

TRIBUTACIÓN	EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO (I)	Núm. 78/2002
-------------	---	-----------------

MIGUEL ÁNGEL CAAMAÑO ANIDO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto:

A falta de competencias normativas del Consejo para regular las infracciones y sanciones tributarias, ha sido la doctrina de los tribunales comunitarios (TJCE y TPI) la que ha operado en la práctica como una saludable segunda fuente de Derecho Comunitario, construyendo –en su propósito de armonizar aquellos puntos negros de la legislación de los Estados miembros que obstaculizan el buen funcionamiento de los principios y libertades comunitarias– un catálogo de exigencias y principios rectores del Derecho Tributario sancionador. Tales exigencias y principios rectores, tal como han sido configurados por la jurisprudencia comunitaria, centran el objeto de nuestro estudio, en cuya **parte I** veremos:

- La exigencia de motivación de los actos sancionatorios;
- Los criterios de graduación de las sanciones;
- El principio *ne bis in idem*;
- El principio del *plazo razonable*;
- El principio de igualdad comparativa (no discriminación) en la imposición de sanciones y el carácter efectivo, disuasorio y proporcionado de las mismas.

Dejando para la **parte II**, que incluiremos en la próxima Revista (enero de 2003):

- El derecho a la no autoinculpación en materia tributaria;
- La teoría de los frutos del árbol envenenado.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La exigencia de motivación de los actos sancionatorios.
- III. Criterios de graduación de las sanciones.
- IV. El principio *ne bis in idem*.
- V. El principio del *plazo razonable*.
- VI. El principio de igualdad comparativa (no discriminación) en la imposición de sanciones y el carácter efectivo, disuasorio y proporcionado de las sanciones.
 1. Supuesto de que la normativa comunitaria no prevea sanciones específicas para el caso de infracción de sus disposiciones.
 2. Caso particular de las infracciones aduaneras.

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el artículo 93 de la Constitución ¹ prevé que mediante Ley orgánica se pueda autorizar la celebración de Tratados por los que se atribuya a una organización o institución internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. De este modo, a través de este precepto, redactado pensando concretamente en la adhesión de España a las Comunidades Europeas, consiente expresamente la atribución mediante ley orgánica de competencias soberanas, entre ellas del poder legislativo, en favor de las Instituciones comunitarias ².

¹ Durante la tramitación del Proyecto de Constitución, una de las primeras redacciones del artículo 93 establecía que la cesión de competencias se haría en régimen de paridad con los demás Estados miembros. En el debate que se suscitó en la Comisión Constitucional del Senado, se defendieron dos enmiendas que proponían su supresión, enmiendas que a la postre prosperarían. La primera de ellas fue defendida por el Senador, Sr. Martín-Retortillo, y la segunda defendida por el Senador, Sr. Morán. La razón última que convenció a los Senadores de la oportunidad de someter –o incluso se denominó condicionar– la cesión de competencias a la entidad supranacional a un régimen de paridad o de reciprocidad facilitaría las interpretaciones a favor de una «Europa de dos velocidades», esto es, posiciones de los Estados situadas en distinto plano respecto del ente supranacional. Téngase en cuenta, como señala acertadamente PÉREZ TREMPs (*Constitución española y Comunidad europea*, Cuaderno de Estudios Europeos, Civitas-Fundación Universidad Empresa, Madrid, 1994, p. 108), que incluso el propio Tratado de la Unión parece favorecer la tesis de la Europa de dos velocidades en relación con materias tales como la política social y la monetaria respecto del Reino Unido y Dinamarca, tal como expresamente se ha reflejado en los correspondientes Protocolos.

² Por otra parte, el propio artículo 3 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de España a las CCEE señala que los nuevos Estados se adhieren, por medio de la presente Acta, a las decisiones y acuerdos adoptados por los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, y se comprometen a adherirse, desde el momento de la adhesión, a cualquier otro acuerdo celebrado por los Estados miembros actuales relativo al funcionamiento de las Comunidades o que guarde relación con la acción de éstas. El Tribunal Supremo pronto salió al paso de este problema. En Sentencia de 24 de abril de 1990, después de reconocer la primacía del Derecho comunitario sobre las normas internas, añadió que «las normas anteriores que se opongan al Derecho Comunitario deberán entenderse derogadas y las posteriores contrarias, habrán de reputarse inconstitucionales por incompetencia –arts. 93 y 96.1 de la Constitución Española–, pero no será exigible que el juez ordinario plantee la cuestión de inconstitucionalidad (art. 163 de la Constitución Española) para dejar inaplicada la norma estatal, porque está vinculado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tiene establecido el principio pro communitate». Y en la sentencia 28/1991 de 14 de febrero, derivada de un recurso contra la LOREG, el Tribunal Constitucional asimiló la jurisprudencia del TJCE en materia de eventual contradicción entre norma comunitaria y ley interna posterior confirmando la facultad de los jueces o tribunales españoles para inaplicar, en su caso, las disposiciones legales contrarias al Derecho Comunitario. Señalan a este respecto ABELLÁN/VILÁ/OLESTI (*Lecciones de Derecho Comunitario europeo*, Ariel Derecho, 3.ª edic., 1998, p. 171), que nos podemos preguntar cuál es la fuerza jurídica, una vez en la Comunidad y en el marco de la Unión Europea, de la *vinculación* a la misma prevista en el artículo 93 de la Constitución. Por una parte, legitima el despliegue

Sin embargo, el compromiso de adhesión al Derecho derivado que se dicte después de la firma del Tratado de Adhesión no es un compromiso genérico, sino que queda expresamente limitado a aquellas normas que guarden relación con el funcionamiento de las Comunidades y particularmente con los objetivos y fines de las mismas, así como al cuadro de competencias asumidas vía atribución a las Instituciones europeas. De esta forma, la ordenación jurídica por parte del legislador comunitario del régimen de las infracciones y de las sanciones bien podría recibir críticas, como actuación *ultra vires*, carente del debido apoyo en el régimen de atribución sobre la base del cual aquél debe actuar. Es cierto, en efecto, que, como ha declarado el Tribunal de Justicia ³, las competencias específicas en las que debe encontrar apoyo toda acción de las Instituciones comunitarias, no necesariamente tienen que resultar de forma expresa de las disposiciones específicas del Tratado, sino que pueden también deducirse implícitamente de dichas disposiciones. Sin embargo, incluso teniendo en cuenta el alcance de tal criterio jurisprudencial, no es fácil dotar de encaje en el marco de las competencias asumidas por la Unión Europea por la vía del artículo 93 CE, a la ordenación jurídica las infracciones y sanciones tributarias, manifestación clara del *ius puniendi* del Estado ⁴.

Tal vez por ello el ordenamiento comunitario carece de un catálogo general de infracciones y sanciones. Es cierto que en ocasiones el legislador comunitario ha activado mecanismos de reacción contra conductas, de los ciudadanos o de los propios Estados, que dificultan la consecución de los fines de cada acto normativo. A título de ejemplo cabe citar el supuesto de la inhibición del régimen de asistencia mutua e intercambio de información cuando falta en el otro Estado el compromiso de la reciprocidad (apartado 3.º del art. 8 de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977), o,

de todos los efectos de sus normas, sean éstas de los Tratados o del derecho derivado; por otra parte, inserta a nuestro país en el contexto obligacional expresado en el artículo 10 del TCE (*ex art. 5*), y lo somete al principio de *fidelidad comunitaria*. Pero aún más: el hecho de que cada norma de los Tratados, de que cada disposición de derecho derivado sean *obligatorias* para España significa que se imponen a las Cortes, al Gobierno (que deben, además, velar por su exacto cumplimiento), a las Comunidades Autónomas, al Poder Judicial. Posee un valor de *lex specialis* dentro de la Constitución, al tiempo que fundamenta la adhesión, dota de constitucionalidad esta vinculación actual y futura a la Comunidad e impone al Estado (a toda su administración, en sede central o regional, al legislativo, ejecutivo o judicial) su parámetro común de legalidad, en cierto modo *extra o metaconstitucional*, en base a la autonomía del derecho comunitario.

También al respecto señala MANGAS MARTÍN («La Constitución y la ley ante el Derecho comunitario», *RIE*, 1991, pp. 585 ss.), que la razón de ser del artículo 93 de la Constitución española, por y para la que lo aprobó el constituyente español, es precisamente la que se deriva de la necesidad de una base jurídica suficiente de rango constitucional «para que las normas comunitarias desplieguen plena y absoluta eficacia sin obstáculos jurídicos de ninguna clase reconociendo todo Estado miembro en su propia Constitución la competencia normativa de las Comunidades Europeas, con todas sus consecuencias, en sustitución de los órganos de soberanía nacional».

En fin, señala con especial acierto RUIZ-JARABO COLOMER («El juez interno y el Derecho comunitario», *Cuaderno de Estudios Europeos*, Madrid, 1993, p. 42), que el artículo 93 «no tiene sólo un carácter orgánico competencial, regulador de un procedimiento especial para la aprobación de determinados tratados internacionales, sino que responde a una exigencia jurídico-material esencial: la de autorizar constitucionalmente la competencia normativa de las Comunidades europeas, con todas sus consecuencias y sin perjuicio de los poderes conferidos a los órganos de la soberanía nacional».

³ Apartado 25 del Dictamen 2/94, de 28 de marzo de 1996, Rec.p. I-1759.

⁴ Es sabido que el *ius puniendi* del Estado puede desarrollarse a través del Derecho Penal en sentido estricto y, también, a través de sanciones impuestas directamente por la Administración. Por tal razón se dice que en ambos campos rigen principios similares, y así lo ha manifestado el Tribunal Constitucional en Sentencia de 8 de junio de 1981 al indicar que «los principios del Derecho penal son aplicables, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador».

también por vía de ejemplo, la autorización de que dispone la Administración para examinar compulsivamente las mercancías en aduana en aquellos casos en que el contribuyente declina la autorización para la inspección (art. 241 del Reglamento CEE n.º 2454/93). Se trata, en efecto, de medidas de reacción contra conductas inaceptables, tanto de los Estados como de los contribuyentes, pero ninguna de tales medidas constituye, en rigor jurídico, una sanción.

El establecimiento de ciertas exigencias de validez y de ciertos principios generales comunes al régimen jurídico de las infracciones y las sanciones en los Estados miembros ha sido, también esta vez ⁵, obra de la jurisprudencia comunitaria, en esta ocasión tanto del Tribunal de Justicia como del Tribunal de Primera Instancia. Estamos, sin duda, ante una manifestación más de la actividad jurisprudencial como fuente del Derecho comunitario.

No se nos escapa que una construcción como ésta sitúa nuevamente a la «creatividad normativa» de la jurisprudencia comunitaria en el centro de reflexiones críticas desde diferentes ángulos: por una parte, desde el de la legitimidad democrática ⁶; por otro, también debe señalarse cómo el método y forma de razonar que emplea el TJCE cuando examina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una norma nacional atiende más a consideraciones de naturaleza económica (las distorsiones económicas y obstáculos creados a las libertades comunitarias) que a los fundamentos estrictamente jurídico-tributarios subyacentes en la norma fiscal objeto del litigio ⁷.

Ahora bien, como también ha subrayado la doctrina, junto a la destacada misión de garantizar la aplicación uniforme y efectiva del Derecho Comunitario ⁸, la jurisprudencia comunitaria viene desempeñando cada vez más una función activa en la construcción y desarrollo de los principios y

⁵ Por vía de ejemplo, recientemente ha señalado el profesor VANISTENDAEL («Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination», *European Taxation*, vol. 40, n.º 1-2, 2000) que la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de impuestos sobre la renta puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista.

