

MAGÍN PONT MESTRES

Catedrático de Derecho Tributario

Extracto:

LA interpretación normativa de la condonación graciable de las sanciones tributarias, en los términos regulados por la Ley General Tributaria hasta 1995, no ha conseguido alcanzar el grado de consenso necesario para que pueda considerarse pacífica.

El Tribunal Supremo en varias sentencias emanadas a partir de 1994 ha venido disintiendo del criterio de un sector mayoritario de doctrina y de diversas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, dando lugar a la dialéctica «*potestad discrecional-potestad graciable*» que se erige en epicentro de la cuestión.

El presente estudio entra en esta controversia con el propósito de coadyuvar a delimitar la naturaleza de la condonación graciable que contempla el artículo 89 de la Ley General Tributaria y así superar el conflicto jurídico.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Norma reguladora de la condonación.
- III. Acerca de las potestades administrativas.
- IV. Incardinación de la norma de condonación en el marco de las potestades administrativas discrecionales.
- V. Ejercicio de potestades discrecionales.
- VI. Criterio del Tribunal Supremo acerca de la condonación graciable del artículo 89.2 de la Ley General Tributaria.
- VII. Otros criterios jurisdiccionales.
- VIII. Referencia a la doctrina.
- IX. El ejercicio del derecho de gracia en la Constitución.
- X. Origen de la norma de condonación y redacción actual.
- XI. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

La llamada condonación graciable de las sanciones tributarias ha dado lugar a una doctrina de los Tribunales de Justicia que dista de ser pacífica en cuanto a su contenido.

Si bien en la última década parecía evolucionar hacia una generalizada interpretación que la identificaba como una modalidad de potestad discrecional, siendo que ésta, a su vez, había superado polémicas de otrora en el sentido de que los actos administrativos ceñidos al ejercicio de dicha potestad son reclamables jurisdiccionalmente, es lo cierto que algunas sentencias del Tribunal Supremo han puesto coto a la evolución de referencia al negar acceso a la vía contencioso-administrativa, en razón a situar extramuros de la potestad discrecional el ejercicio de la condonación graciable, que es reconducida a libérrimo y no controlable derecho de gracia.

El propósito de estas páginas es entrar en el debate, que entiendo abierto, en un intento de coadyuvar a discernir la naturaleza de la referida condonación graciable, para, a partir de ahí, abordar la competencia o incompetencia de los Tribunales de Justicia en los supuestos de denegación de la condonación en vía administrativa a través de los Tribunales Económico-Administrativos.

Se trata de un tema que, según entiendo, no sólo presenta atractivo teórico, sino, también, acentuado interés práctico, a pesar de haberse modificado su normativa.

II. NORMA REGULADORA DE LA CONDONACIÓN

La Ley General Tributaria (LGT) en la redacción inicial del artículo 89.1, vigente hasta la entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de dicha ley, contenía el siguiente texto:

«La condonación graciable se concederá discrecionalmente por el Ministro de Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos pasivos o responsables que no sean reincidentes y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo».

La citada Ley 10/1985, apenas cambió la redacción transcrita, si bien dado el móvil represivo que la inspiró no pudo por menos que dejar significativa huella en el nuevo texto, al sustituir la expresión «*sujetos pasivos*» por la de «*sujetos infractores*». Su texto, insito en los apartados 1 y 2 del artículo 89, es:

- «1. La responsabilidad derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción, por prescripción o por condonación.
2. Las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas de forma graciable lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual ejercerá la facultad directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos infractores o responsables y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo. En ningún caso será efectiva hasta su publicación en el Boletín Oficial del Estado».

Haciendo uso de la autorización concedida por la ley, el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, publicado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dispuso en el artículo 10.2, concerniente a competencia de los Tribunales Provinciales, que:

«Asimismo podrán conocer por delegación del Ministro de Hacienda, de las peticiones de condonación graciable de sanciones tributarias, cuando hayan sido impuestas por los órganos a que se refiere el apartado uno (a) de este artículo, siempre que fuere procedente por razón de la cuantía».

Y la Orden de 23 de noviembre de 1981 que desarrolla la delegación referida, dispuso, en lo que aquí interesa, lo que sigue:

- «1.º Los Tribunales Económico-Administrativos resolverán, por delegación del Ministro de Hacienda, las peticiones de condonación graciable de multas y sanciones impuestas a los contribuyentes por incumplimiento de sus deberes fiscales.

...

- 4.º Serán necesarias para la condonación la previa solicitud de los sujetos pasivos o responsables que no sean reincidentes y su renuncia expresa al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo.

...

7.º La tramitación de estas peticiones de condonación se ajustará a lo dispuesto en las normas reguladoras del procedimiento económico-administrativo.

8.º En la parte dispositiva de las resoluciones que adopten los Tribunales Económico-Administrativos sobre condonación graciable de sanciones por infracciones tributarias se expresará que obran por delegación del Ministro de Hacienda y que contra ellas no cabe recurso alguno».

Por tanto los Tribunales Económico-Administrativos asumieron por delegación, la facultad de condonación graciable atribuida por ley al Ministro con fuero de delegación.

En definitiva, estamos ante una potestad legalmente regulada, y, es ahí donde procede indagar al objeto de tratar de determinar el tipo o clase de potestad de que se trata, lo cual requiere acudir, en lo menester, a la doctrina administrativa, que, ciertamente, ha dedicado amplísima atención a este instituto jurídico.

Antes, no obstante, hemos de hacer referencia a la redacción dada al artículo 89.2 de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Es ésta:

«Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará, previa petición del interesado, por el Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o por sus Delegados Especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado».

Como puede apreciarse, aquí no se contempla la facultad de delegación de la condonación que queda reservada al Ministro de Economía y Hacienda, a la vez que se restringe el ámbito objetivo de las propias solicitudes -«*que la sanción afectare gravemente...*»- si bien los términos en que se concreta la limitación no van más allá de configurar un concepto jurídico indeterminado.

Mas, con independencia de esto, lo que aquí interesa destacar y concretar es que la innovación transcrita introducida por la citada Ley 25/1995, queda de momento marginada, sin perjuicio que más adelante, en las últimas páginas, le dediquemos la atención que merece. Pero para el análisis que nos proponemos, resultan más esclarecedoras las transcritas redacciones anteriores del artículo 89 de la LGT.

III. ACERCA DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS

Como es sabido, la Administración para actuar precisa de poderes jurídicos los cuales le son atribuidos por ley.

Conforme explican GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, toda acción administrativa se presenta como ejercicio de un poder atribuido previamente por la ley y por ella delimitado y construido, de suerte que sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar ¹.

