

NOTA PRELIMINAR

Este libro es urgente, como urgente es que la justicia recobre un papel principal en cualquier ámbito en un país afectado no sólo por una crisis económica, sino también de todos los valores esenciales. El ciudadano reclama esa justicia y la Administración al servicio de la Hacienda Pública debe dársela, actuando de manera diáfana y eficaz. El mejor modo de hacerlo, sin lugar a dudas, es persiguiendo de forma implacable a quien verdaderamente defrauda y reconociendo, por otro lado, en un ejercicio de moderación y sensatez, los errores de los que cumplen, errores que a menudo son sólo eso y no reflejan una intención de eludir al Fisco. Tanto quien es ajeno a la Administración como quien pertenece a ella no puede dejar de experimentar en ocasiones la sensación de que en las actuaciones vinculadas a un procedimiento sancionador se obra con un cierto automatismo, obviando las innegables dificultades que conlleva el análisis de comportamientos, y, lo que es peor aún, de que en algunos sectores, por dejadez o indiferencia, hasta se llega a aceptar esta idea como inmutable.

Determinados factores que lastran el procedimiento sancionador podrían evitarse con voluntad y esfuerzo. En primer lugar, debería desaparecer, por sus efectos negativos, la mayor valoración de un expediente a causa de la existencia de una propuesta sancionadora. Desde fuera de la Administración puede parecer que se está “premiando” la imposición de sanciones y que esto, a su vez, conduce a la arbitrariedad. En segundo lugar habría de reforzarse la preparación de los funcionarios en la materia que nos ocupa porque la formación es fundamental a la hora de proponer o decidir en justicia, y el peor de los peligros para la Administración es que tal decisión esté en manos de personas que desconocen las particularidades del procedimiento y no se preocupan, además, por reparar esa ignorancia.

En la esfera del derecho tributario sancionador se han obtenido grandes logros en los últimos años: el procedimiento se ha separado de los de comprobación, reconociéndose sus particularidades en aras de dotar a los interesados de una mayor seguridad jurídica, todo ello en el marco de los derechos y garantías del contribuyente y mediante una ley en su momento fundamental, la 1/98, cuyos preceptos han quedado integrados en la actual Ley General Tributaria; se ha asumido que deben eliminarse actitudes abusivas y parciales con medidas vinculadas a la propia norma: infiltrando elementos subjetivos relacionados con la culpabilidad en los tipos infractores y delimitando los distintos niveles de culpa a través de la calificación de las infracciones; se han diseñado dos grandes bloques de sanciones antes inexistentes —con y sin perjuicio económico para la Hacienda Pública— que a la par que implican clarificación de los supuestos de infracción en orden a permitir una tipificación más exacta de los hechos ilícitos reflejan asimismo una mayor o menor culpabilidad; en definitiva, existen, en la Ley General Tributaria y en el Reglamento del régimen sancionador unas normas sustantivas y procesales bastante completas y desde luego muy superiores, en términos jurídicos, a las de la anterior Ley General Tributaria, en la que la regulación de las sanciones era más simple. Ciertamente, ello es así con carácter general, pero no debe olvidarse que la justicia tributaria, aunque se trate de un principio que básicamente ha de estar contenido en la propia ley, es administrada, al fin y al cabo, por servidores públicos, que en ningún caso deberían hacerlo a su leal saber y entender.

El texto que aquí se prologa nace de una certeza adquirida por el autor durante sus muchos años de trabajo en la Agencia Tributaria: la de las dudas que a menudo asaltan a aquellos a quienes corresponde proponer o no la imposición de una sanción. En este largo periodo ha tenido que oír repetidamente los mismos comentarios, las mismas preguntas que suponen a un tiempo buena fe por parte de los que las hacen y confusión, a veces profunda, comentarios y preguntas que pueden resumirse en un solo interrogante: “¿Procede o no sancionar en este caso particular?”. Y una y otra vez el que esto escribe ha dado su opinión al respecto, siempre sustentada en la ley y en la doctrina y nunca irracional y precipitada. Abundando en lo anterior, si algo ha constatado firmemente el redactor de estas líneas es que, con el cambio de generaciones, las preguntas y las dudas no sólo se repetían, sino que incluso se ampliaban, lo que necesariamente lleva a una conclusión un tanto dolorosa: que mientras la legislación ha avanzado mucho en el campo que nos concierne, en el aspecto formativo ha habido un cierto estancamiento. Sin duda, y a pesar de las buenas intenciones del legislador, la gran dificultad es que ni la Ley ni su Reglamento específico contienen unos cauces de actuación que permitan llegar