⁶ El TJCE está llevando a cabo una verdadera armonización secundaria en el ámbito fiscal, lo cual no deja de suscitar muchas dudas sobre su legitimidad democrática. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ: *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Boston, 1999, pp. 285 y ss. LEHNER ha criticado duramente la jurisprudencia del TJCE sobre el principio de no discriminación al considerar que el citado tribunal carece de legitimidad para efectuar una interpretación liberal y creativa de las disposiciones del TCE que amplíe tan significativamente el impacto y proyección de tal principio sobre una materia competencia exclusiva de los Estados como es la imposición directa (LEHNER, M.: «Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty», *EC Tax Review*, n.º 1, 2000, pp. 5 y ss.).

⁷ Tal acercamiento se refleja especialmente en las causas o motivos que el TJCE considera válidos para admitir una restricción fiscal al ejercicio de una libertad fundamental del TCE. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ/CALDERÓN CARRERO: *Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000; y GARCÍA PRATS: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, 1998, pp. 159 y ss.

⁸ Véanse los artículos 164 y 177 del Tratado de la UE. Vid. BROWN & JACOBS: *The Court of Justice of the European Communities*, Sweet & Maxwell, London, 1995, especialmente, pp. 123 y ss.; J.V. LOUIS, G. VANDERSANDEN, D. WAELOWROECK, M. WAELOWROECK: *La Cour de Justice. Les Actes des Institutions (Commentaire Megret)*, vol.10, Institut d'Etudes Européennes, Bruxelles, 1993, pp. 3-11.

libertades comunitarias ⁹. En este sentido, algunos autores ¹⁰ vienen señalando desde hace tiempo cómo la doctrina de este Tribunal opera en la práctica como una saludable segunda fuente de Derecho Comunitario al armonizar por vía jurisprudencial aquellos puntos negros de la legislación de los Estados miembros que obstaculizan el buen funcionamiento de los principios y libertades comunitarias, salvando, así, la falta de acción legislativa del Consejo ¹¹.

Los efectos con que resultan revestidas las sentencias emanadas de la Corte Comunitaria de Luxemburgo sorprenden (e inquietan) tanto como la *vis expansiva* de su ámbito competencial. A las consecuencias jurídicas –o alcance– de esta jurisprudencia nos vamos a referir a continuación, en la medida en que nos permitirán comprender la verdadera dimensión que tiene la construcción jurisprudencial a que se hace referencia en este trabajo, relativa a las exigencias y principios rectores del Derecho Administrativo sancionador ¹²:

1. La sentencia interpretativa del TJCE vincula a la jurisdicción nacional que sometió a consulta la cuestión ¹³.

⁹ Así lo han puesto de manifiesto ABELLÁN HONRUBIA a lo largo del trabajo «La contribución de la jurisprudencia del TJCE a la realización del Derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios» en la obra colectiva *El Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, dirigida por Rodríguez Iglesias y Liñán Nogueiras, Civitas, Madrid, 1993, pp. 771-802; y también ORTIZ-ARCE DE LA FUENTE: «La libre circulación de capitales, la jurisprudencia comunitaria y el ordenamiento español», en la misma obra colectiva, pp. 831 y ss.

¹⁰ FALCÓN Y TELLA: «La armonización fiscal en la jurisprudencia», en *Derecho Comunitario y su aplicación judicial*, Civitas, Madrid, 1993, pp. 983 y 985, y en «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea» en la obra dirigida por YEBRA MARTUL-ORTEGA: *Sistema Fiscal Español y Armonización Europea*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 33 y ss. Véase también V. EVERLING: «L'avenir de l'organisation juridictionnelle de l'Union Européenne», en *La Reforme du Systeme Jurisdictionnel Communautaire*, Institut d'Etudes Européennes, Bruxelles, 1994, pp. 19 ss.

¹¹ La propia Comisión de las Comunidades Europeas no sólo reconoce este papel al Tribunal de Luxemburgo, sino que cada día más opta por llevar a efecto sus líneas de acción, programadas en los Tratados pero no ejecutadas por la falta de consenso en el seno del Consejo, apelando a la competencia del TJCE como guardián de los Tratados Fundacionales. De alguna manera, se trata de que el TJCE opere como motor de aquellas políticas comunitarias que, siendo esenciales para el cumplimiento del calendario comunitario y el buen funcionamiento del mercado interior, presentan un déficit en su desenvolvimiento legislativo. En este sentido, *vid.* D. ALBREGTSE & E. HEITHUIS: «Towards a strategic programme for the internal market: a working document of the Commission», *EC Tax Review*, n.º 1, 1994, pp. 87 y ss. También, otros autores, como J.V. LOUIS, G. VANDERSANDEN, D. WAELWROECK, M. WAELWROECK: *La Cour de Justice. Les Actes des Institutions (Commentaire Megret)*, vol. 10, *op. cit.* pp. 20-24, han puesto de relieve el «carácter creativo» de la jurisprudencia del TJCE desarrollado a través de una «interprétation large des dispositions fondamentales du traité». (Véanse las SSTJCE de 31 de marzo de 1977, *Bozzone*, asunto 87/76, Rec. p. 687, 696, de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, Rec.p.1787).

¹² Artículo 187 TCEE. *Vid.* J-V. LOUIS: «Los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista de Instituciones Europeas (RIE)*, Centro de Estudios Constitucionales, vol. 10, n.º 1, 1983, pp. 10 y ss.; R. KOVAR, «L'évolution de l'article 177 du Traité» en *La Reforme du Systeme Jurisdictionnel Communautaire*, *op. cit.* pp. 35-57.

¹³ SSTJCE de 3-2-1977, asunto 52/76, Rec.p. I-182; Caso *Milch-Fett-und Eirkontor*, asunto 29/68, Rec.(1969) p. 165; Caso *Benedetti*, Asunto 52/76, Rec. (1977), p. 163; Caso *Manzoni*, asunto 112/76, Rec.(1977), p. 1647; Caso *Denkavit Italiana*, asunto 61/79, Rec.(1980), p. 1205; Caso *Da Costa*, asunto 28-30/62, Rec.(1963), p. 31; Caso *Ireks-Arkadi*, asunto 238/78, Rec.(1979), p. 2955; Caso *International Chemical Corp*, asunto 66/80, Rec.(1981), p. 1191. *Vid.* K. PELASOK, *The European Court of Justice. Practice and Procedure*, Butterworths, London, 1994, pp. 493 ss.

2. La sentencia vincula también a cuantas otras jurisdicciones se ocupen del litigio que la motivó ¹⁴.
3. Para que resulte lícito apartarse de la doctrina del TJCE los órganos jurisdiccionales nacionales, y en su caso también los administrativos (TEAR, TEAC), deben plantear una nueva cuestión prejudicial en orden a posibilitar un cambio de línea jurisprudencial del TJCE atendiendo, ya a las circunstancias del caso, ya al estado actual de la armonización ¹⁵.
4. La línea interpretativa vincula a todo órgano jurisdiccional o administrativo que se ocupa de supuestos idénticos o análogos resueltos por una sentencia del TJCE ¹⁶.
5. Es especialmente importante insistir, dentro del marco de la construcción jurisprudencial relativa a las exigencias y principios propios del Derecho administrativo sancionador, en que las sentencias del TJCE expresan una interpretación de una norma en abstracto, no circunscrita al caso, sino dotada de validez general. Esto es, una suerte de *leading case* o precedente con autoridad general implicando, así, un claro acercamiento del sistema continental (*Régime administratif*) al modelo anglosajón (*Common Law*) ¹⁷. Autores como W. SCHICK ¹⁸, C. LEWIS y S. MOORE ¹⁹, estos últimos apoyándose en jurisprudencia de la

¹⁴ SSTJCE de 3-4-1968, *Molkerei*, 28/67, Rec.p. 212; 24-6-1969, asunto 29/68, Rec.p. I-165; de 16-1-1974, *Rheimmühlen*, asunto 166/73, Rec.p. 33; de 8 de abril de 1976, *Defrenne*, Asunto 43/75, Rec.p. 455; de 27 de marzo de 1980, *Salumi*, asunto 66, 127 y 128/79, Rec.p. 1237; de 13 de mayo de 1981, *International Chemical Corporation*, asunto 66/80, Rec.p. 1191; de 17 de abril de 1986, *Reed*, asunto 59/85, Rec.p. 1283. (Véase también en el mismo sentido la sentencia de Bundesverfassungsgericht de Karlsruhe BVerfG de 25-7-79, las sentencias del Tribunal Constitucional español 28/91 de 14 de febrero, 111/1993, de 25 de marzo (fj.2.º), y del Tribunal Supremo 10 de mayo 1993 (Ar. 3407)). Asimismo, H. G. SCHERMERS & D. WAELEBROCK: *Judicial Protection in the European Communities*, Kluwer, Deventer, 1992, pp. 506 ss., consideran que, en virtud de la sentencia de 7 de julio de 1981 (*Rewe*, asunto 158/80, Rec.p. 1858, fj.44 y 46), las personas pueden invocar la jurisprudencia del TJCE ante los Tribunales nacionales tanto contra la Administración como frente a otros particulares.

¹⁵ SSTJCE de 8 de abril de 1976, *Defrenne*, asunto 43/75, Rec.p. 455; Caso *Milch-Fett-und Eirkontor*, asunto 29/68, Rec.(1969) p. 165; sentencia de 3-4-1968, *Molkerei*, 28/67, Rec.p. 212; sentencia de 17 de diciembre de 1987, Asunto 422/87, Rec.p. 5413. En este orden de ideas resulta paradigmática la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 8 de abril de 1987 (2 BVerfG 687/85) anulando una decisión del Bundesfinanzhof de 25 de abril de 1985 por apartarse de la doctrina del TJCE sin volver a plantear una nueva cuestión prejudicial ante aquel órgano. Vid. R. FALCÓN Y TELLA: «La armonización fiscal en la jurisprudencia», *op. cit.* pp. 88-89.

¹⁶ SSTJCE de 27-3-1963, asuntos acumulados 28 a 30/62, Rec.p. I-75-76; 5-2-1963, asunto 26/62, Rec.p. I-3; 1-4-1993, asunto 260/91, Rec.p. I-1885 y ss. (Vid. BACIGALUPO: *La Justicia Comunitaria*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 49-50). En este sentido, DOCAVO ALBERTI: «Principio de primacía y efecto directo del Derecho Comunitario: inaplicación por la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Impuestos*, n.º 4, 1994, pp. 73 y ss., apunta que, conforme a la STJCE de 9 de marzo de 1978, asunto 106/77, Rec.p. I-629, el juez nacional tiene la obligación de aplicar íntegramente el Derecho Comunitario, lo que incluye la interpretación que el TJCE ha realizado de este Derecho en virtud de la competencia exclusiva que, en última instancia, ostenta sobre esta materia. Véanse también las sentencias de 11 de julio de 1989, *Ford/España*, asunto C-70/88; de 30 de mayo de 1991, *Karella*, asuntos C-19/90 y C-20/90, Rec.p. 2691; de 3 de febrero de 1994, *Onem*, asunto C-13/93, así como las sentencias del TS de 10 de mayo de 1993 (Ar. 3407) y del TSJ de Madrid de 4 de mayo de 1995.

¹⁷ Vid. FALCÓN Y TELLA: «La armonización fiscal en la jurisprudencia», *op. cit.* p. 993; J-V. LOUIS: «Los efectos de las sentencias del TJCE», *op. cit.* pp. 11-12.

¹⁸ W. SCHICK, «Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho Europeo y el Derecho fiscal nacional», *Crónica tributaria*, n.º 56, pp. 179 y ss.