Ahora bien, no todos los poderes jurídicos se concretan en potestades, pues como indican los citados autores, el concepto de potestad se perfila a través de su contraste dialéctico con el derecho subjetivo; ambas figuras son especies del género poderes jurídicos, en sentido amplio, o sea, facultades de querer y de obrar conferidas por el ordenamiento a los sujetos, pero a partir de este núcleo común, todas las demás notas son diferenciales, ya que:

- a) La potestad no se genera en relación jurídica alguna (pactos, negocios o actos), sino que procede directamente del ordenamiento;
- b) No recae sobre ningún objeto específico y determinado, sino que tiene un carácter genérico y se refiere a un ámbito de actuación definido en grandes líneas o direcciones genéricas;
- c) No consiste en una pretensión particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos; y
- d) No le corresponde ningún deber, positivo o negativo, sino una simple sujeción o sometimiento de otros sujetos a soportar sobre su esfera jurídica los eventuales efectos derivados del ejercicio de la potestad ².

En definitiva, los ciudadanos en general han de soportar los efectos que genere el ejercicio de la potestad, expresiva, como tal, de una situación de poder.

Mas, sin perjuicio de que todas las potestades se atribuyan con estricta sujeción a la legalidad, es de observar que las condiciones de ejercicio de las mismas diseñan un amplio arco que va desde su normación rígida definida y exhaustivamente delimitada en todos sus términos, hasta otra de marcada laxitud que admite apreciaciones subjetivas, bien que siempre respetuosas con el interés público.

¹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*, 50 edición. Vol. I. Civitas, Madrid, 1992, pág. 441.

² Cfr. *Ob. cit.* pág. 441.

Al respecto escribe ALESSI que la determinación del interés público necesario para legitimar el uso de la potestad de acción por parte de la Administración puede ser *precisa o imprecisa*. Es precisa cuando se realiza *exclusivamente* mediante la indicación de condiciones de hecho cuya naturaleza sea tal que admita solamente una *verificación* de su existencia, excluyendo cualquier valoración de la medida en que existan. Por el contrario es imprecisa la determinación cuando la Administración tiene fuero para valorar si una decisión es o no oportuna en relación con el interés público. En el caso de determinación *precisa* del interés público, la Administración no tiene facultad alguna de valoración del mismo en cuanto a la oportunidad de actuar o no, por lo que su actividad se llama *reglada*. En cambio, en el supuesto de determinación imprecisa, la Administración puede valorar la oportunidad de actuar o no en cuyo caso se está ante una potestad *discrecional* ³.

Entienden GARCÍA OVIEDO y MARTÍNEZ USEROS, que mientras la potestad reglada se liga fundamentalmente con el principio de legalidad, e implica que la Administración ha de aplicar a un caso particular las disposiciones preexistentes sin facultad alguna de apreciación, en la potestad discrecional lo básico es ajustar la conducta de la Administración al fin en vista del cual la ley lo autorizó. Si se aparta de esa conducta se convierte en un acto arbitrario ⁴.

La distinción de las dos formas de atribución legal de las potestades administrativas corresponde, conforme indican GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, al par de conceptos potestad reglada-potestad discrecional. El ejercicio de las potestades regladas reduce a la Administración a la constatación del supuesto de hecho legalmente definido de manera completa y a aplicar en presencia del mismo lo que la propia ley ha determinado agotadoramente, pues el proceso aplicativo de la ley no deja posibilidad a juicio subjetivo alguno, de manera que la Administración opera aquí de una forma que podría llamarse automática. En abierto contraste, el ejercicio de las potestades discrecionales de la Administración comporta un elemento sustancialmente diferente, cual es la inclusión en el proceso aplicativo de la ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular. Advierten estos autores que esta estimación subjetiva no es una facultad extra-legal, que surja de un supuesto poder originario de la Administración, sino que es una estimación cuya relevancia viene de haber sido llamada por la ley que ha configurado la potestad y que se la ha atribuido a la Administración con ese carácter. De ahí que la discrecionalidad no es un supuesto de libertad de la Administración frente a la norma sino que es un caso típico de remisión legal ya que la norma remite parcialmente para completar el cuadro regulativo de la potestad y de sus condiciones de ejercicio a una estimación administrativa ⁵.

³ Cfr. ALESSI, Renato. *Instituciones de Derecho Administrativo*. Tomo I. Traducción española de la tercera edición italiana. Ed. Bosch. Barcelona, 1970, págs. 187-188.

⁴ Cfr. GARCÍA OVIEDO, Carlos y MARTÍNEZ USEROS, Enrique. *Derecho Administrativo*. EISA. 9.ª ed. Madrid, 1968, pág. 245.

⁵ Cfr. *Ob. cit.* pág. 452.

Explica ENTRENA que una potestad es discrecional «siempre que el ordenamiento jurídico no establece cuándo debe ejercitarse, cómo debe ejercitarse y en que sentido se debe ejercitar»⁶. Y añade al respecto que esto puede obedecer a una de dos circunstancias: «a que no exista una ley que regule los tres aspectos o momentos citados, o a que, existiendo, en aras de la eficacia administrativa, permita la discrecionalidad de los tres o alguno de ellos»⁷.

En el sentir de PARADA, el debate sobre las potestades discrecionales debe ser trasladado del plano radical de su exclusión o sometimiento al control judicial, al más modesto de determinar cuándo estamos realmente en presencia de potestades y actos discrecionales, elementos en este ámbito que son reglados y cuáles no, al igual que al análisis de las técnicas de control judicial⁸.

La precedente síntesis de doctrina administrativa ilustra suficientemente, a nuestros efectos, acerca de que:

- a) La Administración requiere de poderes jurídicos para actuar, que le son atribuidos por la ley y que se concretan en potestades;
- b) Estas potestades se clasifican atendiendo al grado de decisión que conceden a la Administración en regladas y discrecionales.

IV. INCARDINACIÓN DE LA NORMA DE CONDONACIÓN EN EL MARCO DE LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DISCRECIONALES

Esto permite retornar al artículo 89.2 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, vigente hasta el 22 de julio de 1995. Recordemos que dispone: «Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual ejercerá tal facultad directamente o por delegación...».

La ley contempla, pues, la condonación de las sanciones tributarias firmes pero circunscribiéndola o atribuyéndole el carácter de graciable. Establece que asigna la potestad de condonar, única y exclusivamente, al Ministro de Economía y Hacienda el cual podrá hacerlo por sí mismo o por delegación.

⁶ ENTRENA CUESTA, Rafael. *Curso de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos. 9.ª edición. Vol. I. Madrid, 1992, pág. 175.

⁷ *Ob. cit.* pág. 175.

⁸ *Cfr.* PARADA, Ramón. *Derecho Administrativo I*. Parte General, 4.ª ed. Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 103.