a conclusiones precisas sobre la existencia o no de culpabilidad (la cuestión más relevante de todas las que pueden darse en esta materia y la única en la que la norma deja un resquicio para que se emita un juicio de valor), o lo que es lo mismo: no se ha trasladado la doctrina existente en este ámbito —que por otra parte es extensa— al texto de la Ley. Esto último es muy cierto, aunque también lo es que las dificultades para hacerlo de una forma aséptica y jurídicamente correcta son innegables. De manera que seguramente el problema no desaparecería nunca si lo redujésemos exclusivamente al plano anterior. Pero también es verdad que la Administración avanza mediante Instrucciones y Circulares en las que, de una u otra forma, podría exponerse a un determinado colectivo la aplicación práctica de los fundamentos del derecho sancionador en relación con supuestos concretos surgidos a lo largo del tiempo dentro de cada uno de los distintos tributos. La sed de criterios encaminados a paliar la desorientación existente en algunos quedaría así apagada, aunque fuese de modo parcial. Suelen echarse de menos, sin embargo, tales patrones de comportamiento en materia sancionadora, que son escasos frente a los numerosos existentes en conexión con las regularizaciones tributarias. Ante el relativo vacío que mencionamos, el texto que se ofrece al lector pretende, sencillamente, arrojar algo de luz facilitando la comprensión de un tema tan espinoso como el que nos atañe, en el que por su naturaleza punitiva ha de extremarse la prudencia por parte de quien tiene en sus manos la aplicación o no del castigo, evitándose la discrecionalidad y las arbitrariedades.

En conclusión, el libro puede ayudar a quienes, en el ámbito de la Administración tributaria tienen la voluntad de resolver adecuadamente un procedimiento sancionador, pero también a quienes, fuera de ella, están deseosos de conocer las claves del mismo, esos pequeños o grandes secretos que lo son todo, que iluminan lo que estaba oscuro y abren el camino para una defensa adecuada y una resolución justa, algo que todo ciudadano honesto espera y en lo que debe permitírsele confiar.

Ha de aclararse por último, que aunque en esta obra es de gran importancia la jurisprudencia (de la que se derivan las pautas a seguir en la materia que nos ocupa), quedarán decepcionados aquellos que esperen un despliegue erudito y extenso de ésta, con múltiples citas de los más altos y reconocidos tribunales, porque ni mucho menos ha sido ese el objetivo del autor, amante sobre todas las cosas de la sencillez y la claridad, una claridad que debe constituir el fin de todo escrito que tenga algo que decir y más aún en un área tan llena de dificultades como la aquí analizada. En consecuencia se dan las citas pertinentes porque sin duda son indispensables, pero en la medida de lo posible explicándolas y enlazándolas, buscando más la comprensión de un determinado criterio que la mera traslación de largos fragmentos de sentencias.

La meta buscada con esta obra ha sido pues la de ofrecer, ante todo, conceptos simples y precisos que puedan ser entendidos por una gran mayoría, sin abrumar al lector con un fárrago de doctrina o un conjunto de frases gratuitas, tomadas de aquí y de allá de las resoluciones judiciales, que a veces sólo rozan indirectamente el asunto tratado y que además, a fuerza de repetición, acaban por cansar, dando lugar al rechazo y produciendo un efecto contrario al buscado.

INTRODUCCIÓN

Para poder avanzar en la búsqueda de soluciones a los problemas que se plantean en un ámbito tan complejo y a la vez delicado como lo es el del procedimiento sancionador tributario, hemos de comenzar, necesariamente, por destruir algunos mitos muy arraigados en la conciencia de quienes, dentro de la Administración, se ocupan del asunto que nos atañe, prejuicios que constituyen un importante carga negativa para la adecuada resolución de los expedientes y que en muchas ocasiones provocan en el afectado una sensación de indefensión e injusticia.

El primero de estos mitos es el de la ausencia de reglas válidas que rijan la actuación encaminada a aplicar las normas sancionadoras, y un segundo, derivado del anterior, la existencia de una amplia autonomía para la toma de decisiones al respecto. La concreción de tales mitos en la práctica diaria implica confusión por la supuesta carencia de normas que sirvan de guía y a la vez aparente libertad, llevando a los actuarios a una especie de terreno movedizo en el que se desplazan con inseguridad y en el que la incerteza y la irracionalidad dominan en ocasiones, puesto que se resuelve con el corazón y no con el cerebro, efectuándose valoraciones carentes de toda solidez jurídica, cuyo fundamento es únicamente el particular concepto de la moral y la justicia del instructor.

