción que sea posible imponer en él . su naturaleza y magnitud. pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal.

Y ello, tal como sostiene en la misma resolución el TC, debido a los *matices* con los que se ha de efectuar la traslación de los principios generales de Derecho penal al ámbito administrativo sancionador:

Dos son las razones que avalan esta limitación. De un lado, la lógica que impone el principio de proporcionalidad, en cuanto criterio de ponderación del contenido de los derechos fundamentales. De otro, la necesariamente matizada traslación de las garantías del proceso justo al ámbito del procedimiento sancionador administrativo. Como tiene declarado este Tribunal, las garantías procesales constitucionalizadas en el art. 24.2 CE son de aplicación al ámbito administrativo sancionador «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución»; de modo que la traslación de las garantías del proceso justo al procedimiento sancionador no conlleva su aplicación literal «sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional» (STC 18/1981, de 8 de junio, F. 2; reiterado entre otras en STC 14/1999, de 22 de febrero, F. 3), y se condiciona a que se trate de garantías que «resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento sancionador administrativo» (SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, F. 7; 14/1999, de 22 de febrero, F. 3).

De esta forma el Tribunal Constitucional en la resolución analizada establece una nueva doctrina que llega a nuestros días, según la cual: siempre que los mismos hechos puedan ser objeto de infracción penal o administrativa, no se vulnerará la vertiente material o sustantiva del principio *non bis in idem*, aunque la Administración incumpla su deber constitucional de abstenerse de iniciar o continuar un procedimiento sancionador hasta que exista una resolución de la jurisdicción penal, y ello, aunque la Administración haya impuesto una sanción, siempre que la sanción impuesta en el procedimiento sancionador administrativo sea absorbida en el

procedimiento penal; y tampoco se vulnerará la vertiente formal o procedimental de dicho principio, cuando tras un procedimiento sancionador administrativo se abra uno penal, o cuando tras un procedimiento penal se abra o reanude un procedimiento sancionador administrativo, pues la proscripción de no someterse a dos procedimientos punitivos, sólo alcanza respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento . su grado de complejidad. como a las de la sanción que sea posible imponer en él . su naturaleza y magnitud. pueden equipararse a un proceso penal, añadiendo el Tribunal Constitucional en la misma resolución toda una declaración de intenciones, a saber: %en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional⁵⁵⁴.

La anterior línea jurisprudencial ha sido duramente criticada por la doctrina y, en especial, por una de las mejores especialistas en la materia, ALARCÓN SOTOMAYOR, para quien:

Esta conclusión, a la que llega el TC, hace que la traslación del mencionado derecho fundamental a los procedimientos administrativos sancionadores sea más aparente que real y que no tenga, en verdad, ninguna relevancia práctica, pues es tan complicado y depende de criterios tan subjetivos que emerja o subsista este derecho que más bien cabe sostener la vigencia de lo contrario. Así que, según el TC, cabrá prácticamente siempre un procedimiento sancionador administrativo tras uno penal, uno penal tras otro procedimiento sancionador administrativo y, también, dos procedimientos administrativos sancionadores sucesivos⁵⁵⁵.

⁵⁵⁴ Sin embargo, para PÉREZ NIETO: %algunos procedimientos sancionador-tributarios son parangonables a la instrucción judicial-penal.+ Concretamente se refiere a los procedimientos de inspección tributaria %dada su duración .doce meses ampliables-, complejidad (diligencias, requerimientos de documentación, registros, etc.) y consecuencias (intereses de demora desmesurados, fuertes multas), dada también la particular sujeción de la persona investigada, no creemos que dichos procedimientos de inspección sean muy diferentes de muchos procesos penales. No se olvide que las actas inspectoras fijan los hechos y la deuda tributaria; unos y otra integrarán la base no movable de la antijuridicidad de la conducta a sancionar, quedando poca materia de discusión para el subsiguiente procedimiento de imposición de la sanción tributaria, el cual deriva en un mero apéndice para que el obligado alegue sobre la culpabilidad y la extensión de la multa. Teniendo en cuenta este dato, las actuaciones administrativo-sancionadoras deberían contemplarse, desde la óptica del non bis in ídem, como un complejo que suma el procedimiento de comprobación y el procedimiento sancionador.+ Vid. PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, ob. cit., págs. 62 y 63.

⁵⁵⁵ ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía %Concurso de infracciones. Concurso de normas punitivas: *Non bis in ídem*#: en REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, ob. cit., pág. 419.

Con todo, y para concluir el análisis de esta nueva doctrina, la citada resolución contiene en su Fundamento Jurídico 10º una afirmación que no nos puede pasar desapercibida, pues se dice que la imposición de sanciones por parte de la Administración se lleva a término en un proceso en el que no rigen todas las garantías específicas integradas en el derecho a un proceso con todas las garantías previsto en el art. 24.2 CE.

Así es, se nos dice que «Una segunda razón avala la afirmación de que de la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem» no deriva la anulación de la segunda sanción o del segundo procedimiento sancionador.+; reside en que la declaración de responsabilidad penal se efectúa en un proceso en el que rigen garantías específicas integradas en el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE) que repercuten en el contenido del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), mientras que la declaración de responsabilidad por infracción administrativa se realiza en un procedimiento en el que tal derecho se aplica de forma modalizada, lo que implica un menor contenido garantista del mismo (por todas SSTC 18/1981, de 8 de junio, F. 2; 7/1998, de 13 de enero, F. 5 y 14/1999, de 22 de febrero, F. 3).+»

Veamos cuáles son esas garantías que no se aplican o que se aplican de forma matizada:

1º *La garantía de imparcialidad*: El Tribunal Constitucional reconoce abiertamente que dicha garantía no puede predicarse de la Administración sancionadora en el mismo sentido que respecto de los órganos judiciales . especialmente en las infracciones de autoprotección. , ni impone las mismas reglas a la actuación de la Administración (SSTC 22/1990, de 15 de febrero, F. 4 y 14/1999, de 22 de febrero, F. 4).+»

2º *La presunción de inocencia*: la cual acepta de forma matizada en el procedimiento sancionador administrativo, con los siguientes argumentos:

En relación con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), si bien hemos declarado que en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador rige este derecho sin restricciones (por todas SSTC 170/1990, de 5 de noviembre, F. 4 y 212/1990, de 20 de diciembre, F. 5), no puede desconocerse que hemos negado la extensión del derecho a la publicidad del proceso al ámbito del procedimiento administrativo sancionador (STC 2/1987, de 21 de enero, F. 6) y que hemos admitido la validez como prueba de cargo de los partes de inspección (STC 170/1990, de 5 de noviembre, F. 4) o de los informes obrantes en autos

(SSTC 212/1990, de 20 de diciembre, F. 5; 341/1993, de 18 de noviembre, F. 11), con independencia de que carezcan de presunción de veracidad (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 8). La admisión de la validez de estas pruebas, en conexión con la inexistencia de la garantía de publicidad en el procedimiento administrativo sancionador, implica que en éste no se proyecta una de las garantías esenciales del derecho al proceso justo y a la presunción de inocencia en el ámbito penal (por todas STC 167/2002, de 18 de septiembre), esto es, que la valoración de la prueba ha de efectuarse en condiciones de oralidad, publicidad e inmediación y que la declaración de responsabilidad penal y la imposición de una sanción de este carácter sólo puede sustentarse en pruebas valoradas en dichas condiciones.

En definitiva, se nos dice que estas diferencias hacen que en caso de igualdad de ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, por la Administración y la jurisdicción penal, las resoluciones dictadas en ésta no puedan ceder ante las dictadas en aquélla. Ni tan sólo, va mucho más allá, la determinación fáctica realizada en el procedimiento administrativo sancionador pueda considerarse que ha sido objeto de pronunciamiento definitivo, porque dicha acotación jurídica de los hechos ha tenido lugar por un órgano público del que no puede predicarse la imparcialidad en el mismo sentido en que se predica y exige de los órganos judiciales y sin sujeción a las garantías de inmediación, oralidad y publicidad en la valoración de la prueba.

Dicho de otra forma, a la hora de la verdad el Tribunal Constitucional pone en evidencia la potestad sancionadora de la Administración y, al mismo tiempo, le acusa de falta de imparcialidad y de imponer sanciones en un procedimiento donde la presunción de inocencia se aplica de forma matizada. Afirmación, dicho sea de paso, que compartimos plenamente en el presente trabajo.

Sea de ello lo que fuere, vemos como en la práctica es casi imposible que cuando colisione una infracción administrativa y una infracción penal se aplique el *non bis in idem*, dado que se tendrían que conjugar tantas circunstancias sustantivas y procedimentales a la vez, que resulta más prudente aseverar que dicho principio no tiene virtualidad en el procedimiento sancionador administrativo cuando colisionan ambos tipos de infracciones.

4. La regla de la triple identidad

Como hemos comprobado el Tribunal Constitucional afirma que para que se considere vulnerada la prohibición contenida en el principio se debe apreciar la existencia de *la triple identidad*, es decir: que se castigue o sancione doblemente al mismo sujeto, por el mismo hecho y por el mismo fundamento, o que se le someta a dos procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. En consecuencia, la existencia de la triple identidad constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*. El problema radica en determinar cuándo nos encontramos ante *lo mismo*.

En cuanto a los mismos sujetos: parecería que en cuanto al sujeto no debe haber problema a la hora de determinar cuándo nos encontramos ante el mismo sujeto, tanto si éste es una persona física como si se trata de una persona jurídica. Es cierto que cuando se trata de personas jurídicas el problema se puede plantear cuando se sancione a la persona jurídica y, por los mismos hechos, a la persona física que actúa en nombre de ella, la solución, a nuestro entender, radicará en si la sanción de la persona jurídica y la sanción de la persona física tienen el mismo fundamento, en cuyo caso se deberá entender vulnerado el *non bis in idem*, en otro caso no.