¹⁹ C. LEWIS & S. MOORE: «Duties, Directives in European Community Law», *Public Law Review*, I-212, Spring 1993, pp. 151-161.

House of Lords, vienen manteniendo que, en la actualidad, existe una obligación de que la interpretación que se realice del Derecho nacional resulte compatible con el acervo comunitario. Particularmente, entienden que el Derecho nacional debe ser interpretado a la luz de la legislación comunitaria y de la interpretación que de la misma haya realizado la Corte de Luxemburgo en virtud de las competencias que le otorga el Tratado ²⁰. En particular, W. SCHICK ²¹ comenta que «todas las autoridades nacionales que aplican una de las leyes basadas en una norma de Derecho europeo, sea la Administración, sean los Tribunales, están obligadas a buscar soluciones que armonicen el Derecho nacional con el Derecho europeo», de manera que es posible afirmar la existencia de un principio de *interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario*, de similar contenido al principio de interpretación de las leyes de acuerdo con la Constitución (*Verfassungskonforme, Auslegung von Gesetzen*), ampliamente conocido y desarrollado por la jurisprudencia constitucional de los países de nuestro entorno y (aunque desgraciadamente en menor medida) por nuestra jurisprudencia interna ²².

Ofrece especial interés a este respecto la Sentencia del TJCE de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing* ²³, derivada de un litigio entre particulares, en virtud del cual la sociedad Marleasing solicita al Juzgado de Oviedo que declare la nulidad del contrato de sociedad de la entidad La Comercial por falta de causa, en aplicación de los artículos 1.261 y 1.275 del Código civil español. El TJCE ordena al Juzgado de Oviedo en el fallo que «está obligado a interpretar su Derecho nacional a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva 68/151», incluso en un caso como el de autos en que no se había transpuesto aquella Directiva en el plazo señalado.

Aunque desde un plano distinto, sobre esta misma idea ha abundado ALONSO GARCÍA ²⁴, afirmando que «el artículo 93 de la Constitución impone la interpretación conforme al Derecho europeo de todos los preceptos constitucionales relacionados con las competencias cedidas, principio que puede considerarse de rango constitucional como consecuencia de la autorruptura que el artículo 93 supone».

²⁰ En este sentido, el propio TJCE establece la interpretación del Derecho nacional «in the light and purpose of Community law». Así, las sentencias de 13 de noviembre 1990, *Marleasing/La Comercial*, C-106/89 y de 30 de mayo de 1990, *Karella/Ninistro Industria*, C-19 y 20/90; *Conradsen/Ministeriet*, C-161/78, Rec. p. I-2221. Vid. D. EDWARD, «Corporations and the Court», en *Corporate Law-The European Dimension*, Butterworths, London, 1991, pp. 155-156.

Señalan MANGAS MARTÍN/LIÑAN NOGUERAS (*Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 213) que hay un claro límite a este criterio de interpretación de la norma tributaria: el de que la ley nacional se preste a ser interpretada, de modo que cuando ésta es clara y terminante no cabe interpretación. En algunos casos no cabe interpretar la ley a la luz del Derecho comunitario, sino la aplicación de la Directiva *contra legem* –aplicación horizontal– o no aplicar la norma comunitaria en vigor.

²¹ W. SCHICK: «Sobre dos problemas del Derecho fiscal alemán: la retroactividad y los conflictos entre el Derecho europeo y el Derecho fiscal nacional», *CT*, n.º 56, pp. 179 y ss.

²² Vid. FALCÓN Y TELLA: Prólogo a nuestra obra *Jurisprudencia Tributaria del TJCE*, Tomo I, La Ley, Madrid, 1996, p. 29.

²³ Asunto C-106/89.

²⁴ ALONSO GARCÍA: «La incidencia en el ordenamiento constitucional español de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto, de Autorización para Adhesión de España a las Comunidades Europeas, como puesta en práctica del artículo 93 de la Constitución española», en la obra colectiva *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, I, Civitas, Madrid, 1986, p. 370.

6. Eficacia en el tiempo. El TJCE, en reiterada línea jurisprudencial, viene expresando que con carácter general sus decisiones gozan de efecto retroactivo²⁵. Asimismo, ha precisado que, excepcionalmente, la propia Corte de Luxemburgo puede limitar el efecto de sus sentencias atendiendo a otros principios comunitarios (seguridad jurídica, confianza legítima)²⁶.
7. El efecto directo «predeterminado» de normas comunitarias que no son directamente aplicables. En este sentido, la Corte de Luxemburgo ha forjado el concepto de eficacia directa «predeterminada» de las Directivas del Consejo. Dicho efecto estriba, esencialmente, en que una Directiva, por regla general no susceptible de aplicación directa, es revestida de esta cualidad por una decisión prejudicial del TJCE²⁷.

A continuación se expondrán las exigencias y principios rectores del Derecho administrativo sancionador, tal como han sido interpretados por los Tribunales comunitarios.

II. LA EXIGENCIA DE MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS SANCIONATORIOS

Nuestro Tribunal Supremo ha señalado (STS de 14 de septiembre de 1994) que el sometimiento de la actuación administrativa a la *Ley y al Derecho*, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el control que corresponde a los Tribunales de la legalidad de la acción administrativa y de ese sometimiento a la Ley, demandan la motivación de los actos administrativos en garantía de la seguridad jurídica, de la igual aplicación de la Ley y del derecho a la igual protección jurídica (arts. 9.1 y 103.1 de la Constitución). Pero con independencia de estas funciones, el citado Tribunal viene reiteradamente insistiendo en la necesidad de que el administrado conozca el fundamento, circunstancias o motivos del acto que le interesa y que «debe realizarse con la amplitud nece-

²⁵ SSTJCE de 27-3-1980, asunto 61/79, Rec.p. I-1223; 27-3-1980, asunto 127 y 128/79, Rec.p. I-1260; 11-3-1981, asunto 69/80, Rec.p. I-767; asunto 826/79, Rec.p. I-2572-2573; de 1 de abril 1993, C-260/91, Rec. p. I-1885. Véase también la resolución del TEAC de 5 de mayo 1993 (JT 92, Ar. 934).

²⁶ SSTJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, asunto 163/90, Rec.p. I-4625; de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio*, asunto 199/83, Rec.p. 3595; de abril 1993, asunto 260/91, Rec.p. I-1885 y ss.; de 6 de julio de 1995, *Soupergaz*, asunto 62/93; de 11 de agosto de 1995, *Roders BV*, asuntos acumulados C-367 a 377/93. Ciertamente, coincidimos con J-V. LOUIS: «Los efectos de las sentencias del TJCE», *op. cit.* pp. 13-14, en la idea de que la limitación hacia adelante o hacia atrás de la eficacia de las sentencias comunitarias debe ser articulada con extrema prudencia, toda vez que el TJCE estaría actuando como un auténtico legislador.

²⁷ En este orden de cosas, véase el estudio de MILLÁN MORO: «Aplicación directa y efecto directo en Derecho Comunitario», *RIE*, vol. 11, n.º 1, 1984, pp. 446 y ss. *vid.* también GIRBAU PEDRAGOSA: «La ley fiscal española y la primacía comunitaria», *Impuestos*, n.º 22, 1993, pp. 26-27; R. IZARRA: «La falta de reconocimiento por los Tribunales españoles del efecto directo "predeterminado" de las Directivas comunitarias en materia fiscal: una visión diacrónica», *Crónica Tributaria*, n.º 67, 1993, pp. 148 y ss. Véanse también las SSTJCE de 11-7-1991, *Crispoltoni*, asunto 368/89, Rec. p. I-3695; de 19 de noviembre de 1991, *Franovich*, asuntos 6 y 9/90, Rec. p. 5337; de 19 de enero de 1982, *Bevker*, asunto 8/81, Rec.p. 53; de 30 de mayo de 1991, *Karella*, asuntos 19 y 20/90, Rec. p. 2691, así como, las sentencias del TSJ Murcia de 13 de julio de 1992, del TSJ Madrid de 14 de marzo de 1996, y las resoluciones del TEAC de 5 de mayo 1993 y de 29 de noviembre de 1995.

saría para su debido conocimiento y posterior defensa (Sentencias de 9 de febrero de 1987 y 17 de noviembre de 1988), con lo que la motivación del acto administrativo se conecta con el derecho fundamental a la tutela efectiva y al derecho de defensa». En este ámbito la posición de la jurisprudencia comunitaria está muy próxima a la de nuestra jurisprudencia interna.

La motivación se erige, para ésta, en la pieza clave del derecho de defensa del interesado afectado por una resolución administrativa desfavorable, siendo reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que anula todo procedimiento que adolezca de una quiebra de este derecho, «independientemente de que la motivación del acto administrativo cumpla otras funciones –en el orden interno, el aseguramiento del rigor en la formación de la voluntad de la Administración–, como elemento formal aspira a que el administrado pueda conocer claramente el fundamento de la decisión administrativa, para poder impugnarla criticando sus bases y a que el órgano que decide los recursos pueda desarrollar el control que le corresponde con plenitud, examinando con todos los datos si el acto se ajusta o no a Derecho» (STS de 9 de febrero de 1987). La motivación del acto administrativo –reitera nuestro Tribunal Supremo– cumple diferentes funciones. Ante todo y desde el punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. Pero en el terreno formal –exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo– no es sólo una cortesía sino que constituye una garantía para el administrado que podrá así impugnar en su caso la decisión administrativa con posibilidad de criticar las bases en que se funda: además y en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración –art. 106.1.º de la Constitución–, que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios (STS de 13 de febrero de 1992) ²⁸.

Pues bien, el Tribunal de Justicia comunitario, por su parte, insiste también en que la obligación de motivar una decisión individual tiene la finalidad de permitir al Juez el ejercicio de su control sobre la legalidad de ésta y de proporcionar al interesado una indicación suficiente sobre si la decisión está bien fundada, o si acaso está afectada por algún vicio que permita impugnar su validez.

²⁸ Puede consultarse al respecto ÁLVAREZ MARTÍNEZ: *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1999. BOQUERA OLIVER: «Motivación del acto administrativo», *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pp. 4343 ss. CASADO/FALCÓN/LOZANO/SIMÓN: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990. CERVERA/MAGRANER: «El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta», Civitas, *REDF*, 1995, pp. 459 ss. CORCUERA TORRES: «La motivación y la impugnabilidad como elementos configuradores de la condonación graciable de las sanciones tributarias», *RJT*, n.º 51, 1995, pp. 15 ss. DE LA VALLINA VELARDE: *La motivación del acto administrativo*, Madrid, Estudios Administrativos, 1967. ESCRIBANO LÓPEZ: «La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario», *RTT*, n.º 27, 1994, pp. 27 ss. FALCÓN: «La retroactividad y necesidad de motivación de los actos comunitarios», *Impuestos*, t. I, 1993, pp. 173 ss. GÓMEZ CABRERA: *La discrecionalidad de la Administración Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1998. JUAN LOZANO: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, 1993. LOZANO SERRANO: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, t. I, 1990, pp. 223 ss. MARTÍN QUERALT: «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, n.º 32, 1993, pp. 37 ss. MORENO FERNÁNDEZ: *La discrecionalidad en el Derecho tributario*, Lex Nova, Valladolid, 1996. PERIS GARCÍA: *Comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, 1996. RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987. SÁNCHEZ PEDROCHE: «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria (I) y (II)», números 4 y 5 de *Quincena Fiscal*, 1995. TEJERIZO LÓPEZ: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», Civitas, *REDF*, n.º 82, 1994, pp. 265 ss. ZORNOZA PÉREZ: «Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota», *HPE*, n.º 63, 1980, pp. 253 ss.