Con frecuencia la situación anterior refleja un pensamiento por desgracia bastante extendido: que en materia sancionadora puede obrarse con gran laxitud, que incluso puede permitirse ocupar un lugar a los sentimientos, de tal manera que a veces, involuntariamente, las simpatías o antipatías pueden llegar a incidir en la resolución de un procedimiento, sobre todo en el caso de

realizarse actuaciones inspectoras, en las que el contacto con el obligado es más profundo y prolongado. Conviene aclarar cuanto antes que es ésta una actitud que nace del error y no de la conciencia de actuar irregularmente, pero que con frecuencia produce resultados contrarios al espíritu de la norma y a la equidad, al tratarse de manera diferente casos semejantes e interpretarse un precepto de tal forma que la sanción impuesta resulta desmesurada.

Pues bien, frente al mito de la falta de unas reglas claras ha de dejarse sentado con firmeza que éstas, por el contrario, sí existen: incluso todas y cada una de ellas están escritas, si bien de manera genérica y en forma de principios, tanto en los tratados de la Unión Europea como en nuestra Constitución, en la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común o en la propia Ley General Tributaria (que además incorpora vías concretas de actuación que analizaremos en su momento, como cuando introduce elementos subjetivos en relación con la calificación de la infracción). A partir de ellas, pautas interpretativas mucho más específicas han sido diseñadas por los órganos judiciales más relevantes, como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal Constitucional o el Tribunal Supremo, que crean doctrina concretando la vaguedad de los principios a los que hemos hecho referencia, despejando con ello el camino para la aplicación correcta del procedimiento sancionador.

Un tercer orden de normas a las que hemos de atender lo encontramos en el marco del derecho penal, cuyas pautas rectoras, como ha proclamado la jurisprudencia, son aplicables, con determinados matices, al ámbito administrativo.

Tales reglas generalmente se ignoran o menosprecian, considerándolas como propias de la teoría del Derecho y por tanto alejadas del terreno de la praxis. Los principios se dejan al margen, se los tiene como algo abstracto y lejano, y no sólo se eluden aunque se encuentren en la ley, sino que también se obvia la jurisprudencia ligada a los mismos. En este último caso porque se entiende que su aplicación es algo que incumbe en exclusiva a los órganos de revisión, ya sean administrativos o judiciales. Pero también con respecto a cualquiera de los fundamentos jurídicos que la Ley General Tributaria menciona aisladamente y que no tienen (aparentemente) un reflejo inmediato en preceptos sustantivos, suele afirmarse que al funcionario le corresponde únicamente la aplicación estricta de la norma y que han de ser los tribunales, en todo caso, quienes modulen los resultados de ese acto mediante un código de garantías y derechos esenciales. Como si la norma no contemplase en primer lugar, y por encima de cualquier otra cosa, esos valores generales tan denostados y marginados, como si éstos no pudiesen trasladarse con acierto a

situaciones concretas, constituyendo la mejor prueba de una actuación correcta. Como si la Administración verificadora pudiese sacudirse de encima, sin más, el enorme peso específico de la doctrina de los más altos órganos de justicia, incluyendo la emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Al respecto no ha de olvidarse nunca que el servidor público tiene en sus manos un arma poderosa que ha de utilizar con sumo cuidado, ya que es el encargado de aplicar la ley, el intermediario, por así decirlo, entre ésta y el obligado tributario, lo que implica necesariamente la realización de inevitables juicios de valor, y que tales juicios, ante todo, han de conducir a la justicia, lo que a su vez supone que habrían de seguirse las sendas normativas y doctrinales previamente marcadas con el fin de lograr, en la medida de lo posible, ese ideal.