En cuanto a los mismos hechos: aquí ya podemos encontrar más problemas para definir cuándo nos encontramos ante unos mismos hechos. Por de pronto existirían dos criterios, atender a la voluntad del infractor [criterio finalista] o atender a la norma infringida [criterio normativo]⁵⁵⁶, o mejor, a los elementos que la norma ha seleccionado la hora de tipificar el hecho⁵⁵⁷; para una parte de la doctrina, existirá un solo hecho cuando la actuación corresponda a una misma manifestación de voluntad y sea valorada unitariamente en un tipo⁵⁵⁸, de tal forma, añadimos nosotros, que tanto si responde a varias manifestaciones de voluntad, como si es valorado en diversos tipos, nos encontraremos ante diferentes hechos.

⁵⁵⁶ Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág.489.

⁵⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁵⁸ Vid. LOZANO CUTANDA, Blanca: *Principio non bis in idem*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, ob. cit., pág. 765.

En cuanto a los mismos fundamentos: probablemente éste sea de los tres requisitos el más problemático de verificar. Parecería ser que la jurisprudencia del TC viene identificando el fundamento con la finalidad que persiguen las distintas normas sancionadoras, así Tribunal Constitucional, Auto núm. 197/2009 de 20 junio [FJ 4]:

No existe en este caso, tal como nos está permitido apreciar según la citada STC 2/2003, una identidad de fundamento que justifique la aplicación de la regla de preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora, puesto que en el proceso penal, todavía abierto cuando se interpone este recurso de amparo, se persigue la posible comisión de un delito contra la salud y seguridad de los trabajadores (art. 316 del Código Penal: CP) por no facilitar «los medios necesarios para que los trabajadores desempeñen su actividad con las medidas de seguridad de higiene adecuadas, de forma que pongan así en peligro grave su vida, salud o integridad física», mientras que la empresa demandante de amparo resultó sancionada en la vía administrativa por infracción de lo dispuesto en el art. 12.13 del citado Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, que prevé una obligación formal de coordinación y cooperación cuyo fundamento no puede considerarse el mismo que el del art. 316 CP (al contrario de lo que sucedería, por ejemplo, si la empresa hubiese sido sancionada por infracción del art. 12.16 del Real Decreto Legislativo 5/2000, cuyo fundamento, el incumplimiento de la normativa de prevención de riesgos laborales cuando dicho incumplimiento suponga un riesgo para la salud y la seguridad de los trabajadores, sí parece coincidir sustancialmente con el ya citado art. 316 CP). No existiendo, por tanto, el presupuesto de la triple identidad, no procede aplicar las reglas que evitan la reiteración sancionadora o el sometimiento a un doble procedimiento (en esta línea, ATC 141/2004, de 26 de abril, F. 5).

Sin embargo, cumple significar que el TC ha venido sosteniendo que existirá identidad de fundamento y, en consecuencia, vulneración del principio, cuando las diversas normas aparentemente aplicables protejan los mismos bienes jurídicos: no en otro supuesto.

Ejemplo de la citada doctrina lo podemos encontrar, *ad exemplum*, en Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 236/2007 de 7 noviembre [FJ 14]:

En el precepto enjuiciado, la condena y la expulsión están orientados a la protección de intereses o bienes jurídicos diversos pues ya hemos precisado que la pena se impone en el marco de la política criminal del Estado, mientras la expulsión del territorio nacional ha sido acordada en el marco de la política de extranjería, que son dos ámbitos que atienden a intereses públicos netamente diferentes (ATC 331/1997, de 3 de octubre, F. 6). Es decir, sin mayor matiz, podemos convenir en que el fundamento de la pena reside en la protección de bienes jurídicos a través de los efectos preventivos asociados a su naturaleza aflictiva. En cambio, la medida de expulsión obedece a objetivos propios de la política de extranjería que, en todo caso, están relacionados con el control de los flujos migratorios de cara a procurar una integración y convivencia armónicas en el territorio del Estado.

Por tanto, conviene dejar patente que no existe una solución general, sino que la solución se deberá realizar caso por caso, es decir, de forma particular, atendiendo al presupuesto de aplicación de la triple identidad, de tal manera que cuando falte uno de los requisitos inexcusable para la aplicación del principio [identidad de persona, hecho y fundamento], éste no podrá ser aplicado.

Ya hemos visto la doctrina constitucional sobre la aplicación del principio *non bis in idem* en su más paradigmática y tradicional formulación: duplicidad punitiva entre sanciones administrativas y penas. Procedemos a verificar a continuación la extensión del principio cuando concurren dos procedimientos administrativos, conectada con la regla de la triple identidad.

La respuesta a dicho supuesto la encontramos en el artículo 31.1 de la LRJSP, el cual señala: %a. No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o *administrativamente*, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.+

De lo que surge una duda: en el caso de que concurra la triple identidad entre los dos procedimientos sancionadores administrativos [concurso aparente de leyes] ¿Qué procedimiento tiene preferencia? Entendemos que aquí, con todas las cautelas, debemos acudir como recurso técnico a las reglas penales, ya vistas, previstas para el concurso aparente o concurso de leyes, contenidas en el art. 8 del CP, las cuáles se aplican de forma jerárquica. Recordémoslas: especialidad, subsidiariedad, consunción y alternatividad⁵⁵⁹.

Para concluir, apuntar que, si dichas normas administrativas no tienen el mismo fundamento, nada impide el doble procesamiento y la doble sanción administrativa.

⁵⁵⁹ De la misma opinión, en cuanto a la aplicación de las reglas penales previstas en el art. 8 del CP, cuando concurren dos procedimientos administrativos NIETO GARCÍA: %a mi juicio, estos tres criterios valen también para el Derecho Administrativo Sancionador cuando se trata de un concurso de normas intraordinamental, es decir, cuando son dos leyes del Ordenamiento jurídico administrativo;õ + Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., ob. cit., pág.481.

5. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias en la LGT art. 180

El artículo 180 de la LGT, tras la modificación operada por el apartado treinta y uno del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, contiene una serie de reglas a aplicar cuando concurren varias sanciones tributarias ante una misma acción u omisión, cuando varias acciones u omisiones sean a la vez constitutivas de varias infracciones tributarias, y, en fin, establece la regla de que las sanciones derivadas de infracciones tributarias serán compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo. Veámoslo:

En su apartado primero, el art. 180 LGT, nos dice:

1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

Vemos, pues, como el apartado primero hace referencia al principio de consunción o absorción, dado que si una misma acción u omisión se tuviera en cuenta para agravar la sanción o como circunstancia para calificarla como grave o muy grave, vulneraría el principio *non bis in idem* si se sancionara como infracción independiente, en caso de que estuviera tipificada.

Por su parte, el apartado segundo del art. 180 LGT, aborda el concurso de infracciones, señalando:

2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

En nuestra opinión, el primer párrafo del apartado segundo se refiere a la figura conocida en el Derecho penal como *concurso real de delitos*, la cual viene definida en su art. 73, al señalar *Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas.*⁵⁶⁰

En su segundo y tercer párrafo, del apartado segundo, la LGT se refiere al denominado en el Derecho penal *concurso ideal de delitos*, que acontece cuando un solo hecho puede ser constitutivo de varias infracciones.

Así se desprende al afirmar *la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley [dejar de ingresar] será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 [solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales] y 195 [determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes] de esta Ley* y, asimismo, *la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley [no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones] será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 [presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información] y 203 de esta Ley [resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria].*

En ese sentido, sostenemos que la LGT en su apartado segundo, párrafos segundo y tercero, contempla un concurso ideal de infracciones [un solo hecho varias infracciones], siendo el motivo de tal afirmación, el hecho de que si nos encontráramos ante un concurso real de infracciones [varios hechos varias infracciones] sería superflua la aclaración, a la luz de lo previsto en el párrafo primero del apartado segundo. Por ello [por encontrarnos ante un concurso ideal de infracciones], entendemos que la LGT debería contener una regla que corrigiera el

⁵⁶⁰ Como nos indica PÉREZ DEL VALLE: *Al concurso real de delitos parte de la existencia de varios hechos que, considerados cada uno de ellos como una infracción, son imputados de forma cumulativa al sujeto a quien se ha declarado responsable de los mismos.* Cfr. PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. ob. cit. pág. 315.

exceso punitivo que se produce al acumular varias sanciones por un solo hecho, a imagen y semejanza de lo previsto en el artículo 77.2 CP⁵⁶¹, para el concurso ideal de delitos.

Por todo ello, una vez descartado que en el concurso ideal de infracciones nos encontremos ante una infracción del principio *non bis in ídem*, consideramos que al no encontrar una norma equivalente en la LGT a la del art. 77.2 CP, que pueda corregir el exceso punitivo que conlleva la acumulación de sanciones por un mismo hecho, sólo nos queda denunciar la regla por vulneración del principio de proporcionalidad, en el momento de su determinación normativa, pues ya hemos visto que en la vertiente aplicativa la Administración no tiene margen alguno a la hora de graduar las sanciones.

Por último, el apartado tercero del art. 180 LGT, se ocupa de advertirnos de que las sanciones tributarias serán compatibles intereses de demora y con los recargos del periodo ejecutivo [no los del artículo 27 LGT por declaración extemporánea, pues excluyen las sanciones . art. 27.2 LGT-], dado el carácter no sancionador de ambos atribuido por la propia LGT y por la doctrina del TC, tal y como prescribe el precepto:

3. 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.