Las coordenadas sobre las que la jurisprudencia comunitaria ha dado forma a la debida exigencia de motivación de los actos sancionatorios son las siguientes:

Hasta las Sentencias de la misma fecha, 6 de abril de 1995, *Tréfilunion*²⁹, *Société Métallurgique de Normandie*³⁰, y *Société des treillis et panneaux soudés*³¹, no había hecho hincapié el Tribunal de Primera Instancia en una exigencia que a partir de entonces iba a cobrar una gran importancia: la de que las empresas tienen derecho a conocer detalladamente el método de cálculo de la sanción que les ha sido impuesta, sin verse obligadas a presentar un recurso jurisdiccional contra el acto o la resolución sancionadora para conseguirlo. Por todo ello, en tales actos o resoluciones deben constar los elementos básicos que han sido utilizados en la determinación de la cuantía de la sanción, a fin de verificar si ésta está correctamente fundada y apreciar, en su caso, si ha existido alguna forma de discriminación (*v.gr.* STJCE de 11 de noviembre de 2000, *Sarrió*³²).

En cualquier caso, el TJCE ha hecho los siguientes matices a su doctrina general:

1. Que el alcance de esta obligación depende de la naturaleza del acto de que se trate y del contexto en el que se haya adoptado³³;
2. Que el alcance de la obligación de motivación debe apreciarse teniendo en cuenta, en particular, que la gravedad de las infracciones debe determinarse en función de un gran número de factores, tales como, entre otros, las circunstancias específicas del asunto, su contexto y el alcance disuasorio de las sanciones³⁴.

También viene exigiendo el TJCE en reiterada jurisprudencia que la motivación de un acto o de una resolución sancionatoria debe figurar en el cuerpo mismo de ésta. No deja espacio el Tribunal, al menos a la vista de la inflexibilidad y reiteración con que se refiere a esta exigencia, para la motivación *per relationem*.

Por último, la doctrina del TJCE insiste en una última exigencia, en virtud de la cual, salvo que concurren circunstancias excepcionales, nunca pueden ser tenidas en cuenta explicaciones posteriores ofrecidas por el órgano sancionador³⁵. La «suficiencia» de la motivación habrá de juzgar-

²⁹ T-148/89, Rec.p. II-1063.

³⁰ T-147/89, Rec.p. II-1057.

³¹ T-147/89, Rec.p. II-1191.

³² C-291/98P.

³³ STPI de 11 de diciembre de 1996, *Van Megen Sports*, T-49/95, Rec.p. II-1799.

³⁴ Así en Auto del Tribunal de Justicia de 25 de marzo de 1996, *SPO*, C-137/95P, Rec.p. I-1611; STJCE de 17 de julio de 1997, *Ferrière Nord*, C-219/95 P, Rec.p. I-4411; STPI de 14 de mayo de 1998, *Buchmann*, T-295/94, Rec.p. II-813; Sentencias del TJCE de 16 de noviembre de 2000, *Cascades*, C-279/98P y de la misma fecha *Moritz*, C-280/98P.

³⁵ STPI de 2 de julio de 1992, *Dansk Pelsdyravlereforening*, T-61/89, Rec.p. II-1931; y STPI de 12 de diciembre de 1991, *Hilti*, T-30/89, Rec. P. II-1439.

se, pues, sobre la base de las explicaciones que obren en el acto o resolución sancionadora, sin necesidad de acudir *per relationem* a otros documentos o expedientes, ni tampoco diferir a otro momento el cumplimiento de los requisitos que exige toda debida motivación.

III. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES

A lo largo de la última década, la jurisprudencia del TJCE ha sido prolífica en pronunciamientos relativos a los criterios de graduación de las sanciones administrativas. El Tribunal utiliza, sin reservas, los conceptos de circunstancias «agravantes» y «atenuantes», pero a estas alturas se ha consolidado ya buena parte de su doctrina.

Habiéndonos referido ya al valor que para los ciudadanos, Jueces y Administración de cada Estado miembro tiene la jurisprudencia comunitaria como «fuente» del Derecho, a continuación se exponen los criterios que, según aquélla, deben intervenir en la graduación de las sanciones. Antes de ello, sin embargo, es importante poner de relieve que tanto el Tribunal de Justicia como el de Primera Instancia insisten en el siguiente extremo: en que debe asegurar el carácter disuasorio de toda actuación sancionadora, sobre todo para las infracciones especialmente perjudiciales para la consecución de los objetivos de la Comunidad ³⁶. Los criterios de graduación de las sanciones administrativas son los siguientes:

En primer lugar, sostiene el TJCE que el importe de la sanción debe graduarse en función de las circunstancias de la gravedad de la infracción, y la apreciación de la gravedad de la infracción a efectos de cuantificar la sanción debe efectuarse tomando en consideración, en particular, el perjuicio económico ocasionado ³⁷. Esta circunstancia, el perjuicio económico, ha sido eliminada en nuestro ordenamiento tributario interno del cuadro de circunstancias intervinientes en la graduación de las sanciones tributarias tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma de la Ley General Tributaria, y en cuya decisión debieron haber intervenido los reiterados pronunciamientos jurisprudenciales que venían anulando, por desproporcionada, la utilización de este motivo de agravación de la cuantía de la sanción, así como poniendo en tela de juicio la sintonía con el principio de culpabilidad el hecho de que el criterio del «perjuicio económico» fuese de aplicación automática ³⁸.

³⁶ En particular, STPI *Musique Diffusion française*, asuntos acumulados 100/80 a 103/80, Rec.p. 1825.

³⁷ *Vgr.*, por su claridad, STPI de 12 de julio de 2001, *Tate & Lyle*, T-202/98, 204/98 y 207/98 y STPI de 14 julio de 1994, *Parker Penn*, T-77/92, Rec.p. II-549.

³⁸ La Exposición de Motivos de la Ley citada explica que se ha pretendido evitar «la aplicación de criterios que conduzcan de forma automática al incremento de las sanciones tributarias». Como señalan PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (*Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 275 y 276), «en principio, la cuantía del perjuicio económico, entendida en sentido relativo, como porcentaje que representa la cuota evadida respecto de la legalmente debida, constituye un criterio racional de la gravedad de la infracción. Lo que aparecía como irracional era la forma automática de aplicación de este criterio que imponía el Real Decreto 2631/1985 y el excesivo peso que este mismo Real Decreto otorgaba al mismo. En todo caso, el legislador de 1995 ha preferido «cortar por lo sano», como suele decirse, y ha suprimido la referencia al perjuicio económico como criterio de graduación».

Asimismo, señala el Tribunal que para apreciar la gravedad de la infracción con el fin de determinar el importe de la sanción deben tenerse en cuenta no sólo las circunstancias particulares del caso sino también el contexto en que se sitúa la infracción.

En tercer término, para el TJCE se tomará en consideración para establecer la cuantía de la multa, cuando el tipo de infracción lo permita, además de su gravedad, su duración. La duración de la infracción, por tanto, cuando su naturaleza permita apreciarla, constituye uno de los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la cuantía de la sanción pecuniaria³⁹. También tiene reflejo en nuestro ordenamiento dicho criterio en ciertas infracciones simples: así, la demora en el cumplimiento de ciertos deberes formales o la falta de aportación de pruebas o soportes documentales requeridos por la Administración⁴⁰.

Por otra parte, en la reciente Sentencia de 12 de julio de 2001, *Tate & Lyle*⁴¹, señala el Tribunal de Primera Instancia, aportando algunas novedades a la doctrina del Tribunal de Justicia, que son circunstancias que deben ponderarse en la cuantificación de la sanción, como circunstancias agravantes, las siguientes:

- a) la gravedad intrínseca del tipo de infracción;
- b) la duración, cuando sea posible en virtud del tipo de ilícito, de éste;
- c) la reincidencia;
- d) la negativa a cooperar con el órgano instructor;
- e) la función de instigador en otras entidades o agentes económicos; así como
- f) las eventuales ganancias ilícitamente obtenidas a resultas de la conducta infractora.

La reflexión que nos suscite la singularidad de los cuadros que estamos viendo de circunstancias modificativas de responsabilidad debe tener bien presente la idea de que el Derecho nacional debe ser interpretado a la luz de la legislación comunitaria y de la interpretación que de la misma haya realizado la Corte de Luxemburgo en virtud de la competencia que le otorga el Tratado⁴², así

³⁹ STPI de 7 de julio de 1994, *Dunlop Slazenger*, T-43/92, Rec.p. II-441.

⁴⁰ Vid. p.ej. el apartado 3.º del artículo 83 LGT.

⁴¹ T-202/98, 204/98 y 207/98.

⁴² En este sentido el propio TJCE establece la interpretación del Derecho nacional «in the light and purpose of Community law». Así, las sentencias de 13 de noviembre 1990, *Marleasing/La Comercial*, C-106/89 y de 30 de mayo de 1990, *Karella/Ninistro Industria*, C-19 y C-20/90; *Conradsen/Ministeriet*, C-161/78, Rec. p. I-2221. Vid. D. EDWARD: «Corporations and the Court», en *Corporate Law-The European Dimension*, Butterworths, London, 1991, pp. 155-156.

Señalan MANGAS MARTÍN/LIÑAN NOGUERAS (*Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, McGraw Hill, Madrid, 1999, p. 213) que hay un claro límite a este criterio de interpretación de la norma tributaria: el de que la ley nacional se preste a ser interpretada, de modo que cuando ésta es clara y terminante no cabe interpretación. En algunos casos no cabe interpretar la ley a la luz del Derecho comunitario, sino la aplicación de la Directiva *contra legem* –aplicación horizontal– o no aplicar la norma comunitaria en vigor.

como el principio de que las sentencias del TJCE expresan una interpretación de una norma en abstracto, no circunscrita al caso, sino dotada de validez general. De esta forma seremos capaces de situar en sus justos límites –y también en toda su dimensión– la doctrina jurisprudencial comunitaria, desde la perspectiva de los principios de primacía y eficacia directa del ordenamiento comunitario, tal como es objeto de interpretación por los Tribunales, de Justicia y de Primera Instancia.

Recientemente, sin embargo, el Tribunal de Justicia nos ha sorprendido con afirmaciones cuya fortuna hoy la mayoría de nuestra doctrina pondría en discusión. En su Sentencia de 12 de junio de 2001, *Paraskevas*⁴³, hace aquél estas consideraciones:

Primera, que debe tenerse en cuenta, por lo que respecta a la cuantificación del importe de la sanción, la buena fe de la persona de que se trata;

Y segunda, que entre las circunstancias que deben tenerse en cuenta a los efectos de graduar las sanciones debe otorgarse prioridad a la dificultad tanto en la interpretación de la norma como en la determinación del régimen fiscal aplicable a determinados hechos imposables.

No parece necesario ya abundar en las razones por las que nos causan sorpresa ambos asertos del Tribunal de Justicia, dictadas a propósito de un asunto de naturaleza tributaria. Por una parte, en nuestro ordenamiento interno la buena fe ha desaparecido como criterio de graduación de las sanciones⁴⁴ por entender –y a tal respecto la doctrina era prácticamente unánime– que la concurrencia de buena fe en la conducta del contribuyente excluía frontalmente la culpabilidad, por lo que muy

⁴³ Asunto C-262/99.

⁴⁴ La supresión tuvo lugar por Ley 25/1995, de 20 de julio, de reforma de la LGT. También se suprimió la referencia a la mala fe, pero, en opinión de buena parte de la doctrina, aquélla reapareció bajo otro ropaje: el empleo de medios o instrumentos fraudulentos.