Otro de los grandes mitos a los que venimos haciendo referencia es el de la consideración del procedimiento sancionador como secundario respecto del dirigido a la regularización tributaria. Ha de reconocerse que la propia mecánica de las comprobaciones conduce, irremediablemente, a ello, y que aunque estemos en presencia de un procedimiento expresamente separado eso no quiere decir, ni mucho menos, que sea completamente autónomo y ajeno al de gestión o inspección. Por el contrario, claramente se deriva de éstos, ya que ante todo se llevará a cabo la operativa dirigida a averiguar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del afectado, como consecuencia de la cual se abrirá o no un expediente sancionador. Impera, en este orden de cosas, la lógica, pero ello no debe comportar que el procedimiento sancionador tenga que ser visto como un mero corolario del de comprobación, sin mayor trascendencia y que conviene despachar cuanto antes: una especie de molesta carga de la que hay que desprenderse aprisa a fin de concluir de una vez las actuaciones. Es innegable que el instructor llega cansado a esta última fase, con el peso sobre las espaldas de unas comprobaciones que quizás se han prolongado durante meses, pero también lo es que estamos ante un procedimiento que tiene sus propios cauces y que éstos no deben subestimarse en aras de la rapidez. El peligro para la Administración radica en ese cansancio, en ese menosprecio, porque puede llevar a una falta de motivación, a una desidia en la aportación de pruebas concretas de la culpabilidad, a una prisa por ceñirse al tipo de la infracción y hacer derivar de él, directa y automáticamente, una sanción. La tentación de hacerlo así es muy fuerte y no es raro contemplar propuestas en las que se justifica largamente la regularización y sin embargo los argumentos para imponer una sanción se comprimen en unas pocas líneas, por añadidura de carácter genérico y que podrían adaptarse a cualquier caso. Teniendo en cuenta lo anterior no ha de resultar extraño que el porcentaje de sanciones que los tribunales dejan sin efecto sea relativamente elevado, lo cual favorece sin

duda a los obligados tributarios, que en ocasiones se ven incluso liberados de aquellas por defectos formales, ya que el aspecto procesal se descuida tanto como el material. Y no se trata, desde luego, de que los interesados salgan más o menos favorecidos con los errores de la Administración, sino de que ésta sea verdaderamente justa, lo que a su vez implica que sus miembros actúen responsablemente, cumpliendo con las previsiones del procedimiento sancionador y no olvidando que el mismo supone una penalización, un *plus* a la mera regularización que habría de ser el resultado de un juicio neutral y sensato.

En aras a la obtención de la justicia a que nos referimos las actuaciones inspectoras ofrecen, sin duda, las mejores condiciones, puesto que mediante ellas pueden delimitarse mejor y más extensamente los hechos que posteriormente van a servir para tipificar la infracción, al existir la posibilidad de examinar una documentación más amplia y de profundizar en ella, y además, y sobre todo, proporcionan un mayor conocimiento de la conducta del obligado y una mejor preparación de las pruebas (manifestaciones en diligencias, requerimientos a terceros, comprobaciones *in situ*) en orden a determinar la existencia o no de culpabilidad. Con mayor razón habrían de aprovecharse las ventajas de este procedimiento, a menudo tan subestimadas, para tender al cumplimiento de los ideales proclamados en la Constitución y en la ley General Tributaria.

Para finalizar con esta introducción subrayaremos el carácter excepcional del procedimiento sancionador con respecto a gran parte de los contribuyentes, que cumplen, de manera general, con sus obligaciones tributarias. Si esto se tuviese siempre presente se comprendería más fácilmente que sólo ha de sancionarse cuando existan motivos suficientes, cuando hayan sido bien sopesadas las pruebas en relación con la culpabilidad y no de forma irreflexiva, sin un análisis adecuado del comportamiento, como a menudo suele ocurrir. Lo anterior, sin embargo, cambia por completo cuando nos encontramos ante actuaciones fraudulentas, en las que la imposición de sanción constituye la vía normal (si no lo es la denuncia por delito contra la Hacienda Pública) para penalizar una conducta socialmente reprochable. Es en estos casos, precisamente, donde existen lagunas importantes en las actuaciones de la Agencia Tributaria, y ello porque la obtención de pruebas de la existencia de fraude, en esta era de la informática, exige por una parte disponer de medios técnicos suficientes, que permitan extraer datos de los ordenadores de las empresas afectadas y analizar los mismos con garantías, y por otra contar con una policía tributaria, debidamente guiada por funcionarios experimentados y con amplios conocimientos en la materia, que utilice métodos de investigación y persecución adecuados, función que en la actualidad vienen realizando, para todo tipo de impuestos y con éxito a pesar de la escasez de personal destinado

a dicha tarea, los funcionarios del servicio de Vigilancia Aduanera dependiente del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.

Es una vieja idea la de convertir dicho servicio en el germen de esa policía tributaria preparada y efectiva, y no ha de perderse la esperanza de quizás en el futuro el cuerpo al que nos hemos referido pueda ampliarse de modo que una parte de su plantilla pueda dedicarse permanente y exclusivamente a actuaciones anti fraude en el marco tributario.

I. GENERALIDADES

Los principios éticos en el sistema sancionador tributario

Normativa y jurisprudencia nacional

En un Estado de Derecho la moral no puede disociarse de un determinado cuerpo de reglas jurídicas. Una disposición no debe ser arbitraria, un sistema legislativo se estructura necesariamente sobre la base de la ética, que no constituye, por tanto, algo extraño a los procedimientos administrativos y dentro de ellos a los tributarios.