Siendo coherentes con nuestra posición mantenida en el presente trabajo sobre la calificación de sanciones encubiertas, tanto del recargo del 25% en el interés legal del dinero aplicado a los intereses de demora tributarios, como de los recargos por demora, no podemos más que afirmar que aquí se produce una vulneración del principio *non bis in ídem*, por cuanto se está aplicando una duplicidad de sanciones, con la salvedad que en el caso de los recargos, impuestos de forma objetiva sin suerte de procedimiento sancionador alguno, esto es, prescindiendo del principio de culpabilidad y, por ende, excluyendo cualquier tipo de excusa absolutoria⁵⁶² y ⁵⁶³.

⁵⁶¹ Art. 77.2 CP % se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones. Cuando la pena así computada exceda de este límite, se sancionarán las infracciones por separado.+

⁵⁶² A favor de nuestra teoría en cuanto al recargo aplicado a los intereses de demora PÉREZ NIETO: %l fracaso institucional de los intereses moratorios de su función de estímulo del cumplimiento de la obligación tributaria- hace transmutar su naturaleza. Acaecido el incumplimiento de la obligación de pago, una vez que los poderes públicos reaccionan sancionando la infracción, no puede decirse que el interés de demora mantenga una función %preventiva+ y %disuasoria+ de posibles

6. El instituto de la prejudicialidad penal en la LGT arts. 250 y 251

Como hemos podido comprobar a lo largo del presente capítulo, uno de los límites de la potestad sancionadora de la Administración, que tal y como tiene reconocido el Tribunal Constitucional se derivan del art. 25.1 de la CE, es el de la subordinación de los actos de la Administración a la autoridad judicial, lo que conlleva que si los mismos hechos pueden ser constitutivos de infracción penal y administrativa, la Administración se debe abstener de iniciar o continuar con el procedimiento sancionador, así como de imponer una sanción, y ello, mientras la autoridad judicial penal no se haya pronunciado sobre los mismos. Asimismo, una vez ésta se haya pronunciado, la Administración viene obligada constitucionalmente a respetar la cosa juzgada, siendo así que la cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema [*ad exemplum*: Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 77/1983 de 3 octubre (FJ 3º)].

En ese sentido, la LGT ha sido recientemente reformada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre [B.O.E. 22 septiembre], añadiéndole el TÍTULO VI, denominado "Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública", en el que se regula de forma profusa la subordinación a la autoridad judicial en el supuesto de indicios delito contra la Hacienda Pública⁵⁶⁴.

incumplimientos. Más bien su nueva función es la de un *bis* sancionatorio, la de un castigo añadido, como venía diciendo la Sala Segunda del Tribunal Supremo.+ *Vid.* PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, ob. cit., pág. 65.

⁵⁶³ En contra de nuestra tesis sobre el carácter sancionador de los recargos ALMENAR BELENGUER Y RIPLEY SORIA: "Por tanto, como quiera que los intereses y recargos del periodo ejecutivo no pueden ser calificados de sanciones, su exigencia no afecta en nada a la integridad del principio *non bis in idem*." Cfr. ALMENAR BELENGUER, Jaime y RIPLEY SORIA, Daniel: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, ob. cit., pág. 1.320.

⁵⁶⁴ Como se nos indica en el punto IV del Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, las causas que han motivado justamente la inclusión de dicho título VI en la LGT son: "Como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal."

Tras la citada reforma de la LGT, la prejudicialidad penal ha quedado establecida en el artículo 250.2 de la LGT, titulado «Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública»; regulándose de la siguiente forma:

a) Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador y pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

b) En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

c) La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

d) De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

En el mismo sentido ha quedado prevista en el artículo 251.2 LGT, titulado «Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública».

Como vemos, en todo caso, la LGT obliga a concluir o, en su caso, no iniciar un procedimiento sancionador, cuando de los hechos comprobados pudiera existir indicios de delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, cuando en el procedimiento penal no se haya apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria iniciará el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Tal y como hemos comprobado, la obligación de no iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador sólo se refiere a aquellos hechos que puedan ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública [art. 305 CP], no respecto a cualquier otro tipo de delito, como pudiera ser el blanqueo de capitales o el delito de falsedad documental. Ello se constata si atendemos al título de los artículos que prevén la proscripción de iniciar o continuar el procedimiento sancionador, esto es, sólo aquellos relacionados con la «práctica de liquidaciones» +

El motivo de lo anterior obedece a que los hechos que pudieran colisionar entre una infracción tributaria y a una infracción penal, puestos en relación con el principio *non bis in idem*, deberán tener una identidad de fundamento. O lo que es igual, el bien jurídico protegido deberá ser el mismo. Recordemos en este momento, que el principio aludido requiere la existencia de la triple identidad, a saber: sujeto, hecho y fundamento. En consecuencia, en los delitos de falsedad documental y blanqueo de capitales, faltará, en todo caso, la identidad de fundamento. Esta es, a nuestro entender, la razón por la que sólo se subordina la Administración Tributaria a la autoridad judicial en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, pues resulta evidente que la Administración Tributaria no puede determinar por sí misma cuándo existe un delito de blanqueo de capitales o uno de falsedad documental, sin perjuicio que en caso de que a lo largo de la comprobación de los hechos tuviera indicios de la comisión de estos u otros delitos, lo denunciará según el deber legal previsto en el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Tratándose el presente trabajo de las infracciones tributarias, excedería su objetivo si entráramos a analizar el resto de las modificaciones introducidas en la LGT a través de la incorporación del título VI aludido, solamente apuntaremos que tras la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la LGT establece como regla general la continuación del procedimiento de liquidación, aunque se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública⁵⁶⁵; así se deduce de lo previsto en el artículo 250.1 LGT:

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Considerando que en el artículo 251.1 LGT, se detallan una serie de supuestos, a modo de excepción, en los cuales se deberá suspender también el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria, además del sancionador, si se apreciaran indicios de delito contra la Hacienda Pública, así: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; b) Cuando de resultas de la

⁵⁶⁵ Para un estudio en profundidad remitimos al trabajo de ESPEJO POYATO, Isabel: "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", en *Revista de contabilidad y tributación*, Centro de Estudios Financieros, nº 388, 2015, págs. 5-36.

investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto; c) o cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

Así que, sólo en los supuestos indicados en el artículo 251.1 LGT, la Administración Tributaria vendrá obligada a abstenerse de practicar la liquidación de la deuda tributaria, en los demás casos continuará con el procedimiento de liquidación tributaria, y con su posterior exacción, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.+, tal y como prescribe el art. 255 LGT⁵⁶⁶.

Siendo así que para el caso de que se continuase el proceso de liquidación tributaria y recaudación y posteriormente se dictara sentencia condenatoria en el procedimiento penal, la LGT ha incorporado el artículo 257, al cual nos remitimos, en el cual se regula el procedimiento para ajustar la liquidación previamente dictada por la Administración Tributaria a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

Cumple significar que la medida de no paralizar la liquidación tributaria, que tiene una finalidad indisimuladamente recaudatoria, puede, en todo caso, colisionar con los derechos fundamentales previstos en artículo 24.2 de la CE, en especial: con los derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables.

Dicho lo cual, y por lo que a nuestro estudio interesa, debemos afrontar una casuística no regulada en la LGT tras la reforma, cuál es: ¿qué ocurre en aquellos caso que unos mismos hechos den lugar a un posible delito contra la Hacienda

⁵⁶⁶ El motivo de dicho cambio de criterio es explicado por el legislador tributario en el punto IV del Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de la siguiente forma: «Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo.

Pública y otros no? Imaginemos el supuesto de que se comprueba por parte de la Inspección que en las liquidaciones llevadas a término por una sociedad se han incluido una serie de facturas, de las cuales se ha deducido tanto el gasto como el IVA, durante diversos ejercicios no prescritos, y que a juicio de la Inspección no responden a prestaciones de servicios reales, dándose el supuesto que en unos ejercicios y por unos impuestos se supera el umbral objetivo para ser considerado delito a los efectos de lo previsto en el art. 305 del CP, esto es, 120.000 ”, y en otros ejercicios e impuestos no se supera dicho umbral; en este supuesto que ocurriría: ¿la Administración Tributaria deberá paralizar todos los procedimientos inspectores? ¿Bastará con que sólo paralice aquellos en los que la cuantía supuestamente defraudada supere el umbral objetivo previsto en el art. 305 del CP? ¿Qué ocurrirá si no paraliza aquellos en los que no se supere el umbral objetivo, sancionando a la sociedad, y posteriormente se determine en sede penal que las facturas obedecen a prestaciones de servicios real, respecto de aquellos procedimientos que hayan accedido a la jurisdicción penal por haber superado el umbral objetivo?

Pues bien, en nuestra opinión, en este supuesto hipotético la Administración tributaria vendrá obligada a paralizar todos los procedimientos sancionadores en curso, tanto de aquellos ejercicios e impuestos que superen el umbral objetivo como de aquellos que no lo superen, pues, en estos últimos, se producirá *de facto* prejudicialidad penal ya que la decisión a dictar en el proceso penal condicionará la resolución sancionadora de la Administración Tributaria, de suerte que no puede pronunciarse ésta sin conocer el resultado de aquél, o, en todo caso, si se pronunciara ésta y luego la jurisdicción penal determinara que las facturas obedecen a prestaciones de servicios reales, vendría obligada la Administración Tributaria a anular las sanciones impuestas, con base en el principio *non bis in ídem*, pues %unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado+ Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia nº 77/1983 de 3 octubre [FJ 4ª].