Ahora bien, todavía quedan defensores de la subsistencia de la buena fe. En opinión de GONZÁLEZ MÉNDEZ: *Buena fe y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Barcelona, 2001, pp. 118 y 119 «(...) a pesar de que no se recoja ya en la Ley General Tributaria la buena fe como criterio modulador de las sanciones tributarias, si la Administración no destruye la presunción de buena fe del artículo 33.1 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes aplicable en el procedimiento sancionador, la vigencia de la misma habrá de determinar forzosamente su toma en consideración, no sólo para excluir, en su caso, como se ha visto, la imposición de la sanción, sino también, lógicamente, para atenuarla, para reducir su importe si la buena fe coexiste con una acreditada conducta imprudente derivada de la lesión del deber objetivo de cuidado causada por el sujeto infractor, por no haber utilizado la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, o, igualmente, en el caso de error de prohibición vencible, en que esta atenuación ha de ser menor ya que subsiste, a pesar de la falta del juicio de imputabilidad, la conducta dolosa del agente.

Esta conclusión es conforme, asimismo, con el respeto al principio de proporcionalidad, a tenor del cual debe guardarse la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, adecuación que ha de tomar en consideración el elemento subjetivo de la infracción. De ello se deduce que no deben castigarse con la misma intensidad comportamientos dolosos y comportamientos negligentes, ya que es indudable que los primeros denotan una mayor peligrosidad; y tampoco deben castigarse con la misma sanción acciones en que no concurre una conducta de buena fe –esto es, culpables– que conductas caracterizadas por un obrar de buena fe en que no es posible realizar el juicio de imputabilidad del hecho típico a su autor a pesar de que, por la naturaleza vencible del error cometido –sea de tipo o de prohibición–, se consume la infracción».

difícilmente bajo la presencia de aquélla podría sancionarse la conducta del contribuyente. Sólo en determinadas circunstancias en que no puede dejar de apreciarse la imprudencia en el infractor –v.gr. en los casos de error vencible–, la buena fe podría tener presencia actuando como mecanismo de reducción de la sanción.

Por otra, la referencia a que la dificultad en la interpretación de la norma tributaria, particularmente en la determinación del régimen fiscal aplicable en un hecho jurídico, también tiene mejor encaje en el ámbito de las circunstancias excluyentes de responsabilidad que en el plano de las circunstancias modificativas («atenuantes», como adjetiva el TJCE) de la sanción ⁴⁵.

En fin, en el ámbito del ejercicio de la potestad sancionadora, también la jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado, en este caso para dar por bueno el margen de elasticidad en la graduación de las sanciones de que debe disfrutar, en todo caso, el órgano competente. Señala el TJCE que sin perjuicio de que en todo caso debe corresponder al juez controlar si el importe de la sanción impuesta es proporcionado en relación con la duración y los demás elementos que puedan incluirse en la

⁴⁵ La AN, ante un supuesto de error en las retenciones (retribuciones satisfechas por banco a empleados en el extranjero mal calculadas) considera la conducta no merecedora de sanción: «La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de la potestad sancionadora de cualquier naturaleza» (SAN de 25 de enero de 2001). También ante un caso de erróneo cálculo de retenciones, el TSJ Asturias, en Sentencia de 10 de mayo de 2001 señaló que «El Tribunal Supremo ha señalado que cuando el contribuyente no sustrae el cómputo de los elementos determinantes de la base, sino que la rectificación de ésta 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 acerca del contenido y alcance de las disposiciones, procediendo en consecuencia la anulación de la sanción impuesta». Semejante apreciación la hace el TS en Sentencia de 1 de abril de 2000, declarando la improcedencia de sanciones en casos de oscuridad de interpretación de la norma tributaria o lagunas legales en el ordenamiento jurídico. Y también idéntico criterio fue seguido por la Audiencia Nacional en Sentencia de 24 de marzo de 1999, en un caso de cuestiones judicialmente discutidas. El TSJ de Castilla-La Mancha señaló en Sentencia de 7 de octubre de 1998 que las dificultades interpretativas y complejidad de las normas tributarias resulta aplicable a una persona física, siendo mayor el grado de exigencia en relación a personas jurídicas que deben estar familiarizadas con las materias relativas a su tributación. Y el TSJ de Murcia señaló en Sentencia de 21 de enero de 1998 lo siguiente: «Para la imposición de sanción en materia tributaria, se viene exigiendo una ocultación de la base imponible que sea voluntaria, que no implique una simple diferencia de criterio razonable respecto a la interpretación de las normas tributarias que puedan ser causa de exclusión de la culpabilidad, que concurra voluntariedad en el comportamiento arbitrario o caprichoso del contribuyente, que no se hayan puesto en conocimiento de la Administración los hechos imponibles, que el declarante no haya expuesto todos los datos o factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y que se substraiga el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva (SSTS 14 de diciembre de 1989; 5 de febrero, 7 de mayo, 26 de junio y 28 de noviembre de 1990; 14 de marzo, 5 de septiembre y 24 de octubre de 1991 y 9 de enero de 1992)». En fin, el Tribunal Supremo trasciende de la idea de discrepancia razonable para admitir simplemente la ausencia de culpabilidad con base en un error de derecho «razonable». El empresario incluido en régimen de recargo de equivalencia en IVA, no había comunicado a todos sus proveedores tal condición y la LIVA preveía entonces una sanción del 500 por 100 del importe del recargo de equivalencia. La Sala consideró las dudas del empresario sobre su encuadramiento (alta en el IAE simultáneamente como mayorista y como minorista) y la práctica efectiva de trimestrales ordinarias, para concluir la existencia de un «razonable error», la «falta de intencionalidad» y la «ausencia de beneficio» (STS de 19 de mayo de 1999).

apreciación de la gravedad de la infracción⁴⁶, no cabe duda de que el órgano dotado de potestad sancionadora dispone de una cierta facultad de apreciación y no puede considerarse que esté obligado a aplicar, a tal fin, «fórmulas matemáticas precisas»⁴⁷.

IV. EL PRINCIPIO *NE BIS IN IDEM*

Señala RAMÍREZ GÓMEZ⁴⁸ que el Tribunal Constitucional ha dejado clara la vigencia del principio *ne bis in idem* en todos aquellos casos en que se produzca un ejercicio del *ius puniendi* del Estado, ya sea dentro de un mismo orden jurídico –prohibición de acumulación de sanciones penales o administrativas–, ya en los supuestos de duplicidad de sanciones administrativas o penales. El único límite a la aplicación de este principio estriba en aquellos supuestos en los que exista una relación de supremacía especial de la Administración –relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.–, que justificaría el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración, a partir del distinto fundamento del genérico *ius puniendi* del Estado y de la potestad sancionadora derivada de la relación indicada.

El Tribunal Constitucional ha destacado, además de haber calificado a este principio como un derecho fundamental, estrechamente ligado a los de legalidad y tipicidad, una doble dimensión del mismo: una sustantiva y otra procedimental.

Sobre la base de la primera, no cabe imponer dos sanciones sobre los mismos hechos, a los mismos sujetos y con arreglo a idénticos fundamentos. Señala al respecto LEÓN VILLALBA que la apreciación o alegación de la concurrencia de tal identidad de hechos, sujetos y fundamento «imp-

⁴⁶ Así la STPI de 21 de octubre de 1997, *Deutsche Bahn*, T-229/94, Rec.p. II-1689.

⁴⁷ Véase, por su claridad, las siguientes Sentencias: STPI de 6 de abril de 1995, *Martinelli*, T-150/89, Rec.p. II-1165; del Tribunal de Justicia de 14 de mayo de 1998, *Mooch Domsjö*, C-283/98P, Rec.p. I-9855; y STJCE de 11 de noviembre de 2000, *Sarrió*, C-291/98P.

⁴⁸ RAMÍREZ GÓMEZ: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 41. Sobre el principio que nos ocupa puede consultarse también SANZ GANDÁSEGUI: *La potestad sancionadora de la Administración: La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, EDESA, Madrid, 1985; S. DEL REY GUANTER: *Potestad sancionadora de la Administración y jurisdicción penal en el orden social*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1990; NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 1994; AGULLÓ AGÜERO: *El principio ne bis in idem en materia tributaria*, La Ley, IV, 1985; CEREZO MIR: *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, Anuario de Derecho Penal, 1975; COLLADO YURRITA: *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Civitas, Madrid, 1996; GARCÍA TORRES: «Consideraciones sobre el principio *ne bis in idem* en la doctrina constitucional», *Revista del Ministerio Fiscal*, 1, 1995; LEÓN VILLALBA: *Acumulación de sanciones penales y administrativas*, Barcelona, Bosch, 1998; MATA y MARTÍN: «El principio *ne bis in idem* de la reforma de la responsabilidad penal y disciplinaria de jueces y magistrados», *Poder Judicial*, 41-42, 1996; PÉREZ LARA: «*Non bis in idem* y los requerimientos de la Inspección», *Tribunal Fiscal*, 38, 1993; QUERALT JIMÉNEZ: *El principio ne bis in idem*, Tecnos, Madrid, 1992; ZORNOZA PÉREZ: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.

de la duplicidad de varios efectos sancionadores (*bis*), determinando el contenido de los mismo (el *idem*) a partir de una efectiva duplicidad sancionadora, de un doble procedimiento o de la presunta contradicción en la apreciación de los hechos entre órganos sancionadores»⁴⁹.

Desde el punto de vista procedimental o adjetivo, el Tribunal Constitucional señaló en Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, que «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 a favor de la primera», de modo que cuando haya coincidencia de actuaciones deberá paralizarse la administrativa hasta que el orden jurisdiccional se pronuncie. Desde otro punto de vista, la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre, dando un giro importante en la línea doctrinal que venía defendiendo hasta entonces, señaló que una vez impuesta una sanción, «sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el derecho fundamental (se refiere, naturalmente, al *ne bis in idem*), superponer o adicionar otra distinta», adoptando la decisión de que debe quedar sin efecto una sentencia penal como consecuencia de existir una previa sanción administrativa relativa a los mismos hechos⁵⁰.

Pues bien, también sobre el principio que nos ocupa el Tribunal de Justicia comunitario, en relación con el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, ha construido su versión. Ésta la sintetiza el Abogado General, Jean Mischo, en sus Conclusiones al asunto *ICI/Comisión*, C-254/99P, de esta forma:

- El principio *non bis in idem* es aplicable en el marco del Derecho comunitario sancionador, como principio general del Derecho, tal como admitió el TPI a partir de la doctrina jurisprudencial adoptada en la Sentencia de 14 de diciembre de 1972, *Boehringer Mannheim*, C-7/72, Rec.p. I-1281. Dicho principio tiene una doble dimensión: a) implica, por una parte, que un sujeto no puede ser sancionado dos veces por los mismos hechos; y b), que tampoco cabe iniciar dos veces un procedimiento sancionador contra un sujeto por los mismos hechos.
- La única excepción a la aplicación del principio *non bis in idem* es la que prevé el artículo 4, apartado 2, del Protocolo 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Fundamentales y Libertades Públicas, con arreglo al cual la reapertura del proceso es posible, en particular, si un vicio fundamental del procedimiento anterior puede afectar a la resolución sancionadora. A este respecto, el informe explicativo del citado Protocolo 7 del citado Convenio indica que su artículo 4-2.º corresponde a un vicio redhibitorio, que pueda influir en el resultado del litigio, pero no cuando el vicio sea de una naturaleza distinta.