La norma directriz más relevante en materia fiscal, la Ley 58/2003 General Tributaria, contiene, consecuentemente con el anterior planteamiento, una serie de principios que rigen no sólo el ordenamiento tributario, es decir, sus disposiciones genéricas o específicas, sino que también afectan *a la aplicación del mismo*. No basta, por tanto, que un precepto se encuentre debidamente justificado, sino que han de estarlo además los actos administrativos que pretendan ampararse en él. Es evidente que si el espíritu de una determinada norma no se refleja de modo correcto por quien debe controlar su cumplimiento la eficacia de ésta puede menguar de forma significativa, y que una cosa es el trabajo del legislador, sometido a unos determinados cánones de carácter superior a los que no debe sustraerse, y otra bien distinta la tarea propia del funcionario, que, careciendo obviamente de capacidad para modificar las disposiciones aplicables, puede sin embargo distorsionarlas al no tener en cuenta, o no hacerlo con la debida precisión, los fundamentos que las informan. Estas dos vertientes, teórica y práctica, se complementan, como es lógico, y no pueden desligarse la una de la otra, siendo esenciales en toda actividad administrativa.

El artículo 3 de la Ley 58/2003 alude a los valores primordiales en los que han de sustentarse los dos aspectos anteriormente indicados. Pero con independencia de que la norma tributaria madre se refiera genéricamente a los principios a seguir en el ámbito que regula, cada disposición legal o reglamentaria nos ofrece, en su introducción, su propia motivación, y es precisamente este marco justificativo previo, que las más de las veces se deja al margen y que habría de tenerse siempre presente, el que en muchas ocasiones facilita que la aplicación de los preceptos no sufra desviaciones. La mejor interpretación de una ley es la que ésta misma nos ofrece en su Exposición de Motivos, en la que es el propio legislador quien se expresa, y en consecuencia deberíamos acudir a ella en primer lugar para comprender sus verdaderas intenciones. La norma encierra su propia filosofía, que en teoría bastaría con trasladar a una particular situación tributaria. Sin embargo, de la adecuación de los preceptos a los hechos surge en más ocasiones de las que sería deseable el conflicto, precisamente porque se obvian las claves esenciales del Derecho que pueden iluminarnos a la hora de resolver un asunto aparentemente complejo, claves que son especialmente importantes en un área tan peculiar como la que nos concierne.

En efecto, la gran dificultad del procedimiento sancionador, por comparación con los relativos a comprobaciones tributarias, reside en que mientras que en relación con estos últimos la Administración procede al análisis de unos hechos objetivos para concluir efectuando o no una regularización tributaria, a la hora de imponer una sanción ha de enjuiciar conductas, es decir, debe existir un pronunciamiento sobre algo subjetivo, cambiante, estrechamente vinculado a la persona y no al resultado de sus acciones. Tanto mayor cuidado habría de tenerse a la hora de aplicar las normas relativas a infracciones, tanta mayor prudencia a la hora de atender a los valores morales propios de este ámbito.

Como hemos avanzado, la Ley General Tributaria hace referencia en su artículo 3, con carácter general, a las directrices que han de inspirar las normas de carácter fiscal, mencionando las relativas a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, a la progresividad, a la equitativa distribución de la carga tributaria y a la no confiscatoriedad. Tales principios, contenidos asimismo en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, y que en el fondo no son más que una derivación del genérico de justicia tributaria, afectan a la esfera legislativa ordinaria y no al ámbito sancionador, que por sus características es extraordinario y ha de asentarse sobre bases distintas a las anteriores. En este sentido los principios de *justicia* e *igualdad* a los que se refiere también el mencionado precepto, aunque asimismo son de aplicación genérica, sí tienen una innegable vinculación con la potestad sancionadora, si bien su propio carácter, estrechamente unido a la norma, a la que condicionan,

los aleja del terreno de la práctica, que es el que nos interesa aquí. Se trata de unos valores en los que cobra gran importancia la labor del Tribunal Constitucional y del Supremo, que los han ido desarrollando en relación con preceptos concretos, delimitando, con respecto a estos últimos, los que pueden considerarse o no justos o igualitarios, en orden a no perder de vista la esencia del sistema jurídico-tributario.

Deteniéndonos en los principios que propiamente afectan al ámbito sancionador, el apartado 2 de dicho artículo 3 se refiere a los de *proporcionalidad y respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios*.