Para concluir, otro supuesto hipotético, aunque posible, es aquel en el que habiéndose superado el umbral objetivo y habiéndose pasado por parte de la Administración Tributaria el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, la Administración Tributaria no se abstiene de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. La solución a dicho supuesto la encontramos en el artículo 250.2 de la LGT el cual nos señala: %6 dicha conclusión se entenderá producida, *en todo caso*, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal+. En consecuencia, todas las actuaciones administrativas producidas en el procedimiento sancionador tras el pase del tanto de

culpa a la jurisdicción competente o tras la remisión del expediente al Ministerio Fiscal deberán revocarse de oficio, en virtud de lo previsto en el artículo 219.1 LGT [Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones], el cual prescribe: %a. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados *cuando se estime que infringen manifiestamente la ley,õ +*

7. El verdadero alcance del principio *non bis in idem* en el Derecho sancionador tributario

A lo largo del presente capítulo hemos visto como el principio *non bis in idem* se concreta en su significación más simple en la proscripción de no sufrir dos sanciones ni dos procedimientos penales, por el mismo sujeto, hecho y fundamento. Se trata, respectivamente, de las vertientes material o sustantiva y formal o procedimental del principio.

Dicho principio no viene expresamente citado en la Constitución Española de 1978, pero sí en Convenios Internacionales ratificados por España, a saber: en Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y en el Protocolo adicional nº 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

No obstante su ausencia expresa en la CE, el Tribunal Constitucional lo ha ubicado en el art. 25.1 de la CE, con la importante consecuencia práctica de que se considere un derecho fundamental y, por ende, un derecho subjetivo del ciudadano, susceptible de ser protegido a través del recurso de amparo.

Por lo que a nuestro estudio interesa, hay dos sentencias del Tribunal Constitucional que marcan la doctrina conforme a la que se ha de interpretar este derecho fundamental. En la primera el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre el problema del concurso de normas entre el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo, nos estamos refiriendo a la emitida por su Sala Segunda, concretamente la núm. 77/1983 de 3 octubre.

En la citada resolución, el TC aborda la cuestión desde los límites de la potestad sancionadora de la Administración que se derivan del art. 25.1 de la CE, estableciendo una doctrina según la cual, el principio *non bis in idem* supone que, la

Administración se halla subordinada a la autoridad judicial, de tal forma que si los mismos hechos pueden ser constitutivos de infracción penal y administrativa, la Administración se debe abstener de continuar con el procedimiento sancionador, así como de imponer una sanción, mientras la autoridad judicial penal no se haya pronunciado sobre los mismos y, en todo caso, debe respetar la cosa juzgada, de la que se deriva un doble efecto: el positivo, lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica; y el negativo, la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.

Durante 20 años estaría vigente la doctrina constitucional sobre el citado principio, sin embargo, como anunciábamos, lo segunda de las resoluciones que marca la actual doctrina del TC es la emitida a través de la Sentencia núm. 2/2003 de 16 enero, Tribunal Constitucional (Pleno), en la cual modifica su anterior doctrina y pasa a establecer la siguiente: siempre que los mismos hechos puedan ser objeto de infracción penal o administrativa, no se vulnerará la vertiente material o sustantiva del principio *non bis in idem*, aunque la Administración incumpla su deber constitucional de abstenerse de iniciar o continuar un procedimiento sancionador hasta que exista una resolución de la jurisdicción penal, y ello, aunque la Administración haya impuesto una sanción, siempre que la sanción impuesta en el procedimiento sancionador administrativo sea absorbida en el procedimiento penal; y tampoco se vulnerará la vertiente formal o procedimental de dicho principio, cuando tras un procedimiento sancionador administrativo se abra uno penal, o cuando tras un procedimiento penal se abra o reanude un procedimiento sancionador administrativo, pues la proscripción de no someterse a dos procedimientos punitivos, sólo alcanza respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento . su grado de complejidad. como a las de la sanción que sea posible imponer en él . su naturaleza y magnitud. pueden equipararse a un proceso penal.

De esta forma, y con base a la nueva doctrina aludida que llega hasta nuestros días, la realidad es que será casi imposible que cuando entren en concurso una norma penal y una administrativa se aplique el *non bis in idem*, puesto que se tendrían que dar simultáneamente tantas circunstancias sustantivas y procedimentales, que resulta más prudente aseverar que dicho principio no tiene virtualidad, o una ciertamente escasa, en el procedimiento sancionador administrativo.

Sea de ello lo que fuere, para que se considere vulnerada la prohibición contenida en el principio se debe apreciar la existencia de la triple identidad, es decir: mismo sujeto, mismo hecho y mismo fundamento. El problema, como hemos comprobado, consiste en determinar cuándo nos encontramos ante *lo mismo*.

Asimismo, cuando colisionen dos normas administrativas y se de la triple identidad, el artículo 31.1 de la LRJSP prohíbe el la doble punición, pero no nos dice cómo se habrá de resolver tal concurso aparente de leyes. Considerando que a nuestro juicio, la solución la encontraremos en el art. 8 del CP.

Ya centrándonos en el ámbito sancionador tributario, hemos verificado que el artículo 180 LGT contiene las siguientes reglas:

Principio de consunción o absorción: Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

Concurso real de infracciones: La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Concurso ideal de infracciones: Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley; Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

Respecto al concurso ideal de infracciones, hemos dicho que la LGT debería contener una regla que corrigiera el exceso punitivo que se produce al acumular varias sanciones por un solo hecho, a imagen y semejanza de lo previsto por el artículo 77.2 CP, para el concurso ideal de delitos.

Compatibilidad de los intereses de demora y los recargos del periodo ejecutivo con las sanciones: al respecto hemos manifestado que, siendo coherentes con la posición mantenida por nosotros a lo largo del presente trabajo, al considerar el recargo del 25% sobre el interés legal del dinero aplicado a los intereses de demora

tributarios, como de los recargos por demora, no podemos más que sostener que con dicha compatibilidad se produce una vulneración del principio *non bis in idem*, por cuanto se está aplicando una duplicidad de sanciones.

Por último, hemos analizado el instituto de la prejudicialidad penal en la LGT previsto en los arts. 250 y 251 de la LGT, comprobando la obligación de la Administración Tributaria de concluir o, en su caso, no iniciar un procedimiento sancionador, cuando pudiera existir indicios de delito contra la Hacienda Pública. Advirtiéndose, que cuando en el procedimiento penal no se haya apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria iniciará el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales penales hubieran considerado probados.

CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos ido resumiendo todos los capítulos, por lo que en estos momentos no procede reiterar lo ya dicho, sino alzar esas *ideas fuerza* que se constituyen en su armadura, y que consideramos que el lector debe interiorizar para una mejor comprensión del mismo, a saber:

1º) El principio de seguridad jurídica ínsito en el art. 9.3 del CE no puede ser entendido como un principio informador abstracto, sino como un mandato concreto dirigido a los poderes públicos y, *a contrario sensu*, un derecho del contribuyente. El citado principio adquiere forma precisa, al obligar al legislador a legislar con certeza y previsibilidad, prohibiéndole causar una objetiva confusión, pues el principio de seguridad jurídica tiene, como sabemos, por objeto las normas jurídicas, a la vez que obligándole a darles publicidad, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad normativa aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento. Asimismo, el principio de seguridad jurídica, en su relación con el principio de tipicidad, obliga a la Administración, a que en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionadora.

2º) En cuanto a la relación entre Derecho penal y Derecho sancionador, entendemos que partiendo de la Constitución de 1978, se infiere que existe un Derecho represivo superior y que de éste se derivan tanto el Derecho penal como el Derecho sancionador administrativo, por ello, los principios constitucionales [25.1 CE] y los derechos fundamentales [24.2 CE] lo son del superior Derecho represivo y no del Derecho penal como hasta ahora se viene entendiendo. Con esta teoría se puede comprender que los mismos principios y las mismas reglas tengan un diferente alcance, según sea el ámbito del Derecho represivo en el cual se incardinan.

3º) Sentado lo anterior, no se puede dejar en manos del legislador la atribución a uno u otro ámbito represivo de los ilícitos, pues ello sería tanto como dotarlo de potestad para que, según sus intereses, incardinara *ad nutum* los ilícitos: ora en el Derecho penal, ora en el Derecho sancionador tributario. Para limitar dicha potestad, hemos formulado nuestra teoría de la finalidad de base teleológica, pues entendemos que entre ambos órdenes represivos sí que existe una diferencia material, que permite diferenciarlos, haciéndola residir en la diferente finalidad que ambos órdenes represivos están llamados a proteger; así el Derecho sancionador administrativo tiene como finalidad directa la prevención de infracciones de

mandatos o prohibiciones normativas, contenidas en la legislación administrativa que desarrolle los fines encomendados a la Administración pública y, como finalidad indirecta o refleja, la protección de aquellos bienes jurídicos supraindividuales, cuya gestión se encomienda a la Administración Pública; mientras que el Derecho penal tiene como finalidad directa la protección de bienes jurídicos individuales y supraindividuales, cuyo valor se estima adecuado proteger penalmente, y, a mayor abundamiento, siempre que no exista otro medio suficiente para garantizar dicha protección. Con ello, se limita el trasvase de uno a otro ordenamiento represivo.

4º) Coherentemente con nuestra posición, propugnamos la sustantividad propia del Derecho sancionador administrativo, lo que debe conllevar dos consecuencias de la mayor importancia, a saber: que el Derecho sancionador pase a ser considerado como una rama independiente, tanto del Derecho penal, como del Derecho administrativo; y, la promulgación de una Parte General de Derecho sancionador que contenga los principios y reglas básicos, para que, posteriormente, pueda ser aplicada a cualquier ámbito sectorial sancionador administrativo, sin matices de ninguna índole.

5º) La potestad sancionadora en manos de la Administración resulta contraria a un sistema de división de poderes digno de un Estado de Derecho. Pese a lo que se sostiene *urbe et orbi*, la Constitución de 1978 no reconoce a la Administración una potestad sancionadora. Es mucho más simple, lo que reconoce es la existencia de dos tipos de infracciones: las penales y las administrativas. Empero, actualmente la potestad sancionadora de la Administración ha sido refrendada por el Tribunal Constitucional, estableciendo importantes limitaciones a la misma de carácter cualitativo, pero sin establecer limitación alguna en sentido material o cuantitativo, más allá de la derivada del principio de proporcionalidad.