Mas, ese poder jurídico atribuido al Ministro de Economía y Hacienda le es conferido en razón, precisamente, de su condición de relevante miembro del poder ejecutivo cuyo brazo ejecutor es la Administración pública, o, dicho en otros términos, el ejecutivo dirige esa Administración y se erige en su cúpula. No puede, pues, el Ministro obrar ni ejercer su función de condonación extramuros de la Administración sino en tanto que componente de la misma.

Avancemos un poco más. Ha sido dicho antes que las competencias de la Administración, esto es, las facultades de obrar pueden delimitarse con detallada precisión por la ley, en cuyo caso estamos ante potestades regladas, o bien pueden dejar márgenes de apreciación al titular de la potestad, aunque siempre teniendo como luminaria que guía, el interés público, que es el interés colectivo o si se prefiere el bien general.

La pregunta que aflora ahora aquí, es la de si los poderes jurídicos que la ley atribuye a la Administración, que se conocen con el nombre de potestades, pueden revestir alguna modalidad distinta a la dual referida. En otras palabras, ¿puede darse en nuestro Estado social y democrático de Derecho que la Administración pública tenga fuero para actuar con pleno señorío de su voluntad, a su libre albedrío, sin pauta normativa alguna, ni siquiera la de adoptar decisiones siempre acordes con el interés público?

La respuesta, por más que intuitivamente parece que sólo puede ser negativa a la altura de nuestro tiempo dadas las pautas constitucionales básicas, conviene obtenerla del análisis riguroso del ordenamiento jurídico.

Empecemos por la Constitución, que constituye la atalaya normativa que guía el resto del ordenamiento, y que limita el marco dentro del que el poder legislativo puede desenvolverse con legitimidad. A este respecto el punto de partida lo brinda el artículo 1 de la misma: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

Este precepto es tan claro como contundente, de suerte que *per se* elimina cualquier posibilidad de actuación arbitraria o discriminatoria.

Esto mismo viene refrendado por el artículo 14 de la Constitución al establecer que: «Los españoles son iguales ante la ley» y ratificado por el artículo 9 de la propia Carta Magna cuando preceptúa en el apartado 1 que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» y en el apartado 3 que la Constitución garantiza «la interdicción de la arbitrariedad». Se alinea en este mismo sentido el artículo 103.1 de la Constitución cuando proclama que: «La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Por su parte el artículo 106.1 puntualiza que: «Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican».

De estos preceptos se infiere claramente que la Administración pública (y el Ministro de Economía y Hacienda forma parte de la misma) está sometida al ordenamiento jurídico al igual que los ciudadanos. Y esto significa que en el Estado democrático de Derecho se sustituye el subjetivismo discriminatorio y arbitrario de la «gracia», propia del absolutismo político de otrora, por la «justicia», que, sin, entrar en su análisis, obvia decir que es o puede ser el polo opuesto de la «gracia».

Y bien, sentado esto, parece ratificado que las potestades administrativas se reconducen a las dos modalidades dichas: regladas y discrecionales, lo cual permite conectarlo con el contenido del artículo 89.2 de la LGT consistente en que la sanción sólo podrá ser condonada de forma graciable que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual ejercerá tal facultad directamente o por delegación.

La pregunta ahora es: ¿A qué facultad se refiere?

Sin duda a la de conceder la condonación graciable.

La siguiente pregunta es: ¿Con sujeción a qué criterio?

No es otro que con criterio discrecional.

De donde, en las actuaciones al respecto del Ministro de Economía y Hacienda y por delegación en las de los Tribunales Económicos-Administrativos, operan criterios discrecionales, con lo que estamos ante una potestad discrecional consistente en condonación graciable. Es decir, lo que establece la ley es que la sanción sólo se puede condonar de forma graciable pero la potestad para concederla es discrecional. Así lo establece el artículo 89.2.

Todo tiende a indicar, pues, que se trata de una potestad discrecional. Lo graciable es la forma de conceder la condonación (según literalidad normativa), que es cosa distinta. Estamos ante una potestad discrecional de la Administración consistente en la llamada condonación graciable. Entenderlo de otra manera, además de apartarse del texto legal, podría suponer situarse fuera de la Constitución toda vez que, a partir de su promulgación, la Administración no puede tener facultades absolutamente graciales, porque todos los actos de la misma se hallan sometidos a la Ley y al Derecho (art. 103) y, son revisables por los Tribunales de Justicia (art. 106).

Así, pues, difícilmente cabe entender que la Administración, al amparo del artículo 89.2 de la LGT, pueda resolver en cada caso caprichosamente a su antojo sin más ya que esto situaría la cuestión en el marco del derecho de gracia al modo que aparece en el Fuero Juzgo. Y en las Partidas la primera Ley del Título XXXII divide la gracia del perdón en dos clases: «la una es quando el rey o el señor de la tierra perdona generalmente a todos los omes que tiene presos; la otra quando el rey perdona a alguno por ruego de algún perlado o de rico ome o de otra alguna honrrada persona...».

Esta concepción de la gracia no parece tener cabida en el ordenamiento jurídico vigente en cuanto que atribuida a la Administración como tal, ya que, obviamente no puede actuar por impulsos endotímicos en ningún caso, y por supuesto no cabe en el marco del artículo 89.2 de la LGT.

Tampoco puede decidir si concede o no condonación según sea el humor que tenga, la amistad con el interesado o cualquier otro móvil similar que suponga arbitrariedad o falta de equidad. El obrar de la Administración ha de ser acorde siempre con la ley, el Derecho, la justicia y la equidad, exigencias, estas, que impiden reconducir el caso que nos ocupa a una «*potestad de gracia*», al modo de otrora, en la que prevalezca de forma absoluta y sin límites libre decisión sin control judicial al modo establecido *v.gr.* en el Fuero Juzgo o en las Partidas, o, el impuesto en términos de sometimiento avasallador por la autocracia y por el absolutismo político.

La condonación graciable a que se refiere el artículo 89.2 de la LGT, no parece pueda ser, en nuestro Estado social y democrático de Derecho, un cheque en blanco a la Administración para que decida caprichosamente y a su arbitrio sin más, porque, esto, amén de repugnar a la razón y al sentido común en el actual estadio de civilización occidental, es abiertamente contrario a la Constitución. Resulta fundamental al respecto contemplar el importante extremo consistente en cómo se halla sometida la Administración al ordenamiento jurídico en el ejercicio de la potestad discrecional en su modalidad graciable, debiendo destacarse que los poderes para condonar no pueden constituir un coto exento de sumisión al Derecho, ya que conforme hemos dicho antes sería contrario, entre otros, a los artículos 9.1 y 3, y 103.1 de la Constitución, por lo que, en definitiva, se trata del ejercicio de unos poderes públicos, tan peculiares como se quiera, otorgados por el ordenamiento para conseguir determinados fines que no pueden dejar de considerarse públicos, y de ahí la posibilidad de actuación de la Administración pública.