La trascendencia del primero queda evidenciada por el hecho de que la propia Ley General Tributaria, en su artículo 178 y ya en la esfera específica de las infracciones y sanciones, vuelve a citarlo expresamente. En cuanto al segundo, su aspecto procesal es crucial en la materia que nos ocupa, y debe su incorporación a nuestra norma básica tributaria a la publicación de la Ley 1/98, que supuso un giro decisivo en el procedimiento sancionador al separarlo de aquellos dirigidos a la comprobación e investigación, una medida que ya era resaltada en la Exposición de Motivos de dicha ley, donde se la justificaba por el necesario refuerzo de la seguridad jurídica, y que se concretó en un capítulo específico de aquella, el VII, dedicado a los “Derechos y garantías en el procedimiento sancionador”, así como en el Real Decreto 1930/1998, regulador del régimen sancionador tributario, disposición que nació para desarrollar la Ley 230/1963 General Tributaria como consecuencia, precisamente, de la promulgación de la citada ley 1/98. Todas las innovaciones que introdujo en nuestro sistema sancionador esta última fueron incorporadas más tarde a la Ley 58/2003 General Tributaria, que dedica el capítulo IV de su título IV, artículos 207 y siguientes, al procedimiento sancionador en materia tributaria.

Pero obviamente los principios generales citados, aunque puedan tener una conexión más o menos directa con las infracciones y sanciones tributarias, no son suficientes por sí mismos. Es por eso, precisamente, que el artículo 178, dentro ya del marco sancionador, los completa con otros específicos de esta materia: los de *legalidad, tipicidad, responsabilidad, no concurrencia e irretroactividad*, haciendo referencia expresa, además, a la aplicación de los establecidos en materia administrativa. A estos últimos se refieren los artículos 127 y siguientes de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, preceptos que no sólo definen, lo que no ocurre en la Ley General Tributaria, sino en los que además se añade un fundamento que la Ley 58/2003 no recoge expresamente (aunque con anterioridad sí lo hacía la Ley 1/98): el de *presunción de*

inocencia, refiriéndose, por otra parte, en los artículos 134 y 135, a *la garantía procedimental y los derechos del presunto responsable*.

Ha de subrayarse que así como las disposiciones generales del derecho administrativo, entre las que se encuentra la anteriormente citada Ley 30/1992, tienen, de conformidad con el artículo 7 de la ley 58/2003, un mero carácter supletorio con relación al ordenamiento tributario, en la vertiente sancionadora la ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común no sólo es de aplicación directa, sino además principal, pues tal y como proclama el artículo 178 al que nos venimos refiriendo en su párrafo primero *“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 definitiva, en relación con la aplicación de estos valores éticos debemos estar, principalmente, a los que nos señale la Ley de Procedimiento Administrativo, con las matizaciones introducidas por la ley General Tributaria.

Por lo demás, la propia Constitución, cuyo rango es superior al de la Ley 58/2003, se refiere asimismo a los fundamentos generales del Derecho que afectan a las actuaciones vinculadas al sistema sancionador tributario en los artículos 9.3, 24, 25 y 105, que en ningún caso habrían de olvidarse en la materia que examinamos. Así, en el artículo 9.3 se expone que *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, ... 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”*. Por su parte el artículo 24 hace referencia, en su apartado 2, a una serie de garantías procesales, incluyendo el derecho de los interesados 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”*, completándose el marco jurídico de protección de la persona con lo dispuesto en el artículo 25, en cuyo punto 1 se señala que *“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”* y en cuyo punto 3 se veta a la Administración civil *“imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”*, y con el artículo 105, en el que se establece que *“la ley regulará... el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado”*.

Pero no sólo las normas ofrecen vías concretas para su propia interpretación, sino que la doctrina también juega a este respecto un papel importante, arbitrando soluciones que aseguran la inexistencia futura de controversias, y

así, tienen una gran trascendencia, en vía administrativa, los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central, que cuando inciden repetidamente sobre una materia crean doctrina, una doctrina que, tal y como se expone en el artículo 239, apartado 7, de la Ley General Tributaria, obliga no sólo a los Tribunales Económico-Administrativos de rango inferior, sino también “al resto de la Administración tributaria”. Se trata de un precepto cuya relevancia no puede soslayarse en tanto en cuanto refleja lo que ha de ser un sometimiento general, sin posibilidad de discusión o interpretación. Por ello constituye un logro nada desdeñable de nuestra Administración tributaria la existencia de una eficaz base de datos, relativa a las resoluciones del órgano citado, al servicio de la Administración y de los interesados, con el fin de que pueda atenderse debidamente a lo dispuesto en la norma a la que acabamos de referirnos.