6º) Por todo ello, proponemos la creación de una jurisdicción tributaria, a la vez que la supresión de los Tribunales económicos-administrativos, pues entendemos que la Administración no puede usurpar el lugar que corresponde a Jueces y Tribunales, sustentada en una inercia histórica y justificada con argumentos que no pueden ser compartidos en pleno siglo XXI. Empero, la creación de la jurisdicción tributaria y la supresión de los Tribunales económicos-administrativos no sería ninguna medida traumática, pues dicha medida ya ha sido ensayada en otros países de nuestro entorno.

7º) Para nosotros el concepto material de sanción tributaria se traduce en: un mal predeterminado por ley, como consecuencia de una conducta ilegal prevista por una ley tributaria, con una finalidad puramente preventiva.

8º) La sanción se debe distinguir de cualquier otra medida restrictiva o privativa de derechos, en función de su finalidad. Así es, sólo aquellas que contengan una finalidad represiva, podrán ser consideradas como sanciones y, en consecuencia, dignas de ser protegidas por los principios y las garantías de los artículos 25.1 y 24.2 de la CE.

9º) En nuestro ámbito de estudio resulta fundamental diferenciar las sanciones de las penas, para ello utilizaremos dos criterios determinantes, a saber: la finalidad que las mismas persiguen y los efectos [consecuencias] que ambas conllevan: la finalidad de la sanción responde al por qué de la sanción y los efectos al qué de las mismas.

10º) Por el lado de los efectos existe una diferencia cualitativa, que resulta de comparar las consecuencias características de ambos ordenamientos represivos: así, la pena característica del Derecho penal es la privación de libertad, a lo que podríamos sumar el efecto de los antecedentes penales que la pena conlleva; mientras que la sanción característica del Derecho sancionador administrativo es la sanción económica. De lo que, sin mayores dificultades, se puede extraer una diferencia cualitativa.

11º) Otro tanto se puede decir de su finalidad. En este sentido, la finalidad de la pena es retributiva, esto es, al Derecho penal le interesa principalmente el castigo del autor culpable; mientras que la de la sanción es preventiva, es decir, al Derecho sancionador administrativo lo que le interesa es la prevención dirigida a controlar un determinado sector de actividad administrativa, cuyo cuidado previamente le ha sido encomendado, y ello, para que éste no colapse.

12º) Por otra parte, consideramos que tanto el recargo del 25% en el interés legal del dinero aplicado a los intereses de demora tributarios, como los recargos por demora, son verdaderas sanciones encubiertas por el legislador, por lo que la imposición de los mismos, sin la tramitación del correspondiente expediente sancionador y sin la observancia de las garantías materiales y procesales contenidas en los artículos 25.1 y 24.2 CE, debe declararse inconstitucional, pues la imposición de un recargo consistente en una cuantía fija vulnera el principio de culpabilidad y, sobre todo, el principio de proporcionalidad de obligada observancia por los poderes públicos. En

consecuencia, propugnamos que los recargos tributarios pasen a ser considerados sanciones, a las que les pueda ser aplicada una atenuante cualificada, como es al del arrepentimiento espontáneo.

13º) En nuestra materia de estudio resulta esencial la sentencia de Tribunal Constitucional (Sala Primera), núm. 18/1981, de fecha 8 de junio de 1981, que declaró: *Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.*

14º) A partir de dicho momento, los principios y garantías contenidos en la Constitución [arts. 24 y 25 CE], son vinculantes y de inmediato cumplimiento en el procedimiento sancionador, sin que se necesite de su desarrollo en una norma jurídica, y tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, incluida la Administración y los Jueces y Tribunales, están sujetos a ellos.

15º) Con todo, la inclusión por parte del TC de la advertencia de que la traslación de los principios inspiradores del orden penal al Derecho sancionador administrativo debía realizarse con *ciertos matices*, no otra cosa introdujo que una objetivable inseguridad jurídica, pues a día de hoy nadie ha explicado qué son los citados matices. Para nosotros los citados matices no son más que una válvula de escape retórica que los magistrados del Tribunal Constitucional se otorgaron al darse cuenta de las consecuencias que su declaración podía comportar. De esta forma se aseguraban que, frente a un caso concreto, se podía afirmar una cosa y la contraria, sin, aparentemente, vulnerar la Constitución, y ello, basándose en los *matices* con los que se debe realizar la traslación de dichos principios.

16º) Podemos afirmar que el principio de legalidad penal es objeto de tantas y tan diversas matizaciones al ser trasladado al Derecho sancionador tributario, que, finalmente, resulta irreconocible, tal y como fue concebido por los pensadores de la Ilustración. Ciertamente, si paramos mientes en que éstos, a través de la división de poderes, lo que pretendían era poner coto a los desvaríos en materia punitiva de los regímenes absolutistas, haciendo residir el poder legislativo en el pueblo a través del contrato social, con la consecuencia de limitar la capacidad del ejecutivo para intervenir en la producción de las normas punitivas, y, a su vez, cercenando la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, al confinar su poder de interpretación, convirtiéndolos, por tanto, en *simples* aplicadores del mismo, podremos darnos cuenta como en materia sancionadora dicho postulado ha quedado, *per saltum*, en mera proclama enfática, por la introducción de la colaboración reglamentaria.

17º) El principio de tipicidad, directamente vinculado al principio de seguridad jurídica, contiene una matización de la mayor importancia respecto a su homónimo penal, cuales es: la colaboración reglamentaria antes aludida, lo que conlleva que, en última instancia, sea el ejecutivo quien haya de cumplir con el mandato de taxatividad [*lex certa*]. En consecuencia, se otorga un amplio margen a la intervención del ejecutivo en la producción de normas reglamentarias sancionadoras y, al mismo tiempo, otro tanto al aplicador del Derecho, en este caso también el ejecutivo, a la hora de interpretar dichas normas. Flexibilidad e incertidumbre son dos connotaciones de dicho principio que el Tribunal Constitucional ha declarado que, a pesar de que se contengan en los reglamentos, no conducen de forma inexorable a la vulneración de la legalidad sancionadora. De esta forma, se ha caído en el *decisionismo judicial*, de tal manera que serán los jueces y tribunales los que tendrán la última palabra sobre si un determinado acto concreto sancionador se ajusta o no al principio de legalidad, con lo que ello comporta de inseguridad jurídica.

18º) Del principio de culpabilidad por ahora lo único que podemos afirmar con rotundidad es que éste proscribe que se puedan imponer sanciones por el resultado, esto es, sanciones objetivas; a partir de aquí, la cuestión comienza a verse confusa desde un punto de vista dogmático: tanto en lo que respecta a la culpabilidad entendida como fundamento de la sanción [por ejemplo: en lo que atañe a la presunción de inocencia, a la motivación y al error como causa de exclusión de la culpabilidad], como, y sobre todo, en lo que respecta a la culpabilidad entendida como medición de la sanción [principio de proporcionalidad, graduación de la sanción, atenuantes]. Empero, cumple dejar constancia como premisa que, bajo ningún supuesto, la infracción de una norma sustantiva tributaria debe conllevar una sanción automática, ergo, sólo podrá ser sancionada una persona cuando el hecho cometido sea típico, antijurídico y culpable, y siempre, en la medida de su culpabilidad.

19º) En cuanto al principio *non bis in idem*, cabe decir que a partir de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional, a través de su sentencia 2/2003 de 16 de enero, no será vulnerado dicho principio cuando la Administración Tributaria inicie, tras un procedimiento penal que no acabe en condena, un procedimiento sancionador o continúe el ya iniciado, siempre, claro está, que se encuentre dentro de los plazos procesales previstos. Más allá de que se puede o no estar conforme con dicha doctrina, lo anterior evidencia una diferente naturaleza entre ambos tipos represivos, pues es evidente que nunca podrían haber dos procedimientos penales por el mismo hecho y por el mismo fundamento, ni tampoco dos sancionadores tributarios.

EPÍLOGO FINAL

El Derecho sancionador tributario es Derecho Público Represivo; por tanto, ni es Derecho Tributario, ni es Derecho Administrativo, ni es Derecho Penal, aunque esté muy próximo a éste. En consecuencia, el Derecho sancionador tributario tiene sus propios principios y sus propias reglas, diferenciadas a la de las ramas de Derecho mencionadas.

Si en algo coincide actualmente la doctrina de forma unánime es que el principio de seguridad jurídica exige la publicación de una Ley General Sancionadora, que incorpore y desarrolle los principios y las reglas a aplicar en el procedimiento sancionador, al objeto de acabar con todas las incertidumbres que rodean a éste y que, en última instancia, se convierten en caldo de cultivo para la arbitrariedad, por ende, quedando allanado el camino para la inseguridad jurídica.

Por ello, la doctrina tiene la responsabilidad inexcusable de llevar a cabo una labor pedagógica para que las premisas anteriormente expuestas sean interiorizadas por todos los operadores jurídicos que, de un modo u otro, intervienen en los procedimientos sancionadores.

Para concluir, finalizaremos el presente trabajo respondiendo a la hipótesis de inicio planteada, a saber: si en nuestro ámbito de estudio el legislador ha cumplido con el mandato/derecho constitucional que deriva del principio de seguridad jurídica.

Para responder la citada hipótesis, bastaría y sobraría con comprobar la doctrina del propio TC, para darnos cuenta de que ello no ha sido así; sirva al efecto este extracto del Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 234/2001 de 13 diciembre [FJ 9]:

En suma, sólo si en el Ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, F. 8; 142/1993, de 22 de abril, F. 4; 212/1996, de 19 de diciembre, F. 15; y 104/2000, de 13 de abril, F. 7).