Es, pues, la condonación a la que nos venimos refiriendo, graciable en su forma, que se ejerce en virtud de la potestad discrecional que la LGT concede a la Administración, la cual, además, por si hubiera alguna duda, así lo expresa literalmente.

V. EJERCICIO DE POTESTADES DISCRECIONALES

Entrando ahora en el examen de las potestades discrecionales de la Administración y de su posible revisión jurisdiccional, hemos de empezar por señalar, conforme explican GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, que el ejercicio de las potestades discrecionales por parte de la Administración comporta un elemento sustancialmente distinto al de las potestades regladas, consistente en la inclusión en el proceso aplicativo de la ley, de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de dicha potestad discrecional. Ahora bien, esa estimación subjetiva no es una facultad extralegal, que surja de un supuesto poder originario de la Administración anterior o extramuros del Derecho, sino que, por el contrario, es una estimación cuya relevancia resulta de haber sido llamada expresamente por la ley configuradora de la

potestad y que se la ha atribuido a la Administración precisamente con tal carácter. Por ello, la discrecionalidad, frente a lo que pretendía la antigua doctrina, no es un supuesto de libertad de la Administración frente a la norma; es, por el contrario, un caso típico de remisión legal dado que la norma remite parcialmente para completar el cuadro regulador de las potestades y de sus condiciones de ejercicio a una estimación administrativa, sólo que no realizada por vía normativa general, sino analíticamente, caso por caso, mediante una apreciación de circunstancias singulares, a la vez que precede al proceso aplicativo. No hay, pues, discrecionalidad al margen de la ley, ni potestad administrativa alguna marginada de la misma, sino justamente sólo en virtud de la ley y en la medida en que la ley haya dispuesto ⁹.

Esta medida en el ámbito de las potestades discrecionales abarca un amplísimo arco de situaciones que van desde aquellas en las que casi todos los aspectos de la función se hallan reglados quedando la discrecionalidad para unos pocos reductos, hasta las que prevalece la laxitud funcional de suerte que deja su ejercicio al buen criterio del titular del poder jurídico atribuido por la ley, sin más límite que el que es propio del Estado de Derecho consagrado en nuestra Constitución. Conforme tienen escrito GARCÍA OVIEDO y MARTÍNEZ USEROS, obrar discrecionalmente equivale a obrar libremente, si bien acomodando la conducta a un fin público específico, entre los que citan el fin fiscal, el fin de policía, etcétera ¹⁰.

Deja constancia ALESSI de que la *discrecionalidad* no constituye una potestad especial de la Administración, sino simplemente un modo de ser de las potestades de acción jurídica conferidas por la ley, cuyo modo de ser se refiere a la imprecisión de los límites dados a la potestad de acción conferida, de manera que permita una esfera de apreciación de la oportunidad de la acción en relación con el interés público, así como que la discrecionalidad no se concibe como una esfera de libertad ilimitada de acción concedida a la Administración, sino como una esfera limitada que lo puede ser de manera más o menos estricta ¹¹.

Asimismo GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, advierten, que la remisión de la ley al juicio subjetivo de la Administración no puede ser más que parcial y no total, entendiendo que esa ley ha tenido que configurar necesariamente varios elementos de esa potestad y que la discrecionalidad, entendida como libertad de apreciación por la Administración, sólo puede referirse a algunos elementos, nunca a todos, de tal potestad ¹².

Esta doctrina, que bien puede considerarse pacífica entre los estudiosos del Derecho Administrativo, tuvo amplio eco en las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional en tanto que aplicada a la condonación que establece el artículo 89.2 de la LGT.

⁹ Cfr. *Ob. cit.* págs. 452-453.

¹⁰ Cfr. *Ob. cit.* pág. 245.

¹¹ Cfr. *Ob. cit.* pág. 189.

¹² Cfr. *Ob. cit.* pág. 453.

Y es que, como subraya PARADA, la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 erradicó la concepción que al respecto contenía el Reglamento de lo Contencioso-Administrativo de 1890 en el que apareció el concepto de acto discrecional, toda vez que dicha ley ya no menciona para excluirlas del control judicial determinadas materias o competencias como discrecionales, bien que salvando la noción de discrecionalidad ¹³.

La evolución referida se halla expresamente recogida en el Preámbulo de la Ley de 1956 en el que se lee:

«... como la misma jurisprudencia ha proclamado, la discrecionalidad no puede referirse a la totalidad de los elementos de un acto, a un acto en bloque, ni tiene su origen en la inexistencia de normas aplicables al supuesto de hecho, ni es un *prius* respecto de la cuestión de fondo de la legitimidad o ilegitimidad del acto. La discrecionalidad, por el contrario, ha de referirse siempre a alguno o algunos de los elementos del acto, con lo que es evidente la admisibilidad de la impugnación jurisdiccional en cuanto a los demás elementos; la determinación de su existencia está vinculada al examen de la cuestión de fondo, de tal modo que únicamente al juzgar acerca de la legitimidad del acto cabe concluir sobre su discrecionalidad, y, en fin ésta surge cuando el Ordenamiento jurídico atribuye a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público».

Acorde con esta doctrina legal, no hay competencias o potestades absolutamente discrecionales, afirma PARADA, ni éstas pueden invocarse para impedir el enjuiciamiento de fondo de los actos administrativos ¹⁴.

La vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no sólo confirma sino que fortalece la doctrina de la anterior ley. En su preámbulo se dice que a la jurisdicción se le asigna, respetando la tradición y de conformidad con el artículo 106.1 de la Constitución, «el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa sujeta a Derecho Administrativo», para añadir poco después:

«Lo que realmente importa y lo que justifica la existencia de la propia jurisdicción Contencioso-Administrativa es asegurar, en beneficio de los interesados y del interés general, el exacto sometimiento de la Administración al derecho en todas las actuaciones que realiza en su condición de poder público y en uso de las prerrogativas que como tal le corresponde».

¹³ Cfr. *Ob. cit.* pág. 101.

¹⁴ Cfr. *Ob. cit.* pág. 102.

Explícita después el preámbulo respecto de la voluntad de la Administración, «que ha de estar sometida en todo caso al imperio de la ley». Y tras indicar que «la ley parte del principio de sometimiento pleno de los poderes públicos al ordenamiento jurídico, verdadera cláusula regia del Estado de Derecho», añade:

«Semejante principio es incompatible con el reconocimiento de cualquier categoría genérica de actos de autoridad -llámense actos políticos, de Gobierno, o de dirección política- excluida *per se* del control jurisdiccional. Sería ciertamente un contrasentido que una ley que pretende adecuar el régimen legal de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa a la letra y al espíritu de la Constitución, llevase a cabo la introducción de toda una esfera de actuación gubernamental inmune al derecho».