En otro ámbito, el jurisprudencial, ha de prestarse suma atención a la tarea desarrollada por otros dos órganos que tienen potestad para interpretar y modificar las normas, corrigiendo y anulando preceptos que no se amoldan a los principios jurídicos básicos, órganos que en consecuencia examinan no sólo la correcta aplicación del ordenamiento jurídico tal y como se expone en los códigos legales, sino el contenido de los preceptos en sí mismos a la luz de tales fundamentos del Derecho, y que ha tomado decisiones de gran repercusión en el ámbito que estudiamos: el Tribunal Constitucional, que puede declarar inconstitucional una determinada norma al amparo de los artículos 161 y 164 de la Constitución Española, y el Tribunal Supremo, que ejerce una facultad semejante de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 27 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción contencioso-administrativa, donde se dispone que “Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando en cualquier grado conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma”, y cuyas resoluciones derivadas de un recurso de casación en interés de la ley crean doctrina, ya que, a tenor de lo dispuesto en el apartado séptimo del artículo 100 de dicho texto legal, “La sentencia que se dicte respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso, se publicará en el Boletín Oficial del Estado, y a partir de su inserción en él vinculará a todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado de este orden jurisdiccional”.

A pesar de que tal precepto limita las consecuencias de las decisiones del Tribunal Supremo a la vía contenciosa, es evidente que éstas también influyen decisivamente en los tribunales que desempeñan sus funciones en el ámbito administrativo, puesto que de ser contrarias sus decisiones a aquellas se verían

inmediatamente contestadas por los órganos judiciales, con lo que el principio de eficacia administrativa quedaría reducido al absurdo.

Normativa y jurisprudencia comunitaria

No podemos olvidar tampoco, en una época como la actual en la que el derecho nacional se encuentra en numerosos aspectos sometido a las directrices emanadas de acuerdos internacionales, la trascendencia de las normas y la jurisprudencia surgidas en la esfera de la Unión Europea, ya que es indudable su primacía sobre las nacionales. Al respecto ha de subrayarse que como repetidamente ha puesto de manifiesto el Tribunal de Justicia de las Comunidades, los Tratados fundacionales de la CEE, en su triple aspecto, configuran un ordenamiento jurídico propio que ha sido asumido por los sistemas de los países miembros, y que en consecuencia, ese derecho primario actúa con una función constitucional, derivándose de sus normas fundamentales otras más concretas que a su vez proceden de una estructura orgánica jerarquizada a la que se refieren el artículo 189 y siguientes del Tratado de Roma (incluidos en la Quinta Parte del Tratado Constitutivo, en la que se regulan las instituciones comunitarias).

En el plano nacional, nuestro Tribunal Supremo ya se pronunció claramente sobre lo anterior en sentencia de 28 de abril de 1987, en la que puso de manifiesto que el Derecho Comunitario Europeo tenía eficacia directa y carácter prevalente en virtud de la cesión parcial de soberanía que supuso la adhesión de España a la Comunidad, autorizada por Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, en cumplimiento del artículo 93 de la Constitución, lo que tuvo como consecuencia que resultase incorporado a nuestro ordenamiento el citado Tratado Constitutivo. Dicho artículo 93 de la Constitución Española permite expresamente que puedan trasvasarse potestades inherentes a órganos del Estado a otros de carácter supranacional, al disponer que “Mediante ley orgánica se podrá autorizar la celebración de tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución.” Al respecto, el propio Tribunal Constitucional no sólo se refiere a la mencionada prevalencia, sino que considera las normas comunitarias como un verdadero derecho interno de los países miembros, cuando en sentencias como la 165/1994 de 26 mayo, señala que “...Estas consideraciones generales cobran especial relevancia si se tiene en cuenta que, desde el 1 de enero de 1986, España participa activamente en el proceso de integración europea, cuya última etapa ha sido la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, suscrito en Maastricht el 7 de febrero de 1992. De este modo, basta reparar en los objetivos establecidos en los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas —que constituyen uno de los fundamentos de

la Unión Europea, como expresa el art. A del citado Tratado de 1992—, los amplios poderes que aquéllos atribuyen a las instituciones comunitarias, y, en particular, el hecho de que las normas comunitarias y los actos realizados por estas instituciones puedan producir efectos directos en el orden jurídico de los Estados miembros...”, para concluir que “Por consiguiente, cabe estimar que cuando España actúa en el ámbito de las Comunidades Europeas lo está haciendo en una estructura jurídica que es muy distinta de la tradicional de las relaciones internacionales. Pues el desarrollo del proceso de integración europea ha venido a crear un orden jurídico, el comunitario, que para el conjunto de los Estados componentes de las Comunidades Europeas puede considerarse a ciertos efectos como interno”.