Efectivamente, alguien puede albergar dudas que, precisamente, dichos efectos [confusión, dudas, incertidumbre, ò] son los que actualmente desprenden la normativa tributaria sancionadora: comprobémoslo; veamos el panorama que arroja el Derecho sancionador tributario actualmente:

a) Tras casi cuarenta años desde la publicación de la Constitución de 1978, el legislador ordinario no ha promulgado una Ley General Sancionadora que incluya todos los principios que se han de observar en el ámbito del Derecho sancionador administrativo, y, lo que es más importante, el alcance que deban tener los mismos [también los derechos procesales y las reglas que han de regir el procedimiento sancionador].

b) En nuestro ámbito de estudio se siguen utilizando unos principios *prestados* de otra rama del Derecho, como son los principios generales del Derecho penal, aunque de forma matizada, sin que hasta el momento nadie haya explicado, mucho menos concretado, en qué consisten dichos matices. Es más, en cuanto a la confusión se refiere, baste significar que a menudo en el ámbito sancionador administrativo dichos principios son nominados de forma diferente [v. gr.: principio de culpabilidad vs. principio de responsabilidad].

c) El legislador tributario, cada vez con mayor intensidad, traslada al contribuyente la obligación de confeccionar, no sólo las declaraciones tributarias, sino modelos que obligan a la búsqueda y captura de datos, a los meros efectos de control estadístico por parte de la Administración tributaria, así como al uso de las nuevas tecnologías en su relación con la Administración Tributaria, y todo ello, con la admonición latente, y cierta, de que si no cumple, en tiempo y forma, y de manera impecable, se le sancionará.

En ese sentido, decíamos, podremos afirmar, sin ningún género de duda, que el legislador y, también, el poder reglamentario, en el ámbito sancionador tributario [en general, en el sancionador administrativo], no ha cumplido con el mandato/derecho constitucional derivado del principio de seguridad jurídica, sino todo lo contrario: día a día dicho principio se ha visto erosionado por la actuación del legislador.

Por todo ello, y con base en el principio de seguridad jurídica, urge perentoriamente definir y concretar el alcance de los principios que deben informar el Derecho sancionador tributario, si no queremos seguir otros 40 años sumidos en una [in]cierta e [im]previsible [in]seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

AGUADO I CUDOLÀ, Vicenç: *La presunción de certeza en el Derecho sancionador administrativo*, Madrid: Civitas, S. A., 1994.

ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía: *Concurso de infracciones. Concurso de normas punitivas: Non bis in idem*; en REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, Valladolid: Lex Nova, S.A.U., 2010.

ALEGRE MARTÍNEZ, M. A., *El Control de Constitucionalidad de las normas sin rango de ley*. En *Revista General de Derecho*, núm. 570. Marzo 1992.

ALMENAR BELENGUER, Jaime y RIPLEY SORIA, Daniel: *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, coordinado por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2008.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016

ÁNDRES PÉREZ, María del Rocío: *El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo sancionador*, Barcelona: Editorial Bosch, S.A., 2008.

ANEIROS PEREIRA, Jaime: *Las sanciones tributarias*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2005.

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique: *Sanciones Administrativas (Derecho español y comunitario)*, Madrid: Constituciones y Leyes, S.A., 1991.

- *Compliance y Derecho Penal*, Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A., 2011.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: *El Derecho penal económico. Un estudio de Derecho positivo español*.+ en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Madrid: Ministerio de Justicia, Año 1973, Tomo XXVI, Fascículo 1.

- *Derecho penal económico. Aplicado a la actividad empresarial*. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1978.

- «Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal», en *Revista para el análisis del Derecho: InDret*, 2008.
- «Puede una persona jurídica conocer la antijuridicidad de la norma?: a propósito de una doctrina del TEAC sobre el artículo 179 LGT» en *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, Tomo 64, Fasc/Mes 1, 2011.

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo José y GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos: *Tratado de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas*, Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2012.

BECCARIA, Cesare: *De los delitos y las penas*, edición original *Dei delitti e delle pene*, Livorno [Italia] 1764. Edición consultada: traducción TOMÁS Y VALIENTE, Francisco: 2ª Ed., Barcelona: Ediciones Orbis S.A., 1985.

BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Juan; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang: *Manual de Derecho Constitucional*, capítulo «El Estado social de Derecho», redactado por BENDA, Ernesto: Marcial Pons, 2ª edición: Madrid-Barcelona, 2001.

BUENO ARMIJO, Antonio M.ª: «El principio de taxatividad de las infracciones», en *Derecho sancionador administrativo*, Valladolid: Lex Nova, S.A.U., 2010.

CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, Francisco M.: *El control de constitucionalidad de disposiciones reglamentarias*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

CALVO VÉRGEZ, Juan: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito fiscal» en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2017 parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

CANO CAMPOS, Tomás: «La potestad sancionadora de la Administración: una regulación fragmentaria, incompleta y perniciosa», en *Revista Documentación Administrativa*. Nueva Época. Nº 2, enero-diciembre 2015.

CARBALLEIRA RIVERA, M.ª Teresa: «Entes locales, potestad sancionadora», en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

CASTRO MARQUINA, Gonzalo: *La necesidad del Derecho Penal Económico y su legitimidad en el estado social y democrático de derecho*, Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2016.

CERBO, PASQUALE: *Las sanciones administrativas en Italia: un problema de Derecho constitucional*, en *Documentación administrativa*, N° 282-283, 2008.

CEREZO MIR, José: *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, en *Anuario de Derecho penal y Ciencias Penales*, Madrid: Año 1975, Tomo 28, Número 2.

- *Curso de Derecho penal español, parte general*, Tomo III, 1ª Ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2001.
- *Conversaciones, 03-c3*, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Núm. 03, 2001.
- *Curso de Derecho penal español. Parte general*. Tomo I, 5ª ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.), 2002.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La injustificable obligatoriedad de la vía económico-administrativa previa a la contenciosa en la nueva L.G.T.*, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXII., 2004.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *El Delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010*, Pamplona (Navarra): Editorial Aranzadi, S.A., 2012.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio: *Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad*, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Madrid: N° 2, 2005.

CID MOLINÉ, José: *Garantías y sanciones*, en *Revista de Administración Pública*, núm. 140, mayo-agosto 1996.

CIGÜELA SOLA, JAVIER: *La culpabilidad colectiva en el Derecho penal*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2015.

COBO DEL ROSAL, Manuel y VIVES ANTÓN, Tomás Salvador: *Derecho penal. Parte general*, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1996.

COBO del ROSAL, Manuel y BOIX REIG, Javier: "Garantías constitucionales del Derecho Sancionador", en V.V.A.A. *Comentarios a la legislación penal, T. I (Derecho Penal y Constitución)*, Madrid: 1982.

DELGADO del RINCÓN, Luis E.: "El artículo 25.2 CE: algunas consideraciones interpretativas sobre la reeducación y la reinserción social como fin de las penas privativas de libertad", en *Revista Jurídica de Castilla y León*. Número extraordinario. Enero 2004.

DELGADO SANCHO, Carlos David: *Principios de Derecho Tributario Sancionador*, Madrid: Grupo El Derecho y Quantor, S.L., 2010.

DESDENTADO DAROCA, Eva: "Desviación de poder en la imposición de sanciones", en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

DÍAZ FRAILE, Francisco: *Derecho administrativo sancionador. Análisis a la luz de la jurisprudencia del tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Crítica del Derecho Español vigente)*, Barcelona: Atelier, 2016.

DIEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, Luis: "El principio de legalidad penal en la Constitución Española", en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Nº 1, 2001.

ESPEJO POYATO, Isabel: "Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT", en *Revista de contabilidad y tributación*, Centro de Estudios Financieros, nº 388, 2015.

FALCÓN y TELLA, Ramón: "La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la Disp. Transit. 4.1. y del art. 10.1" en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2004.

- Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 3-4, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, febrero 2007.
- La motivación de las sanciones y la STS 10 julio 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente, en *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor, 2008.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: Prólogo al libro *Sanciones Administrativas*, Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1989.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Pablo (actualizado por SAMPOLL PUCURULL, Miguel): Manual de Derecho administrativo sancionador, Tomo I, 3ª Ed., ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2013.

FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco: Sir Edward Coke, El Bonham's Case y la Judicial Review, en *OBSERVATÓRIO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL*. Brasília: IDP, Ano 6, no. 2, jul./dez., 2013.

FERNÁNDEZ TORRES, Juan Ramón: La potestad sancionadora en el Derecho comparado. Francia (I). En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 282-283, septiembre-diciembre 2008, enero-abril 2009.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2004.

- *La derrota del Derecho* y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro homenaje, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 2012.

FERRERES COMELLA, Víctor: *El Principio de Taxatividad en Materia Penal y el Valor Normativo de la Jurisprudencia (una Perspectiva Constitucional)*, Cizur Menor (Navarra): Editorial Civitas, 2002.

FRINSCH, Wolfgang: *Penal, delito y sistema del delito en transformación*, Barcelona, en *Revista para el análisis del Derecho: InDret*, julio 2014, nº 3.

GARBERÍ LLOBREGAT, José y BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe: *El Procedimiento administrativo sancionador*. Volumen I, 6ª ed., Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2016.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio: *Sobre el ius puniendi: su fundamento, sus manifestaciones y sus límites*. En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 280-281, 2008.

GARCÍA CAVERO, Percy: *Droit pénal et diversités culturelles*, en *Mélanges en l'honneur* de José Hurtado Pozo, coordinadores Queloz, Nicolas; Niggli, Marcel y Riedo, Christof, Genève " Zurich " Bâle, Schulthess Médias Juridiques SA, 2012.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *El problema jurídico de las sanciones administrativas*, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 10, 1976.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho administrativo*, Tomo I, 17ª Edición: Cizur Menor (Navarra), 2015.