⁴⁹ LEÓN VILLALBA: *Acumulación de sanciones penales y administrativas*, Barcelona, Bosch, 1998, pp. 455 y 456.

⁵⁰ En el voto particular firmado por dos Magistrados del Tribunal se dice que tal conclusión «invierte las relaciones entre Poder Judicial y Administraciones sancionadoras que se desprenden del diseño constitucional, y muy especialmente del artículo 25 CE, y que nuestra jurisprudencia ha venido manteniendo desde la capital STC 77/1983 constantemente (como muestran las SSTC 159/1985, FJ 3.º; 107/1989, FJ 4.º; y 221/1997, FJ 4.º)».

V. EL PRINCIPIO DEL *PLAZO RAZONABLE*

El Tribunal de Justicia comunitario suscribía a mediados de la década de los noventa la propuesta del Abogado General, Sr. Jean Mischo, de darle a las dilaciones excesivas en la emisión de la resolución o acto sancionatorio el alcance de circunstancia reductora de la responsabilidad derivada de las infracciones administrativas.

No existe, como es sabido, circunstancia homónima a la citada dentro de nuestro ordenamiento tributario. La falta de perseguibilidad de una conducta tipificada como infracción durante el período cuatrienal de prescripción encierra la extinción misma, desapareciendo toda posibilidad de imponer una sanción. El plazo de prescripción opera, pues, como circunstancia excluyente de la sanción, pero el mero transcurso del tiempo –o sea, las dilaciones injustificadas en la actuación de los órganos dotados de potestad sancionatoria– no tiene, en el ámbito del Derecho tributario sancionador interno, relevancia alguna a modo de circunstancia reductora de responsabilidad.

Cuando la conducta tipificada como infracción constituye un delito, sí adquiere relevancia la circunstancia de que desde su comisión hasta la celebración del correspondiente juicio hasta transcurrido, sin causa que lo justifique, un tiempo «desproporcionado». Entonces concurre una de las razones en las que el Gobierno de la Nación puede apoyar un Decreto de indulto⁵¹, circunstancia calificada en el artículo 130 del Código penal como extintiva de responsabilidad criminal. Se trata, en efecto, de una potestad discrecional y graciable, contra cuya decisión no cabe, en principio, recurso alguno⁵², figura respecto de la cual la doctrina mayoritaria comparte el que se trata un atentado frontal contra el principio de legalidad de los delitos y de las penas⁵³.

Ahora bien, en la extinción de responsabilidad criminal en virtud del indulto, no interviene el transcurso desproporcionado del tiempo como circunstancia «intraprocesal» de graduación de la responsabilidad criminal, sino como agente «extraprocesal», de modo que no guarda simetría alguna con la dimensión que para la jurisprudencia comunitaria ha tomado el llamado *principio del plazo razonable*.

⁵¹ El procedimiento y requisitos para la concesión del indulto particular se encuentran recogidos nada menos en la Ley de 18 de junio de 1870 y Decreto de 22 de abril de 1938, todavía vigentes en la actualidad, con sus modificaciones posteriores.

⁵² Señalan COBO y VIVES (*Derecho penal, Parte General*, Tirant lo blanc, Valencia, 1996, p. 862) que «la amnistía y el indulto general no son más que expresión aguda de la "mala conciencia" en la legislación y justicia penales. En este sentido, constituyen la más flagrante negación del Derecho penal vigente, pues, por lo general, es la propia ley la que desempeña esa función negadora».

⁵³ Puede consultarse la extensa bibliografía, jurisprudencia y legislación citadas en SOBREMONTÉ, J.E.: *Indultos y amnistía*, Madrid, 1995.

A pesar de que la circunstancia de «las dilaciones procesales indebidas» no figuran dentro del catálogo de atenuantes ni de eximentes incompletas de nuestro Código penal, sí ha tenido, sin embargo, presencia en la graduación de la pena, a través de la llamada atenuante analógica del último párrafo del artículo 21 del Código penal. Incluye este precepto entre las atenuantes «cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores». Pues bien, aunque tradicionalmente la jurisprudencia venía entendiendo que la remisión a las «anteriores» que hace la norma iba referida a las «anteriores atenuantes», de modo que sólo operaría analógicamente aquella circunstancia que guardase conexión con alguna de las atenuantes expresamente contempladas en el mismo artículo 26 –o sea, en los cinco primeros números del citado artículo–, sin embargo el propio Tribunal Supremo admitió en ocasiones –y hoy es ya doctrina mayoritaria– que más que «parecido externo» con las demás circunstancias⁵⁴, es exigible «la equivalencia de su significado», esto es, una mera conexión genérica con el espíritu que late detrás del cuadro general de atenuantes del artículo 26 del Código penal⁵⁵. Éste es el razonamiento y fundamento último sobre la base del cual el Tribunal Supremo admitió en su Sentencia de 10 de mayo de 1994 la reducción de la pena como consecuencia de «las dilaciones indebidas en el proceso penal». Esta circunstancia, «las dilaciones indebidas», podría, pues, intervenir en la reducción de la pena en calidad de atenuante analógica, a través del último párrafo del artículo 21 del Código penal.

Pues bien, también el Tribunal de Justicia comunitario apela al «principio del plazo razonable» como circunstancia que debe intervenir en la graduación de las sanciones administrativas. La postura del Tribunal se aprecia con claridad a través del razonamiento que hace el Abogado General, Sr. Jean Mischo, en sus Conclusiones al asunto *DSM*⁵⁶. Para aquél, la *ratio* del principio del plazo razonable, en el sentido del artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Públicas, es evitar que alguien pueda permanecer bajo acusación durante demasiado tiempo antes de que se decida sobre el fundamento de dicha acusación. Una espera demasiado larga constituye una sanción suplementaria.

⁵⁴ Señala a este respecto GOYENA HUERTA (*Las circunstancias atenuantes en el Código penal de 1995*, Aranzadi edit., 1997, pp. 157 y 158) que de esta manera, «en relación a la posible estimación de la circunstancia analógica de parentesco, la STS 21 noviembre 1978 (RJ 1978, 3732) señaló que, contra dicha interpretación exclusivamente literal del precepto, debe prevalecer la teleológica, que conduce a la aceptación de tal analogía, toda vez que la *ratio essendi* de la atenuante analógica ha sido la intención del legislador de establecer, en materia de atenuantes, un sistema de *numerus apertus* inspirado por un sentido humanitario de benevolencia con el delincuente, dejando la puerta abierta a fin de que los Tribunales pudiesen estimar como atenuantes, hechos o circunstancias, de los ofrecidos por la realidad de la vida, a los que racionalmente se deba reconocer virtualidad atenuatoria y que hubiesen escapado a la previsión normativa por ser imposible abarcar todas las posibilidades que puede ofrecer el discurrir de la vida humana, y que, cuando el parentesco del artículo 23 deba ser apreciado como atenuante no hay razón alguna para darle un trato distinto del que se da a las demás atenuantes recogidas en los restantes números del artículo 21, toda vez que para que una atenuante analógica pueda ser acogida, es necesario que, sin tener una total y externa similitud con las legalmente previstas –ya que ello haría estéril el n.º 6 del art. 21–, tenga la misma significación o requisitos constitutivos que las comprendidas en la regulación legal de aquéllas».

⁵⁵ Véase al respecto el excelente trabajo de FARALDO CABANA: *La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento postdelictivo (los números 4.º y 5.º en relación con el n.º 6 del art. 21 del Código penal de 1995)*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, n.º 1, pp. 237 ss.

⁵⁶ Asunto C-244/99P.

Ahora bien, en la Sentencia de 17 de diciembre de 1998, *Baustahlgewebe/Comisión*⁵⁷, el Tribunal, en relación con las consecuencias del incumplimiento del plazo razonable para la validez del acto sancionador impugnado, dice en el apartado 49 de la citada sentencia que es doctrina del Tribunal de Justicia que en caso de que no existieran indicios de que la duración del procedimiento hubiera tenido alguna incidencia en la solución del litigio, el motivo basado en el incumplimiento del plazo razonable no puede dar lugar a la anulación total y absoluta del acto o resolución sancionatoria impugnada.

A tratar de perfilar con precisión los contornos del principio del «plazo razonable», el Abogado General Jean Mischo, en sus conclusiones al asunto *DSM*, matiza que no se ajustan a la doctrina jurisprudencial del TJCE estas dos afirmaciones:

- a) La de que la vulneración del principio del plazo razonable sólo justificaría la anulación del acto o resolución sancionatorias en caso de que implicase también una violación del derecho de defensa de los presuntos infractores. *Contrario sensu*, hay que entender que las «dilaciones indebidas» tiene entidad en sí misma como circunstancia modificativa –reductora– de responsabilidad sin necesidad de que conduzcan a una lesión del derecho de defensa del infractor.
- b) La de que cuando no se demuestre la existencia de una violación del derecho de defensa, la inobservancia del principio del plazo razonable carece de incidencia sobre la validez del procedimiento administrativo y, en consecuencia, sólo es posible analizarla como una causa de perjuicio que puede ser invocada ante el órgano jurisdiccional comunitario en el marco de un recurso basado en los artículos 235 y 288-2.º del Tratado.

VI. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COMPARATIVA (NO DISCRIMINACIÓN) EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES Y EL CARÁCTER EFECTIVO, DISUASORIO Y PROPORCIONADO DE LAS SANCIONES

Tanto uno como otro principio –el de igualdad comparativa (no discriminación) en la imposición de sanciones y el carácter efectivo, disuasorio y proporcionado de las mismas– han sido, como toda la construcción sobre Derecho administrativo sancionador que estamos viendo, de creación genuinamente jurisprudenciales. A ello nos vamos a referir a continuación, dividiendo su estudio en dos partes: la primera dedicada a comentar el alcance de estos principios cuando se somete a un juicio de validez una normativa interna o comunitaria en los casos en que el Ordenamiento comunitario no prevea al efecto sanciones específicas; y la segunda, en la que nos detendremos en el estudio concreto de las sanciones aduaneras.

⁵⁷ Asunto C-185/95P, Rec.p. I-8417.

1. Supuesto de que la normativa comunitaria no prevea sanciones específicas para el caso de infracción de sus disposiciones.

En dos Sentencias de la misma fecha y nombre –8 de junio de 1994, *Comisión/Reino Unido*⁵⁸–, señaló el TJCE que cuando la normativa comunitaria no prevé sanciones específicas en caso de infracción de sus disposiciones o se remite, en este punto, a las disposiciones nacionales, el artículo 5 del Tratado obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar el alcance y la eficacia del Derecho comunitario. Corresponde, pues, a cada Estado establecer las sanciones que garanticen el cumplimiento del ordenamiento comunitario.

Ahora bien, matiza el TJCE que aunque los Estados miembros conservan una facultad discrecional en cuanto a la elección del tipo de sanción, deben velar porque «las infracciones de la normativa comunitaria sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares» y que, en todo caso, «confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo». Queda, pues, claro, que la libertad de los Estados en la imposición de las sanciones queda sometida a los límites transcritos: al principio de igualdad comparativa (no discriminación) en la imposición de sanciones y al carácter efectivo, disuasorio y proporcionado de las mismas.

En la Sentencia de 24 de octubre de 1996, *Eismann*⁵⁹, aborda el Tribunal de Justicia la cuestión relativa a la interpretación del principio de igualdad de trato que figura en el artículo 22.8 de la Sexta Directiva IVA (versión transitoria), al objeto de determinar si este principio se opone a una norma nacional que establezca obligaciones formales (emisión de declaraciones de porte) en ciertas operaciones interiores (transporte de mercancías), cuando dicha obligación no existe para los intercambios entre los Estados miembros. Se trata, pues, de dilucidar si la *reverse discrimination* que la existencia de estas obligaciones formales –y las sanciones tributarias derivadas de su incumplimiento– suponen, al recaer únicamente sobre operaciones interiores sujetas al IVA, contraviene el principio de igualdad de trato previsto en la Sexta Directiva.