A este respecto, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 de la Ley General Tributaria, por encima de ésta no sólo se encuentra la Constitución, sino además el cuerpo legislativo creado en el marco de la Unión Europea. Y aunque es cierto que el Derecho Comunitario carece de una regulación específica de sanciones en el ámbito de la fiscalidad (lo que implica que los Estados miembros establecen su propio procedimiento sancionador, que por tanto puede diferir entre los mismos) también lo es que los principios generales del derecho admitidos en el seno de la Unión Europea fijan los límites a los que necesariamente han de atenerse el legislador nacional, las distintas Administraciones en la aplicación de los preceptos y los Tribunales estatales a la hora de juzgar las conductas seguidas en relación con ellos. Se trata, por tanto, de una limitación que no puede ignorarse y que puede tener repercusiones de orden práctico, en tanto en cuanto el Tribunal de Justicia, como máximo órgano judicial supranacional, tiene la última palabra a la hora de resolver los conflictos que puedan susanciarse en un ámbito tan sensible como el que estudiamos.

Los referidos principios vinculados al procedimiento sancionador se encuentran recogidos a grandes rasgos en los textos legislativos esenciales comunitarios, tales como el Tratado de la Unión Europea y la Carta de los Derechos Fundamentales. En el primero de ellos, el artículo 6 se refiere de modo genérico a los valores propios del Estado de Derecho y los tradicionales reflejados en las cartas magnas de los distintos países miembros, y en cuando al segundo, el artículo 41 de la Carta contiene todo un *desideratum* a favor del buen funcionamiento administrativo, incluyéndose en él una serie de garantías procedimentales, como el trámite de audiencia (“derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente” y el “derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte”) o la necesidad de motivar los actos administrativos (“la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones”) todo ello englobado dentro del principio de equidad en la actuación de

la Administración. Además, los artículos 47 a 50 se refieren a principios de máxima relevancia en un ámbito como el sancionador, como el de la tutela judicial efectiva, el de la presunción de inocencia, los principios de legalidad y proporcionalidad y el “non bis in idem”, es decir, el derecho a no ser acusado o condenado dos veces por el mismo delito.

En un plano más concreto el Reglamento 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, regula, mediante normas de carácter general que en todo caso requieren un desarrollo sectorial, un verdadero sistema sancionador administrativo en el seno de la Unión, fijando los principios generales de éste y las modalidades de las posibles sanciones a establecer (pago de una multa pecuniaria, retirada temporal de una autorización, pérdida de una garantía o fianza previamente depositada). En este sentido conviene subrayar que el apartado 2 del artículo 2 de dicho texto legal hace referencia expresa al principio de *legalidad* (“No se podrá pronunciar sanción administrativa alguna que no esté contemplada en un acto comunitario anterior a la irregularidad”) así como también al de *retroactividad de las normas sancionadoras más favorables* (“En caso de modificación posteriori de las disposiciones sobre las sanciones administrativas contenidas en una normativa comunitaria, se aplicarán con carácter retroactivo las disposiciones menos severas”), mientras que el apartado 3 contempla los principios de *proporcionalidad y responsabilidad* (“Las disposiciones del Derecho Comunitario determinarán la naturaleza y el alcance de las medidas y sanciones administrativas necesarias para la correcta aplicación de la normativa de que se trate en función de la naturaleza y gravedad de la irregularidad, del beneficio concedido o de la ventaja obtenida, y del grado de responsabilidad”). Finalmente el artículo 6 de dicha norma refleja el clásico principio “*non bis in idem*” o de no concurrencia de sanciones, al posibilitar la suspensión del procedimiento sancionador administrativo cuando se hubiese iniciado un procedimiento penal contra la misma persona y por los mismos hechos.

Tampoco puede dejarse al margen el carácter de órgano interpretativo de tales normas comunitarias que asume el Tribunal de Justicia, el cual tiene además la facultad de anularlas, todo ello en virtud de lo establecido en los artículos 230, 231 y 234 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, en los que se indica que dicho Tribunal “controlará la legalidad de los actos adoptados conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo, de los actos del Consejo, de la Comisión y del BCE que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros”, añadiéndose que “Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado”, y que será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, no sólo sobre