La doctrina y la jurisprudencia coinciden en que son cuatro, por lo menos, los elementos reglados por la ley en toda potestad discrecional y que no pueden dejar de serlo:

- a) La existencia misma de la potestad;
- b) Su extensión;
- c) La competencia para actuarla, y,
- d) El fin, ya que todo poder es conferido por la ley como instrumento para la obtención de una finalidad específica, la cual estará normalmente implícita y se referirá a un sector concreto de las necesidades generales.

De este modo el ejercicio de toda potestad discrecional es una composición de elementos legalmente determinados y de otros configurados por la apreciación subjetiva de la Administración ejecutora ¹⁵.

Es de observar que hay potestades que en sí mismas son y no pueden dejar de ser en buena parte discrecionales por su propia naturaleza, entre ellas, aquellas que implican ejercicio de opciones respecto de soluciones alternativas, cual es el caso concreto de la potestad de condonación atribuida por la LGT al Ministro de Economía y Hacienda (art. 89.2).

Ahora bien, como hacen notar GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, la existencia de potestades discrecionales constituye por sí misma un desafío a las exigencias de justicia, dado que plantea cómo controlar la regularidad y la objetividad de las apreciaciones subjetivas de la Administración; cómo evitar que invocando esa libertad estimativa se agravie en el caso concreto la equidad y cómo impe-

¹⁵ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, *ob. cit.* pág. 453.

dir que la libertad de apreciación no genere arbitrariedad. La discrecionalidad -indican- aparece, en efecto, como un resto irreductible del antiguo modo de gobernar que parece prescindir de la ley y que consagra los juicios subjetivos de la Administración como criterio último de juridicidad, situación esta que en España subsistía todavía en el sistema contencioso-administrativo anterior a 1957. Su justificación era clara: si la ley renuncia a regular la discrecionalidad y más bien ésta consiste en que la ley remite a la apreciación subjetiva de la Administración, no hay modo de articular un control de legalidad de su ejercicio. Pero tal posición -afirman dichos autores- es hoy totalmente insostenible, ya que cada vez se halla más arraigada la idea de que renunciar a un control judicial de la discrecionalidad, sería consagrar una verdadera patente de corso en favor de los despachos administrativos ¹⁶. Esto, obviamente, es contrario al Estado de Derecho.

En definitiva el control judicial de la discrecionalidad trata de imprimir a sus decisiones el respeto a los valores jurídicos sustanciales.

VI. CRITERIO DEL TRIBUNAL SUPREMO ACERCA DE LA CONDONACIÓN GRACIABLE DEL ARTÍCULO 89.2 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Acontece, no obstante, que los criterios que seguimos en este *iter* discursivo, si bien son los que prevalecen en acreditada y mayoritaria doctrina, al igual que en múltiples sentencias de Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional (AN), como veremos *infra*, no son, sin embargo, compartidos por el Tribunal Supremo (TS).

Es una Sentencia de 25 de mayo de 1994, la que constituye punto de partida o primer pronunciamiento del TS referido al artículo 89.2 de la LGT, al considerar que este precepto contiene una potestad graciable que en absoluto es reconducible o subsumible en potestad discrecional, puesto que la condonación «no existe norma o doctrina alguna que la imponga, entrando plenamente en el señorío de la voluntad», por lo que la recurrente -dice- «confunde la decisión con arreglo a derecho y la decisión graciable». Explica a continuación:

«La arbitrariedad y la discrecionalidad no son predicables de lo graciable. La arbitrariedad arranca de una discriminación en el obrar que es consustancial a lo graciable; la discrecionalidad implica que el Ordenamiento jurídico atribuya "a algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público" (Exposición de Motivos de la Ley 27 diciembre 1956), que también es cosa distinta de lo graciable. En el ejercicio de la gracia, del perdón, no cabe apreciar discriminación cuando se otorga en unos casos y en otros no; tampoco el otorgamiento del perdón está necesariamente ligado a la apreciación de ningún interés público».

¹⁶ *Ob. cit.* págs. 454-455.

Claramente, pues, esta sentencia establece la distinción entre potestad discrecional y potestad graciable, excluyendo a ésta de cualquier posible sometimiento a la Ley y al Derecho, a cuyo efecto puntualiza que «por no tratarse de un acto sometido a la Ley y al Derecho, resulta válido que el artículo 128.3 del Reglamento de procedimiento económico-administrativo disponga que "Las resoluciones que denieguen la condonación total o parcial no serán susceptibles de recurso alguno"».

Proclama la sentencia, como acabamos de ver, que «la arbitrariedad arranca de una discriminación en el obrar que es consustancial con lo graciable», lo cual, efectivamente, sitúa la gracia extramuros del Derecho «entrando plenamente en el ámbito del señorío de la voluntad» sin más.

Respecto a la desigualdad de trato que invoca el recurrente en casación, «... puesto que no es idéntico el trato suministrado por la Administración a sus pronunciamientos en Derecho y a sus actos graciabiles, pese a basarse en supuestos de hecho idénticos», razona la sentencia:

«Tampoco la Sala puede aceptar este segundo motivo. El artículo 14 de la Constitución expresa que "los españoles son iguales ante la ley", lo que no permite extender el derecho de igualdad a la manifestación de la potestad de gracia, cuyo contenido no está sujeto a aquélla. Por las razones que se expresan en el anterior Fundamento de Derecho, nada obliga (ni menos, el art. 14 de la Constitución) a que los pronunciamientos en Derecho hayan de ser iguales a los actos graciabiles, puesto que si así fuera desaparecerían los propios actos graciabiles para convertirse en pronunciamientos jurídicos».

Nuevamente aquí se insiste en la existencia de potestades de gracia conferidas a la Administración, alejadas, extrañas y distintas de la potestades discrecionales. Esta doctrina la reitera la Sentencia del TS de 26 de octubre de 1995 que tuvo el mismo Ponente que la anterior.