El principio de igualdad que invocó la parte recurrente –la sancionada– era el recogido en los artículos 52 (actual art. 43) del TCE («...quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro...»), y el apartado 8 del artículo 22 de la Sexta Directiva, en su versión transitoria, el último de los cuales establece que «los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos...». Pues bien, la Corte Comunitaria interpreta el principio de

⁵⁸ Asuntos C-382/92, Rec.p. I-2435, apartado 55, y C-383/92, Rec.p. I-2479.

⁵⁹ Asunto 217/94, Rec.p. I-5287.

igualdad comparativa ⁶⁰ en el sentido de proteger las operaciones intracomunitarias de un trato discriminatorio frente a las operaciones interiores, es decir, para el TJCE el citado principio sólo beneficia a las operaciones efectuadas entre Estados miembros, al imponer que se las trate del mismo modo que a las operaciones internas. La igualdad de trato prevista en la Sexta Directiva no impide, pues, en modo alguno que un Estado miembro establezca obligaciones más estrictas para las operaciones internas en dicho Estado que las que impone para los intercambios intracomunitarios. De llegar a otra conclusión probablemente se estaría vulnerando la soberanía fiscal que poseen los Estados miembros para regular todos aquellos aspectos de su sistema fiscal que no resultan afectados por el Derecho comunitario (v.g. la armonización completa y exhaustiva de las formalidades y controles que los Estados miembros pueden imponer a las operaciones internas para garantizar la correcta recaudación del IVA). Parece, pues, razonable que el principio de igualdad comunitario previsto en la Sexta Directiva no se oponga a determinadas decisiones de política fiscal de los Estados miembros –cual es establecer mayores obligaciones formales sobre las operaciones interiores–, siempre que las mismas no encierren una violación de las libertades protegidas por el Tratado. A una interpretación similar llegó el TJCE en la sentencia *Pereaux* cuando decidió que el sistema impositivo francés sobre bebidas alcohólicas no contravenía el Derecho comunitario (art. 37 y art. 95 TCEE) cuando sometía a un mayor gravamen a los productos nacionales que a los productos importados, en la medida en que este tipo de disparidades se planteaba en relación con legislaciones nacionales no armonizadas en el ámbito de competencia de los Estados miembros ⁶¹.

Otra conclusión del TJCE que merece la pena destacar en este ámbito se refiere a la aplicación del «principio de proporcionalidad efectiva» en la imposición de sanciones tributarias correspondientes a infracciones de la legislación comunitaria. De la jurisprudencia dictada al respecto cabe extraer de nuevo el mensaje de que la legislación nacional que establezca el sistema de infracciones y sanciones, correspondiente a una normativa comunitaria que no regule este aspecto autónomamente, vulnera el Derecho comunitario en todos los casos en que dicho sistema no confiera a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo ⁶². En este sentido, aunque en el caso *Eismann* anteriormente citado el establecimiento de las obligaciones formales –y sus correspondientes sanciones tributarias– en el régimen de operaciones interiores no vulnera el principio de igualdad de trato de la Sexta Directiva, podría argumentarse que dichas sanciones deben reunir los citados caracteres para entenderse acordes con el Derecho comunitario.

⁶⁰ Tales criterios hermenéuticos han sido empleados en otras sentencias: SSTJCE de 1 de abril de 1993, *Findling Walzager*, asunto 136/91, Rec.p. I-1793, apartado 11; de 2 de junio de 1994, *ALCATEL Electronics Vertriebs*, C-30/93, Rec. p. I-2305, ap. 21; y de 1 de enero de 1993, *Metalsa*, asunto 312/91, Rec.p. I-3774.

⁶¹ STJCE de 13 de marzo de 1979, *Distilleries Pereaux/Directeur*, asunto 86/78, Rec.p. 897.

⁶² Véanse las SSTJCE de 21 de octubre de 1989, *Comisión/Grecia*, asunto 68/88, Rec.p. 2965; de 2 de octubre de 1991, *Vandevenne y otros*, asunto 7/90, Rec.p. 4371; y de 8 de junio de 1994, *Comisión/Reino Unido*, asunto 382/92, Rec. p. I-2435, ap. 55, y asunto 383/92, Rec.p. I-2479, ap.40. En todo caso, véanse nuestros comentarios a la Sentencia de 26 de octubre de 1995, *SIESSE*, asunto 34/94, Rec.p. I-3573 y ss. (f.j.20) en las páginas que siguen, así como en CAAMAÑO/CALDERON: *Jurisprudencia Tributaria del TJCE en materia Tributaria (1991-1995)*, T. I, La Ley, Madrid, 1997, pp. 213 ss.

Resta poner de relieve la existencia de otra línea jurisprudencial que establece el principio de proporcionalidad comparativa entre el sistema de infracciones y sanciones relativo a las operaciones interiores y el correspondiente a las operaciones intracomunitarias. En concreto, la Corte Comunitaria de Luxemburgo ha declarado que una legislación nacional que sanciona con mayor rigor las infracciones de las normas reguladoras del IVA a la importación que las del IVA correspondiente a las entregas de bienes en el interior del país es incompatible con el artículo 95 TCE, en la medida en que esta diferencia es desproporcionada en relación con la diversidad de ambas categorías de infracciones ⁶³.

Más recientemente, el Tribunal de Justicia nos ha brindado, a través de su meditada STJCE de 7 de diciembre de 2000, *José de Andrade* ⁶⁴, una síntesis de lo que debe considerarse su doctrina en torno a los principios de igualdad comparativa y proporcionalidad en la imposición de sanciones. A ella nos referimos a continuación:

- Conforme reiterada jurisprudencia, cuando una normativa comunitaria no prevé sanciones específicas en caso de infracción de sus disposiciones o se remite, en este punto, a las disposiciones nacionales, el artículo 5 del Tratado CE (actual art. 10) obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar el alcance y la eficacia del Derecho comunitario. Con este fin, *los Estados miembros, aunque conserven una facultad discrecional en cuanto a la elección de las sanciones, deben velar por que las infracciones de la normativa comunitaria sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que, en todo caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo.*
- En lo que respecta a las infracciones aduaneras, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en caso de no existir una armonización de la legislación comunitaria en este ámbito, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho comunitario y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (aptdo. 20).
- En lo que atañe a la cuantía de la sanción, debe fijarse, conforme a la citada jurisprudencia, *respetando el principio de proporcionalidad y en condiciones análogas a las que en el Derecho nacional se aplican a las infracciones de la misma naturaleza y gravedad* ⁶⁵.

⁶³ Véanse las SSTJCE de 25 de febrero de 1988, *Drexel*, asunto 299/86, Rec.p. I-1213; de 1 de enero de 1993, *Metalsa*, asunto 312/91, Rec.p. 3774; de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, asunto 276/91, Rec.p. 4413; y de 26 de octubre de 1995, *Siesse*, asunto 36/94, Rec.p. I-3573 y los comentarios a esta última en CAAMAÑO/CALDERON, *Jurisprudencia tributaria del TJCE*, vol.I, La Ley, Madrid, 1996.

⁶⁴ Asunto C-213/99.

⁶⁵ En un caso como el de autos –sanción consistente en poner a la venta las mercancías cuando se haya sobrepasado el plazo legal fijado para la declaración de despacho a libre práctica, o bien el devengo de un recargo *ad valorem* cuando el plazo se haya incumplido a fin de evitar aquella venta–, para el Tribunal no puede ser considerado contrario al Derecho comu-

Y como expresión de lo que cierta doctrina llama «el juez nacional como juez comunitario»⁶⁶, indicó el Tribunal de Justicia en el apartado 24 de la sentencia *Siesse* que incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar en cada caso si la medida coercitiva o sanción adoptadas resultan conformes con los citados principios.

En fin, en la Sentencia de 12 de junio de 2001, *Paraskevas*⁶⁷, dilucida el TJCE la siguiente cuestión prejudicial: si es compatible con el principio de proporcionalidad una legislación nacional que establece, en caso de infracción del régimen de importación temporal establecido por la Directiva, un conjunto de sanciones que incluyen, en particular: a) multas fijas a tanto alzado exclusivamente en función del criterio de la cilindrada del vehículo, sin tomar en considera-

nario el hecho de supeditar la regularización de la situación de las mercancías al pago de un derecho, establecido de este modo en concepto de sanción. En efecto, tal requisito constituye tan sólo una medida de seguridad destinada a garantizar el pago efectivo del derecho correspondiente. En este caso, si bien las mercancías se ponen normalmente a la venta por las oficinas de aduanas cuando se rebasan los plazos, los propietarios de dichas mercancías pueden aún obtener su despacho a libre práctica mediante el pago de un recargo equivalente a un determinado porcentaje de su valor. Por consiguiente, la venta no constituye la única medida posible para solventar la situación de las mercancías fuera de plazo. Por lo tanto, no puede considerarse desproporcionada la citada normativa por el mero hecho de no contemplar más que dicha medida.

⁶⁶ Como señala G. ISAAC (*Manual de Derecho comunitario general*, Ariel Derecho, 4.ª edición, Barcelona, 1997, pp. 265 ss.), el sistema judicial comunitario no reside exclusivamente en el Tribunal de Justicia sino en un conjunto jurisdiccional más amplio que engloba a las jurisdicciones de los Estados miembros y al Tribunal de Justicia. De esta forma, el Tribunal de la Unión Europea no es el único tribunal que aplica el derecho comunitario: la organización jurisdiccional es compleja porque la competencia jurisdiccional de aplicación de las normas comunitarias está compartida entre jurisdicciones nacionales y el TJCE.

En la Sentencia de 15 de julio de 1965, *Costa ENEL*, C-6/64..., señaló el TJCE que los motivos de que el juez nacional participe en la aplicación del Derecho comunitario derivan de las propias características de éste, al constituir «un ordenamiento jurídico propio, integrado en el sistema jurídico de los Estados miembros», que goza de efecto directo y primacía respecto del Derecho interno y «cuyos sujetos no son solamente los Estados miembros sino también los nacionales», los cuales pueden por tanto dirigirse a los tribunales internos para reclamar el respeto de sus derechos conferidos por el ordenamiento comunitario en la medida en que, como señaló el propio TJCE en la Sentencia de 5 de febrero de 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62..., «los Estados miembros han reconocido al Derecho comunitario una autoridad susceptible de ser invocada por sus nacionales ante sus jurisdicciones». Más enfáticamente ha sido todavía el Tribunal en la Sentencia de 19 de junio de 1990, *Factortame*, C-213/89..., al señalar que «corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, en virtud del principio de cooperación establecido por el artículo 5 del Tratado, proporcionar la protección jurídica que se deriva para los justiciables del efecto directo de las disposiciones del Derecho comunitario».