- *Curso de Derecho administrativo*, Tomo II, 14ª Edición: Cizur Menor (Navarra), 2015.

GARCÍA NOVOA, César: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.: Madrid, 2000.

- *Estudios de Derecho Tributario Penal y Sancionador*, México: Centro Mexicano de estudios en lo Penal Tributario, A. C., 2016

GARCÍA NOVOA, César y ESPEJO POYATOS, Isabel: *La conflictividad tributaria y medios para combatirla. Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Dirección CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. Editorial ePraxis, marzo 2015.

GARRIDO FALLA, Fernando: *Los medios de la policía y la teoría de las sanciones administrativas*, En *Revista de Administración Pública*, número 28, Enero/Abril, 1959.

GIMBERNAT ORDEIG, Enrique *La culpabilidad como criterio regulador de la pena*; en *Revista de Ciencia Penales*, tercera época, enero-abril 1973, nº 1, tomo XXXII.

GÓMEZ SÁNCHEZ, Yolanda: *Introducción al Régimen Constitucional Español*, 2ª Ed., Madrid: Editorial Sanz y Torres S.L., 2000.

GÓMEZ TOMILLO, Manuel y SANZ RUBIALES, Iñigo: *Derecho sancionador administrativo. Parte General*. 2ª ed., Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2010.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús y GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, 5ª Ed., Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2012.

GONZÁLEZ TORRALBA, Pedro y RODRIGUEZ CARBAJO, José Ramón: *El principio de Legalidad: los principios de Reserva de Ley, Irretroactividad y Tipicidad*; *Manual de Derecho administrativo sancionador*, Tomo I, 3ª Ed., ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2013.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y GALÁN RUÍZ, Javier: *La responsabilidad por transmisión de la empresa en la nueva Ley General Tributaria*; en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria, XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

HUERGO LORA, Alejandro: *Las sanciones administrativas*, Editorial Iustel, Portal Derecho, S.A., Madrid, 2007.

- *Derecho comparado europeo: la potestad sancionadora de la Administración en Alemania, Francia e Italia*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

IZQUIERDO CARRASCO, Manuel: *El principio de legalidad sancionadora (I): la reserva de ley*; en REBOLLO PUIG, Manuel y otros: *Derecho sancionador administrativo*, Valladolid: Lex Nova, S.A.U., 2010.

JAKOBS, Günther: *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 1997.

JIMÉNEZ ASENSIO, Rafael: *Los frenos del poder. Separación de poderes y control de las instituciones*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016.

JORDANA DE POZAS, Luis: *El problema de los fines de la actividad administrativa*; en *Revista de Administración Pública*, Nº 4, 1951.

JUANES PECES, Ángel: *Treinta años de Jurisprudencia Constitucional. Especialidades en la aplicación de las garantías materiales del Derecho Penal al procedimiento administrativo sancionador*; en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 761, 2008.

LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki y LÓPEZ CÁRCAMO, Ignacio: en *Ley de la Potestad Sancionadora. Comentario Sistemático*, dirigido por LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki, Bilbao: LETE argitaletxea, 2006.

VON LISZT, Franz: *La Idea del Fin en el Derecho Penal [Programa de la Universidad de Marburgo 1882]*, Introducción y nota biográfica ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel, traducción PÉREZ DEL VALLE, Carlos, Granada: Editorial Comares, 1995.

LÓPEZ GUERRA, Luis María: *El derecho constitucional español. Origen y características de la Constitución*, en *Derecho Constitucional, Volumen I (El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos)*, 2.^a edición, Tirant lo Blanch: Valencia, 1994.

LÓPEZ LÓPEZ, Hugo: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2009.

LÓPEZ DE LA OSA ESCRIBANO, Alfonso: *La potestad sancionadora en Derecho comparado. Francia (II) Especial referencia a las autoridades administrativas independientes y a los sectores sanitarios, de seguros y de las telecomunicaciones*. En *Revista Documentación Administrativa*, editada por Instituto Nacional de Administración Pública, nº 282-283, septiembre-diciembre 2008, enero-abril 2009.

LOZANO CUTANDA, Blanca: *Persona jurídica, sujeto activo y responsable*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

- *La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: la aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el Derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad*; en *Las fronteras del Código Penal y el Derecho administrativo sancionador*. Cuadernos de Derecho Judicial, 1997.

LUZÓN PEÑA, Diego Manuel: entrevista de fecha 6 de noviembre de 2014, en www.legaltoday.com, consultada el 4 de abril de 2015.

MACCORMICK, Neil: *H. L. A. HART*, Traducción y estudio preliminar PÉREZ BERMEJO, Juan Manuel, Madrid: Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2010.

MANTOVANI, Ferrando: *Los principios del Derecho penal*, Edición consultada, Lima (Perú): Legales Ediciones, 2015.

MARTIN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo: *Multas Administrativas*; en *Revista de Administración Pública*, nº 79, Enero/Abril, 1976.

- *Materiales para una constitución*, Madrid: Editorial Akal, 1984.

MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo: *La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal*; en *Cuadernos de Derecho Local*, Madrid: núm. 28, febrero de 2012.

MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo, SERRANO ACITORES, Antonio y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: *Una propuesta para introducir el arbitraje en el ordenamiento tributario español+Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Dirección CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. Editorial ePraxis, marzo 2015.

MARTÍNEZ-USEROS MOSQUERA, Enrique: *El recurso de amparo y el control de constitucionalidad de los reglamentos*. En *Revista jurídica de la Región de Murcia*, núm. 26, 1999.

MATTES, Heinz: *Problemas de Derecho penal Administrativo*, Madrid: EDERSA, 1979.

MERINO JARA, Isaac: *Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la administración tributaria*, Bilbao: en *Revista Impuestos*, nº 12, 1987.

MESTRE DELGADO, Juan Francisco: *Principio de legalidad*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

- *Principio de tipicidad*; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

MIR PUIG, Santiago: *Una tercera vía en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, (en línea): en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2004.

- *Derecho Penal, Parte General*, 10ª Ed., Barcelona: Editorial Reppertor S.L., 2016.

MONTORO PUERTO, Miguel: *La infracción administrativa*, Barcelona: Ediciones Nauta, S.A., 1965.

MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal Parte General*, 9ª Ed., Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 2015.

NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho sancionador administrativo*. 4ª ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 2005.

- *Derecho sancionador administrativo*, 5ª ed., Madrid: Editorial Tecnos (Grupo Anaya S.A.), 2012.

DE PALMA DEL TESO, Ángeles: *El principio de culpabilidad en el Derecho sancionador administrativo*, Madrid, Editorial Tecnos S.A., 1996.

- Principio de culpabilidad: definición y aplicación; en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.

PARADA VÁZQUEZ, José Ramón: El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal; en *Revista de Administración Pública*, Madrid: 1972.

- *Derecho Administrativo I Parte General*, 13ª ed., Madrid: Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002.

PÉREZ NIETO, Rafael: *Informe sobre Derecho sancionador Tributario*, Valencia: Ediciones Foro Jurídico S.L., 2013.

PÉREZ-PIAYA MORENO, Cristina: *El procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada*, Valencia: Editorial Tirant lo Blanch, 1ª ed., 2008.

PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Tributario Sancionador: Sobre la Naturaleza de sus Instituciones y Principios para su aplicación*; en *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y Penales*, Madrid: Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, 1988.

PÉREZ DEL VALLE, Carlos: *Lecciones de derecho Penal, Parte General*. Madrid: Editorial Dykinson, S.L., 2016.

- *La imprudencia en el Derecho penal. El tipo subjetivo del delito imprudente*. Barcelona: Atelier, 2012

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo: La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del Derecho penal; en *Revista de Administración Pública*, número 126, Septiembre/Diciembre 1991.

RAGUÉS I VALLÈS, Ramon: *El dolo y su prueba en el proceso penal*, Barcelona: J. M. Bosch editor, 1999.

- *La ignorancia deliberada en Derecho penal*, Barcelona: Atelier, 2007.

- *Mejor no saber. Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal*, en Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes: *Edición digital a partir de Discusiones: Ignorancia deliberada y Derecho Penal. Sección I: Discusión*, núm. 13, 2014.

REBOLLO PUIG, Manuel: *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*: Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 1989.

- *Juridicidad legalidad y Reserva de Ley como límites a la potestad reglamentaria del Gobierno*, en *Revista de Administración Pública*, núm. 125, Mayo-Agosto 1991.
- *Derecho sancionador administrativo*, Valladolid: Lex Nova, S.A.U., 2010.
- *Derecho penal y Derecho administrativo sancionador (principios comunes y aspectos diferenciadores)*, en *Diccionario de Sanciones Administrativas*, dirección LOZANO CUTANDA, Blanca. Madrid: Portal Derecho, S.A., 2010.
- *Responsabilidad de los autores de las infracciones y de los partícipes*, en *Revista Vasca de Administración Pública*, Nº. especial 99-100, Mayo-Diciembre 2014.

RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, Jaime: *Principio de seguridad jurídica y técnica normativa*, en Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional núm. 4/2007 parte Estudio, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2007.

RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Carlos María: *Hacia una teoría general de la potestad administrativa sancionadora: soluciones en el Derecho alemán*. En *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, nº 7, septiembre de 2016.

ROXIN Claus: *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000.

- *Derecho penal, Parte General, Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito*, Madrid: Civitas Ediciones, S.L., Reimpresión 2008.

ROZAS VALDÉS, José Andrés: *Sucesores y responsables en el proyecto de Ley General Tributaria*, en *Gaceta fiscal*, Nº. 226, 2003.

- La pacificación del sistema tributario y la reforma del económico-administrativo+, FISCALBLOG, <http://fiscalblog.es/?p=2252>, publicado el 27 de mayo de 2014, consultado el 12 de agosto de 2016.