Una posterior Sentencia del Alto Tribunal, de 26 de septiembre de 1996, que resuelve un recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, si bien prácticamente llega al mismo desenlace, sin embargo en los razonamientos y en la argumentación se aprecian diferencias sustanciales, dignas, ciertamente, de destacarse. Así, el FJ Segundo principia como sigue:

«Planteada así la impugnación, es preciso profundizar en la diferencia que pueda existir entre acto graciable y acto estrictamente discrecional, partiendo de la base de que el acto graciable es un "plus" dentro de la categoría de actos discrecionales. No otra cosa se desprende de la propia dicción literal del antes mencionado artículo 89.2 de la Ley General Tributaria, tanto en su versión de 1985 como en la actualmente vigente que ha introducido la Ley 25/1995, de 20 de julio. En efecto: en uno y otro texto, se hace referencia expresa a que "las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas en forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda". Esta alusión a la discrecionalidad revela, bien a las claras, que lo graciable se inscribe, en principio, dentro del ámbito del ejercicio de potestades discrecionales y éstas se dan,

como es bien sabido y dice con toda exactitud la Exposición de Motivos de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, cuando el ordenamiento atribuye a "algún órgano competencia para apreciar, en un supuesto dado, lo que sea de interés público". Su control jurisdiccional no sólo no está proscrito, sino que, antes al contrario, afecta a sus elementos reglados y, entre ellos, a la existencia misma de la potestad, a su extensión -también, en términos de la mencionada Exposición de Motivos, restringida a alguno o algunos de los elementos del acto, nunca a todos-, a la competencia para actuarla y al fin, que, en todo caso, ha de ser un fin público. El acto graciable, en cambio, dentro del marco de la discrecionalidad como se ha dicho, tiene elementos reglados, no sólo expresamente referidos al reconocimiento legal de la potestad de condonación, a su ámbito, circunscrito a las sanciones tributarias, al órgano al que aquélla se atribuye, que son aspectos claramente definidos en el tan invocado artículo 89.2 de la Ley General Tributaria, sino, singularmente, al procedimiento para materializarla, que, por imperativo del artículo 128 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas en la versión vigente hasta el actual de 1 de marzo del año en curso, ha de seguir los trámites previstos para las propias reclamaciones, inclusive con la significativa posibilidad de que los interesados puedan pedir la suspensión de la ejecución de las sanciones en la forma y condiciones previstas, asimismo, para la suspensión de la ejecución de los actos impugnados. La diferencia consiste en que, cuando se trata de ejercicio de la potestad de gracia, el núcleo básico del acto decisorio, muy concreto por cuanto se lleva dicho, se deja a la libre apreciación del órgano a quien se reconoce la potestad, presupuesta, como es lógico, su finalidad no espuria, sin que al adoptarlo -el acto de decisión, se entiende- ajustarse a los mismos criterios que aplica cuando decide sobre la validez o nulidad de actos administrativos que puedan afectar a derechos preexistentes en la órbita jurídica del interesado».

Esta sentencia, como puede verse, se aparta de la distinción entre potestad discrecional y potestad graciable en la que con tanto énfasis incide la anterior de 25 de mayo de 1994, que además afirma que «la arbitrariedad arranca de una discriminación en el obrar que es consustancial con lo graciable».

Cuida de matizar, distanciándose de aquélla, que «el acto graciable es un "plus" dentro de la categoría de actos discrecionales», así como que «lo graciable se inscribe, en principio, dentro del ámbito del ejercicio de potestades discrecionales».

Entiende que en el acto graciable «su control jurisdiccional no sólo no está proscrito, sino que, antes al contrario, afecta a sus elementos reglados», si bien el núcleo básico del acto decisorio «se deja a la libre apreciación del órgano a quien se reconoce la potestad, presupuesta, como es lógico, su finalidad no espuria».

Ahora bien, la exigencia de motivación de un acto graciable, añade, como es el de denegación de la condonación de sanciones, «no puede ser la misma que se produce en supuestos en que la resolución incide en verdaderos derechos preexistentes en la órbita jurídica del interesado», ya que en la

condonación «lo que la ley quiere -y éste es el límite máximo a que puede llegar la exigencia de motivación- es que el órgano a que se ha atribuido la facultad de concederla tenga a la vista los datos y elementos precisos para, en su caso, poder ejercer positivamente su potestad de gracia, incluido el informe de la dependencia que hubiera impuesto la sanción, pero no para cuando resuelva no reconocerla».

En definitiva, la tesis de esta sentencia es, pues, que si hay condonación ha de motivarse, pero su denegación no requiere justificación alguna. En palabras de la sentencia: «No hay, pues, términos hábiles que permitan aplicar a la mencionada denegación la necesidad de motivación específica».

Por tanto el desenlace coincide con la Sentencia de 25 de mayo de 1994, no obstante ser los razonamientos sustancialmente diferentes.

Con todo y a modo de apostilla es de destacar que en la sentencia objeto de análisis, se indica que «se deja a la libre apreciación del órgano a quien se reconoce la potestad, presupuesta, como es lógico, su finalidad no espuria».

Y en el FJ Tercero se remite a la doctrina del TEAC vertida en la Resolución de 9 de mayo de 1988, anulada por la AN en Sentencia de 30 de abril de 1993 y recurrida en casación por la Administración General del Estado, en la que destaca «cual es la finalidad de la potestad graciable aquí examinada y la cifra en hallar en el estudio de cada caso, el sentido moderador y de equidad que impregna la legislación que la reconoce».

Pues bien, si nos atenemos a estas dos afirmaciones: «finalidad no espuria» y, «sentido moderador y de equidad que impregna la legislación que la reconoce», parece razonable entender que en los supuestos en que en la denegación de la condonación se aprecie finalidad espuria o bien ausencia de la equidad que impregna la legislación que reconoce la potestad de condonación, debería caber la posibilidad de revisión jurisdiccional, al modo que la sentencia admite la exigencia de motivación para los supuestos en que el órgano a que se ha atribuido la facultad de conceder la condonación ejerza «positivamente su facultad de gracia».

Una tercera y más reciente Sentencia del TS de 4 de mayo de 1999, recaída en un recurso para unificación de doctrina interpuesto por la Comunidad Valenciana, siendo parte recurrida la Administración General del Estado, reitera la doctrina sentada en la Sentencia de 24 de septiembre de 1996, recordando que «es el otorgamiento de la condonación el que exigiría la puntual motivación, por cuanto se opone a la realidad consentida de una infracción y de la procedencia de una sanción por parte del sujeto pasivo o responsable» (FJ Cuarto). Admite que «en el presente recurso, la sentencia impugnada aparece contradicha por dos sentencias contradictorias anteriores del mismo órgano judicial, sin que motive o justifique su cambio de criterio». Pero, aun así, añade, «el recurso no prospera, por cuanto las sentencias contradictorias anularon incorrectamente los actos administrativos (denegatorios de la condonación) sustituyéndolas por otra decisión (concediendo el 60% de

condonación) en forma no ajustada a Derecho»¹⁷. Acorde con esto, concluye: «El recurso de casación para unificación de doctrina no puede ser estimado cuando la doctrina que se contiene en las sentencias contradictorias es incorrecta». (FJ Quinto).