Del mensaje de las Sentencias que acabamos de citar extraen SÁENZ DE SANTAMARÍA, GONZÁLEZ VEGA y FERNÁNDEZ PÉREZ (*Introducción al Derecho de la Unión Europea*, Eurolex, Colección Estudios Internacionales, 2.ª edición, Madrid, 1999, p. 514), entre otras, la siguiente idea: la de que el juez nacional es el juez de derecho común o el juez natural del derecho comunitario; dicho de otra forma: las jurisdicciones nacionales son auténticas jurisdicciones ordinarias en la aplicación del derecho comunitario porque la Comunidad no cuenta con un orden jurisdiccional propio. Esta condición de juez ordinario comunitario permite al juez nacional garantizar la aplicación del ordenamiento comunitario de la siguiente forma:

- al poder inaplicar por su propia autoridad el ordenamiento interno contrario al comunitario,
- deducir el efecto directo de la norma comunitaria,
- realizar una interpretación del Derecho interno conforme al Derecho comunitario,
- deducir la responsabilidad del Estado por la falta de transposición en plazo de directivas o por su incorrecta transposición,
- adoptar medidas cautelares o, en fin,
- formular la cuestión prejudicial.

⁶⁷ Asunto C-262/99, todavía no publicada en la recopilación oficial.

ción la antigüedad de éste; b) el pago de derechos por un importe que puede llegar hasta el décuplo de los impuestos de que se trata. Pues bien, el razonamiento del Tribunal a la consulta elevada puede resumirse así:

1. Señala el Tribunal que las medidas administrativas o sancionadoras no pueden sobrepasar lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos.

En este punto aquél no hace más que reiterar su bien conocida doctrina.

2. Asimismo, y aquí hay una interesante apreciación, el Tribunal apunta que *la sanción no debe ser tan desproporcionada con relación a la gravedad de la infracción que constituya un obstáculo a las libertades reconocidas por el Tratado*. En defensa de este criterio, aquél cita la Sentencia de 16 de diciembre de 1992, *Comisión/Grecia* ⁶⁸.

Admite el Tribunal que si bien determinados imperativos de sanción y prevención pueden justificar que una legislación nacional imponga sanciones de cierto rigor, sin embargo deben considerarse desproporcionadas aquellas que constituyan un obstáculo para las libertades protegidas y garantizadas por el Tratado.

Tan importante criterio fue también esgrimido por el Tribunal en la Sentencia de 16 de diciembre de 1992, *Comisión/Grecia* ⁶⁹. En la misma afirmó que *las medidas sancionadoras y las de control no deben implicar sanciones que sean desproporcionadas, considerándose como tales aquellas que supongan un obstáculo a las libertades reconocidas por el Tratado* ⁷⁰. A estas apreciaciones añadió la Comisión en el mismo asunto *Comisión/Grecia*, que según la doctrina del Tribunal, a) en los ámbitos que siguen siendo competencia de los Estados miembros, el Derecho comunitario fija límites a las medidas de control que permite seguir adoptando a los Estados miembros dentro del marco de la libre circulación de mercancías y de personas; b) no pueden concebirse medidas de control que puedan restringir la libertad deseada por el Tratado; y c) tampoco deben establecerse penas tan desproporcionadas con la gravedad de la infracción que obstaculicen dicha libertad.

De estas reflexiones del Tribunal en la idea de situar a la libre circulación de capitales, mercancías, personas y servicios como límites a la imposición de sanciones pueden, sin embargo, derivar consecuencias que no estamos seguros de que el propio Tribunal haya previsto. En efecto, unas sanciones económicas de cierta entidad tal vez pudieran producir efectos tales como «obstaculizar, directa o indirectamente, actual o potencialmente, el comercio intracomunitario», y en tal sentido encajarían en el marco conceptual de las exacciones de efecto equivalente a la importación ⁷¹, con lo que entrarían en colisión con los mandatos propios de la libre circulación de mercancías. O también ciertas medi-

⁶⁸ STJCE de 16 de diciembre de 1992, *Comisión/Grecia*, asunto 210/91, Rec.p. I-6735, apartado 20.

⁶⁹ TJCE de 16 de diciembre de 1992, *Comisión/Grecia*, asunto C-210/91, Rec.p. I-6735.

⁷⁰ Véanse, también, las sentencias de 11 de noviembre de 1981, *Casati*, 203/80, Rec. p. 2595, apartado 27; de 31 de enero de 1984, *Luisi y Carbone*, asuntos acumulados 286/82 y 26/83, Rec. p. 377, y de 21 de septiembre de 1989, *Comisión/República Helénica*, 68/88, Rec. 2965, F.jco. 20.

⁷¹ Así son definidas por el TJCE en la Sentencia *Dassonville*, asunto C-8/78, Rec.p. 387, apartado 5.º.

das sancionatorias, por justificadas que fuesen, podrían producir objetivamente una limitación de las posibilidades de expansión de ciertas entidades sobre los mercados de otros Estados miembros, a través de establecimientos permanentes o filiales, con lo que no faltarían argumentos para sostener que la sanción ha provocado una situación contraria a libertad de establecimiento, protegida por los artículos 43 a 48 del TCE (antiguos arts. 52 a 58). E incluso no cabe duda de que el pasivo de un contribuyente, persona física o jurídica, derivado de la obligación de satisfacer importantes cuantías en concepto de sanciones puede situarlo en la necesidad de restringir la libre prestación de servicios dentro de la comunidad, de igual modo que el TJCE consideró, a título de ejemplo, que constituía un obstáculo a la libre prestación de servicios consagrada en el artículo 49 TCE un impuesto municipal belga que gravaba las antenas parabólicas (STJCE de 29 de noviembre de 2001, *De Coster* ⁷²).

Por tanto, tal vez sería deseable que el propio Tribunal matizase sus afirmaciones, como frecuentemente viene haciendo cada vez que invoca su doctrina jurisprudencial, a fin de que el mensaje de que una sanción será desproporcionada siempre que suponga un obstáculo al ejercicio de cualquiera de las libertades consagradas en el Tratado, eche por tierra su propia doctrina –y la normativa interna de los Estados miembros– relativa a los criterios de graduación de las sanciones, doctrina a la que ya nos hemos referido.

3. Una sanción basada exclusivamente en un criterio invariable (ej. la cilindrada de un vehículo) puede ser desproporcionada con relación a la gravedad de la infracción, en particular cuando vaya unida a otra sanción elevada, impuesta como consecuencia de la misma infracción.

Este razonamiento del TJCE bien pudiera hacernos reflexionar sobre la concurrencia de proporcionalidad o no del esquema de circunstancias modificativas de las sanciones tributarias en España, donde una misma conducta puede estar descrita en la norma como tipo infractor y, a la vez, como circunstancia agravante de la sanción.

2. Caso particular de las infracciones aduaneras.

Procede recordar en primer lugar que, ante la falta de armonización de la legislación comunitaria en el ámbito de las infracciones aduaneras, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas ⁷³. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho comunitario y sus principios generales y, por consiguiente, el principio de proporcionalidad ⁷⁴.

⁷² Asunto C-17/00. A este respecto puede consultarse nuestro trabajo, CAAMAÑO ANIDO: «Un nuevo eslabón en materia de no discriminación por razón de nacionalidad y de justicia prejudicial: a propósito de la STJCE de 29 de noviembre de 2001, *De Coster*», *Revista Impuestos*, en prensa.

⁷³ Véanse, entre otras, las sentencias de 2 de febrero de 1977, *Amsterdam Bulb*, 50/76, Rec. p. 137, apartado 33, y de 26 de octubre de 1982, *Einberger*, 240/81, Rec. p. 3699, apartado 17.

⁷⁴ F. jco. 19 de la Sentencia del TJCE de 16 de diciembre de 1992, *Comisión/Grecia*, C-210/91, Rec.p.I-6735, y 21 de la STJCE de 26 de octubre de 1995, *Siesse*, asunto C-36/94, Rec.p. I-3573.

El TJCE en las sentencias de 21 de septiembre de 1989, *Comisión/Grecia* ⁷⁵, de 2 de octubre de 1991, *Vandevenne y otros* ⁷⁶, y de 8 de junio de 1994, *Comisión/Reino Unido* ⁷⁷ se ha expresado en términos que a estas alturas nos resultan familiares, esto es, que «...los Estados miembros, aunque conservan una facultad discrecional en cuanto a la elección de las sanciones, deben velar por que las infracciones de la normativa comunitaria sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares y que, en todo caso, confieran a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo». Habida cuenta que la normativa comunitaria vigente ⁷⁸ no ha establecido un sistema común de infracciones y sanciones aduaneras, los Estados miembros están facultados para ejercer esta competencia.

Ahora bien, como también ha subrayado el TJCE, el legislador nacional se encuentra limitado por «el Derecho comunitario y sus principios generales», especialmente, por el principio de proporcionalidad.

En la anteriormente citada Sentencia *Siessa* ⁷⁹, el TJCE establece una doctrina de la que pueden extraerse, cuando menos, dos reglas, a saber: a) resulta incompatible con el ordenamiento comunitario una legislación nacional que sanciona con mayor rigor una infracción tributaria que afecta a una operación comunitaria que una infracción análoga que afecta a operaciones internas de un Estado miembro; b) tales diferencias son compatibles con el Derecho comunitario siempre que estén objetivamente justificadas y no resulten desproporcionadas en relación con la diversidad que media entre las dos categorías de infracciones.

La aportación de la sentencia *Siessa* en este ámbito es ciertamente relevante, en la medida en que supone la recepción de esta jurisprudencia en el ámbito del Derecho Aduanero Comunitario. Hay que concluir que a partir de la misma, a falta de regulación en el ámbito del Derecho de Aduanas de un sistema propio de infracciones, el establecimiento de éstas por parte del legislador nacional está sujeto a control comunitario. Esto es, las conductas tipificadas como infracciones por el legislador nacional deben responder de forma efectiva a una vulneración de la normativa comunitaria que requiera de reparación (o disuasión) para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la misma. Asimismo, el F.jco. 24 habla por sí mismo cuando afirma que «la cuantía de la sanción debe fijarse (...) en condiciones análogas a las que en Derecho nacional se aplican a infracciones de la misma naturaleza y gravedad, y que, en todo caso, confieran a la sanción carácter efectivo proporcionado

⁷⁵ Asunto 68/88, Rec.p. 2965.

⁷⁶ Asunto 7/90, Rec.p. 4371.

⁷⁷ Asunto 382/92, Rec.p. I-2435, ap. 55 y 383/92, Rec.p. 2479, fj.40.

⁷⁸ Reglamento CEE 2913/92, de 12 de octubre, del Código Aduanero Comunitario.

⁷⁹ STJCE de 26 de octubre de 1995, asunto C-36/94, Rec.p. I-3573 y ss.

y *disuasivo*». Este pronunciamiento viene a reiterar la jurisprudencia precedente en materia de IVA, poniendo énfasis en la no discriminación que debe presidir la cuantificación de las sanciones entre infracciones «de la misma naturaleza y gravedad» (*proporcionalidad comparativa*)⁸⁰. Pero, además, pensamos que de este fundamento jurídico se desprende que la legislación nacional que establezca el sistema de infracciones y sanciones, correspondiente a una normativa comunitaria que no regule este aspecto autónomamente, vulnera el Derecho comunitario en todos los casos en los que dicho sistema no confiera a la sanción un carácter efectivo, proporcionado y disuasivo (*proporcionalidad efectiva*)⁸¹.

En el próximo número del mes de Enero se publicará la 2.^a parte.

⁸⁰ SSTJCE de 1 de enero de 1993, *Metalsa*, asunto 312/91, Rec.p. 3774; y de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, asunto 276/91, Rec.p. I-4413.

⁸¹ Véanse también en este sentido las SSTJCE de 21 de septiembre de 1989, *Comisión/Grecia*, asunto 68/88, Rec.p. 2965; de 2 de octubre de 1991, *Vandevenne y otros*, asunto 7/90, Rec.p. 4371; y de 8 de junio de 1994, *Comisión/Reino Unido*, asunto 382/92, Rec.p. I-2435, fj.55, y 383/92, Rec.p. 2479, fj.40.