RUBIO DE CASAS, María Gracia: Potestad sancionatoria de la Administración y garantías del administrado: Comentario a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21-02-1984: El caso OZTURK%, en *Revista de Administración Pública*, nº 104, 1984.

RUIZ ROBLEDO, Agustín: El principio de legalidad penal en la historia constitucional española+, en *Revista de Derecho Político*, núm. 42, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando: La naturaleza jurídica de la infracción tributaria+, en *IX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1961.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2006.

- Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT+, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA. 2006.
- El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2008.
- La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria%, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2016. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2016.

SANZ GANDASEGUI, Francisco: El Ejercicio de la Potestad Sancionadora por la Administración Local+, *Manual de Derecho administrativo sancionador*, Tomo I, 3ª Ed., ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, DIRECCIÓN DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO, Cizur Menor (Navarra): Editorial Aranzadi S.A., 2013.

DE SECONDAT Charles-Louis (barón de MONTESQUIEU): *El espíritu de las leyes*, Barcelona: Edicomunicaciones, S.A., 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *La expansión del Derecho penal*, 3ª ed., Madrid: Edisofer S.L., 2011.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio: "La potestad sancionadora tributaria en la nueva LGT", *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas Ediciones SL, Madrid, 2004.

SUAY RINCÓN, José: *Sanciones Administrativas*, Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1989.

- "La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar" en *Documentación administrativa*, Nº 280-281, 2008.

TOVILLAS MORÁN, José María: "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad" en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*: coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2010.

TRAYTER JIMÉNEZ, Juan Manuel y AGUADO I CUDOLÀ, Vicenç: *Derecho sancionador administrativo: Materiales*, Barcelona: Cedecs Editorial S.L., 1995.

ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1992.

ZUGALDÍA ESPINAR, José Miguel: *La responsabilidad penal de empresas, fundaciones y asociaciones, presupuestos sustantivos y procesales*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

VV.AA.: INFORME DE LA COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTAS DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Comisión constituida por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 15 de junio de 2000. Madrid: marzo de 2001.

VV.AA.: INFORME SOBRE EL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA: Ministerio de Hacienda Secretaría de Estado de Hacienda. Madrid: 2003.

VV.AA.: PRIMER INFORME OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL: CONVENIO DE 30 DE JUNIO DE 2005 ENTRE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SECRETARIA DE ESTADO DE JUSTICIA EN MATERIA DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. Madrid: Diciembre 2006.

VV.AA.: INFORME ANUAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA AÑO 2015, ELABORADO POR EL SERVICIO DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS Y ESTADÍSTICAS (Agencia Tributaria).

VV.AA.: INFORME DEL CONSEJO DE ESTADO Nº 275/2015, Madrid, 29 de abril de 2015.

ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencias:

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia, núm. 2/1981 de 30 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 8/1981 de 30 marzo.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 11/1981 de 8 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 15/1981 de 7 mayo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 18/1981 de 8 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 21/1981 de 15 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 27/1981 de 20 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 31/1981 de 28 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 13/1982 de 1 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 71/1982 de 30 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 69/1983 de 26 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 77/1983 de 3 octubre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 25/1984 de 23 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 66/1984 de 6 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia nº 83/1984, de 24 julio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 87/1985 de 16 julio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 102/1985 de 4 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 109/1986 de 24 septiembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 140/1986 de 11 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1987 de 7 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 99/1987 de 11 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 133/1987 de 21 julio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 3/1988 de 21 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda) Sentencia núm. 10/1988 de 1 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 19/1988 de 16 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 28/1988 de 23 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 101/1988 de 8 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 227/1988 de 29 noviembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 249/1988 de 20 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 29/1989, de 6 de febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 42/1989 de 16 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 44/1989 de 20 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 150/1989 de 25 septiembre.

Tribunal constitucional (Pleno), Sentencia núm. 179/1989, de 2 de noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 22/1990 de 15 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 46/1990 de 15 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 61/1990 de 29 marzo.

Tribunal Constitucional (Pleno), 76/1990 de 26 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 154/1990 de 15 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 199/1990 de 10 diciembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 36/1991 de 14 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 100/1991 de 13 mayo.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 150/1991.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 246/1991 de 19 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 177/1992 de 2 noviembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 108/1993 de 25 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 305/1993 de 25 octubre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 341/1993 de 18 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 120/1994 de 25 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 146/1994 de 12 mayo.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 179/1994 de 16 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 270/1994 de 17 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 306/1994 de 14 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 23/1995 de 30 de enero.

Tribunal Constitucional (Pleno), 164/1995 de 13 noviembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 197/1995 de 21 diciembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 185/1995 de 14 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia 34/1996, de 11 de marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 141/1996 de 16 septiembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 14/1997 de 28 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 45/1997 de 11 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 151/1997 de 29 septiembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 232/1997 de 16 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 7/1998 de 13 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 41/1998 de 24 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 81/1998 de 2 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 157/1998 de 13 julio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 49/1999 de 5 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 116/1999 de 17 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 136/1999 de 20 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 142/1999 de 22 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera) Sentencia núm. 177/1999 de 11 octubre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 60/2000 de 2 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 81/2000 de 27 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 99/2000 de 10 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 157/2000 de 12 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 276/2000 de 16 noviembre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 291/2000 de 30 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 132/2001 de 8 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 234/2001 de 13 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 25/2002 de 11 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 75/2002 de 8 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 113/2002 de 9 mayo.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 2/2003 de 16 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 9/2003 de 20 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 52/2003 de 17 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 100/2003 de 2 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 129/2003 de 30 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 131/2003 de 30 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 161/2003 de 15 septiembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 193/2003 de 27 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 16/2004 de 23 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 24/2004 de 24 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 25/2004 de 26 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 26/2005 de 14 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala segunda), Sentencia núm. 164/2005 de 20 junio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 188/2005 de 7 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 218/2005 de 12 septiembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 242/2005 de 10 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 275/2005 de 7 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 297/2005 de 21 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 85/2006 de 27 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 129/2006 de 24 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 232/2006 de 17 julio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 316/2006 de 15 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 331/2006 de 20 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 219/2007 de 8 octubre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 226/2007 de 22 octubre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 236/2007 de 7 noviembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 97/2009 de 27 abril.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 81/2009 de 23 marzo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 104/2009 de 4 mayo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 135/2010 de 2 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 144/2011 de 26 septiembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 90/2012 de 7 mayo.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 166/2012 de 1 octubre.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 234/2012 de 13 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 13/2013 de 28 enero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 30/2013 de 11 de febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 45/2013 de 25 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 145/2013 de 11 julio.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 111/2014 de 26 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 199/2014 de 15 diciembre.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Sentencia núm. 10/2015 de 2 febrero.

Tribunal Constitucional (Sala Segunda), Sentencia núm. 21/2015 de 16 febrero.

Tribunal Constitucional (Pleno), Sentencia núm. 270/2015 de 17 diciembre.

Autos:

Tribunal Constitucional, Auto núm. 197/2009 de 20 junio.

Tribunal Constitucional (Sala Primera), Auto núm. 142/2005 de 18 abril.

Tribunal Constitucional (Pleno), Auto núm. 237/2012 de 11 diciembre.

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencias:

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 9 de febrero de 1972.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 13 marzo 1985.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), Sentencia de 28 enero 1986.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección3ª), Sentencia de 14 junio 1989.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección3ª), Sentencia de 13 octubre 1989.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), Sentencia de 9 abril 1996.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección4ª), de 17 mayo 1996.

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), Sentencia núm. 967/2000 de 8 junio.

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), Sentencia núm. 1570/2000 de 16 octubre.

Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), Sentencia núm. 967/2000 de 17 octubre.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), Sentencia de 8 octubre 2001.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), en su Sentencia de 19 abril 2003.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), Sentencia de 29 septiembre 2003.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), Sentencia de 25 mayo 2004.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 6 junio 2008.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 18 septiembre 2008.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 septiembre 2008.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 27 noviembre 2008.

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), Sentencia núm. 257/2009 de 30 marzo.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 15 octubre 2009.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 10 febrero 2010.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 22 septiembre 2011.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 28 junio 2012.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 10 diciembre 2012.

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), Sentencia núm. 79/2013 de 8 febrero.

Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección Pleno), Sentencia núm. 241/2013 de 9 mayo.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 19 diciembre 2013.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 28 abril 2014.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 11 diciembre 2014.

Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección Pleno), Sentencia núm. 139/2015 de 25 marzo.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia de 24 febrero 2016.

Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª), Sentencia núm. 516/2016 de 13 junio.

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª), Sentencia núm. 2305/2016 de 26 octubre.

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencias:

Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 30 septiembre 2003 [FJ 5].

Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 1 febrero 2010.

Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección7ª), Sentencia de 10 octubre 2011.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencias:

Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) Sentencia de 21 marzo 2013 %caso RWE Vertrieb AG contra Westfalen eV+.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

Sentencias:

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 8 junio 1976 %caso Engel y otros contra Holanda+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 21 de febrero de 1984 %caso Oztürk+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 23 de octubre de 1995 %caso Gradinger contra Austria+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 29 de mayo de 2001 %caso Franz Fischer contra Austria+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 30 de mayo de 2002 %caso W. F. contra Austria+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Sentencia de 6 de junio de 2002 %caso Sallen contra Austria+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala), Sentencia de 23 noviembre 2006 %caso Jussila contra Finlandia+.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección 4ª), Sentencia de 20 mayo 2014 %caso Nykänen contra Finlandia+.

JURISPRUDENCIA MENOR

Sentencias:

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia núm. 606/1998 de 9 julio.

Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 918/1998 de 29 julio.