Una cuarta y todavía más reciente Sentencia del TS de 5 de octubre 1999 dictada igualmente en un recurso para unificación de doctrina, después de invocar en el FJ Cuarto los argumentos de la Sentencia del alto Tribunal de 25 de mayo de 1995, que, a su vez recogía la fundamentación de la Sentencia de 25 de mayo de 1994, antes citada y parcialmente transcrita, sostiene que «en el ejercicio de la gracia, del perdón, no cabe apreciar discriminación cuando se otorga en unos casos y en otros no; tampoco el otorgamiento del perdón está necesariamente ligado a la apreciación de ningún interés público».

En definitiva, si bien las cuatro sentencias traídas a colación aquí llegan al mismo desenlace, sin embargo los razonamientos difieren ostensiblemente. En efecto, en la de 25 de mayo de 1994 se sostiene que la condonación no está sometida a la Ley y al Derecho, así como que «la arbitrariedad arranca de una discriminación en el obrar que es consustancial con lo graciable», con lo que, en definitiva, con esta interpretación el artículo 89.2 de la LGT sería una de las cosas más parecidas a un cheque en blanco sin más, o, en otros términos, una potestad absoluta de gracia.

Por el contrario, la Sentencia de 26 de septiembre de 1996 se desmarca claramente de la anterior, y trata de hallar la diferencia entre acto graciable y acto estrictamente discrecional pero partiendo de la base «de que el acto graciable es un "plus" dentro de la categoría de actos discrecionales». Es decir, ya no se trata de conceptos independientes, sino que entiende que los actos de gracia constituyen una modalidad dentro de los actos discrecionales. En otros términos, entiende que no son extraños al Derecho ya que al menos en cierto modo se hallan sometidas al mismo, pues, «lo graciable se inscribe, en principio, dentro del ámbito del ejercicio de potestades discrecionales»¹⁸.

Mas, dicho esto, la sentencia centra la peculiaridad de lo graciable en que la potestad discrecional en que se halla subsumida, sólo requiere motivación cuando el acto concede la condonación pero no cuando la deniega, dado que, dice, «la condonación no resuelve sobre hipotéticos derechos del solicitante», sino que «se opone a la realidad consentida de una infracción y de la procedencia de una sanción». De este modo, la sentencia efectúa un giro importante, ya que si bien afirma que los actos de gracia no son extraños al Derecho, de inmediato añade que la exigencia de motivación sólo surge cuando se condona pero no cuando se deniega. Parece, pues, que deja fuera del perímetro de control judicial la equidad y el principio de igualdad.

¹⁷ Las sentencias contradichas a que se refiere, tienen su origen, al igual que la recurrida, en actas de inspección levantadas a farmacéuticos de la misma provincia por los rendimientos de sus oficinas profesionales, en las que, según explica el FJ Segundo concurre a efectos del recurso de casación para la unificación de doctrina «la necesaria triple identidad que exige el art. 102.1.1, es decir, los mismos litigantes (u otros diferentes en idéntica situación), hechos y fundamentos y, además, pretensiones sustancialmente iguales».

¹⁸ Este modo de entender lo graciable, en tanto que referido al artículo 89.2 de la LGT, se halla muy próximo a lo expuesto supra en el epígrafe IV, intitulado: Incardinación de la norma de condonación en el marco de las potestades administrativas discrecionales. Aquí se razona y se concluye que lo graciable queda enmarcado en las potestades discrecionales.

En cuanto a la sentencia citada en cuarto lugar, da la impresión que retorna a la doctrina de la Sentencia de 25 de mayo de 1994.

Obviamente, es una forma de ver las cosas, aunque diste de ser la única como vamos a comprobar de inmediato.

VII. OTROS CRITERIOS JURISDICCIONALES

Antes de referirnos a criterios de autoría diversa, parece conveniente indicar que, en lo concerniente a motivación, el propio TS tiene dicho en sentencias anteriores a las citadas que lo no motivado es ya, por este solo hecho, arbitrario (Sentencias de 30-6-1982 y 15-10 y 29-11 de 1985).

Significativa es, en cuanto a motivación, la temprana STC de 17 de junio de 1981, acerca de la que dice que es «no sólo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de derechos», una garantía elemental incluida en el haz de facultades que comprende el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. También la Sentencia del TS de 29 de diciembre de 1985 abunda en el mismo sentido cuando observa que para no incurrir en arbitrariedad, la decisión discrecional debe venir respaldada y justificada por los datos objetivos sobre los cuales opera, ya que -añade la STS 7-2-1987- al existir en mayor o menor medida una novedad estimativa, resulta de gran trascendencia el proceso lógico que conduce a la decisión.

En lo que concierne a los criterios que se apuntan en el enunciado de este epígrafe, cabe citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 13 de julio de 1991, en la que se lee en el FJ Segundo:

«Entender que incluso en el caso de condonación graciable no pudiera ser recurrido el acto administrativo que pone fin al expediente significaría tanto como consagrar la posible arbitrariedad de la Administración, en contra de la interdicción de la misma consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución o la discriminación que igualmente prohíbe el artículo 14 de nuestra norma fundamental. Por estos u otros motivos puede revisarse el acto de denegación de condonación, total o parcial».

El mismo Tribunal en Sentencia de 28 de diciembre de 1992, referida también a condonación graciable, dice en el FJ Segundo (*in fine*):

«... entendemos que se ha vulnerado el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución y sobre todo el artículo 9.2 que prescribe la "interdicción de la arbitrariedad", procediendo en consecuencia anular todas las resoluciones impugnadas

y aplicar una condonación exclusivamente de la sanción igual al 60 por ciento, que es el porcentaje aplicado a otros supuestos similares por el TEAR con bases imposables como la del recurrente».

Por su parte, la AN (Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo) en Sentencia de 9 de marzo de 1993 afronta una *litis* ceñida a condonación de una sanción tributaria, en la que deja constancia de que el Órgano no puede omitir en su acuerdo «la mención de las circunstancias -de libre apreciación que en esto consiste la discrecionalidad- que determinaron su decisión, que en otro caso, no sería discrecional, sino autoritaria, y, con toda probabilidad, presumiblemente arbitraria».

Más ampliamente la misma Sala y Sección de la AN sienta su criterio en la Sentencia de 14 de junio de 1994, que enjuicia también un caso de solicitud de condonación de sanción denegado en alzada por el TEAC. En el FJ Quinto explica:

«El límite natural de la potestad discrecional es el que la separa de la arbitrariedad que es límite común a toda actuación de los poderes públicos como establece el artículo 9.3 de la CE, y este principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad el que permite la proyección de la revisión judicial sobre los elementos discrecionales que integran la potestad administrativa atribuida, en este caso, a los órganos de la vía económico-administrativa, por delegación del Ministro de Economía y Hacienda (...). Revisión que sólo puede consistir en el examen de las circunstancias apreciadas por el Órgano para conceder o denegar el beneficio solicitado, que no precisa articular una argumentación en apoyo de su decisión, puesto que no decide en cumplimiento de normas que puedan fundamentar el derecho del solicitante, sino que ejerce una acción graciable (la condonación de las sanciones es un beneficio al que no se tiene derecho alguno, declara la STC 10-3-1990), pero ello no significa que el órgano pueda omitir en su acuerdo la mención de las circunstancias -de libre apreciación, que en esto consiste la discrecionalidad- que determinaron su decisión, que, en otro caso, no sería discrecional, sino autoritaria, circunstancia que, con carácter de mínimo, pueden ser las previstas en el artículo 128.2 RPREA de 20 de agosto de 1981, sin olvidar las de carácter extratributario alegadas por el solicitante -art. 128.1, en relación con el art. 95 de dicho Reglamento- dentro del trámite del expediente de condonación».

Y el FJ Noveno concluye, en base a los razonamientos y fundamentos aducidos:

«La aplicación de la doctrina antes expuesta (fundamento quinto) a las circunstancias puestas de manifiesto en la precedente exposición permiten concluir que, no solamente la Resolución aquí impugnada ha omitido circunstancias trascendentes para la justa resolución de la solicitud sometida a su consideración pese a la constancia de las mismas en el expediente de gestión y haber sido tomadas en consideración -en la medida de lo posible- por la Oficina gestora, sino que la fundamentación del pronunciamiento

denegatorio de la condonación no queda justificado por los motivos invocados -intencionalidad del interesado e inmotivada valoración del informe de la Inspección-, ni cabe aceptar la no concurrencia de motivos suficientes y excepcionales. Ello implica un juicio de valor que merece una explicación, que descartase las circunstancias apreciadas por la Oficina gestora y la Inspección, que enjuiciase los hechos alegados por el solicitante y que valorase los documentos que éste aportó (relativos a circunstancias extra-tributarias), omisiones que esta Sala no puede suplir, pero que, junto a las conclusiones que cabe deducir de lo hasta aquí expuesto, respalda el pronunciamiento de que la Resolución recurrida debió ser dictada en sentido favorable a la condonación solicitada. En todo caso, dicha Resolución no se corresponde con los principios anteriormente enunciados, por lo que procede su anulación y, por tanto, la estimación del recurso».

Abunda en este mismo criterio, en cuanto a exigencia de motivación, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso (Sección Segunda) de la AN de 30 de julio de 1996 que en el FJ Segundo dice:

«El Tribunal Central, tras manifestar en su acuerdo que la condonación de las multas constituye una facultad graciable y discrecional atribuida a la Administración por las disposiciones legales, con el propósito de moderar cuando resulte procedente, el rigor de las sanciones con que las leyes castigan el incumplimiento de los deberes fiscales, lo que hace preciso tener en cuenta las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes en cada caso, entre otras las de haber o no incurrido anteriormente el sujeto pasivo en la misma infracción, la gravedad de la multa deducida de su cuantía y del grado de solvencia del interesado y de la intencionalidad que denote su conducta en la comisión de los hechos, con el fin de hallar a través de tales circunstancias la solución de equidad que persiguen las disposiciones invocadas, entiende que del examen conjunto de las circunstancias concurrentes en el caso planteado, libremente apreciadas a través de las alegaciones formuladas y de lo que resulta del expediente administrativo, no concurren motivaciones suficientemente calificadas para hacer aplicación de la gracia solicitada. Y frente a esta resolución denegatoria, el recurrente alega no sólo su actitud colaboradora en todo momento para facilitar las actuaciones inspectoras, destacadas en su informe por la propia Inspección, sino también su avanzada edad (actualmente 86 años) y precario estado de salud al producirse la sucesión, así como la elevada cuantía de la sanción impuesta (del 100 por 100 de la cuota) que representa un 41% de la deuda tributaria cuyo importe total asciende a 114.306.959 pesetas».

Y en el FJ Quinto declara abiertamente que la motivación que requería la alegación del recurrente es prácticamente inexistente:

«Pues bien, en este caso, *la decisión discrecional combatida denegatoria del beneficio solicitado carece de motivación*, porque la argumentación que esgrime es tan general y abstracta que en general omite la mención de aquellas circunstancias -de libre aprecia-

ción en lo que consiste la discrecionalidad- que determinaron su decisión a pesar del informe de la Inspección de fecha 5-3-1993 que aún sin hacer un pronunciamiento explícito, destaca la actitud de colaboración del recurrente en las actuaciones inspectoras».

Concluye declarando que:

«... en una apreciación ponderada de todos los datos y elementos de juicio que se desprende de lo actuado, con especial consideración de la elevada cuantía de la sanción impuesta (100 por 100 de la cuota), se ha de llegar a la conclusión de estimar parcialmente el recurso».

A este efecto ordena el TEAC que dicte «nueva resolución suficiente y debidamente motivada».

También la Sentencia de 22 de abril de 1997 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la AN, mantiene el criterio de competencia revisora en un caso de condonación, en el que en razón del defecto que aprecia en el procedimiento seguido en vía económico-administrativa resuelve que deben retrotraerse las actuaciones al momento de subsanar el defecto por el Tribunal administrativo «notificándose nuevamente a la recurrente en forma debida la posibilidad de subsanar el defecto cometido». A lo que añade que «no siendo procedente entrar a conocer del fondo del asunto (la condonación de las sanciones), habida cuenta que al tratarse de una facultad discrecional de la Administración, el carácter revisor de esta Jurisdicción (y más cuando se trata de actuaciones de esta naturaleza) impide entrar a sustituir el criterio administrativo, cuando éste no se ha pronunciado previamente».

Cierto que como consecuencia de la doctrina del TS la misma Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en sentencias más recientes ha modificado, al menos en parte, su criterio aduciendo precisamente como fundamento jurídico dicha doctrina. En este sentido, entre otras, una Sentencia de 14 de mayo de 1998 en la que considera que no es posible reconocer al sujeto pasivo un derecho subjetivo a obtener la condonación graciable así como que cuando la Administración desestima la condonación no procede motivar dicho acto, pero sí debe hacerse cuando la concede.

Curiosamente, en el caso que enjuicia esta sentencia se estima en parte el recurso «ordenando la retroacción de las actuaciones al momento anterior al de ser dictado el acuerdo impugnado a fin de que se dicte un nuevo acuerdo motivado en los términos en los que se expresa el F.5 de esta resolución».

En este FJ se dice que la estimación parcial responde a que la resolución recurrida vulnera principios constitucionales contenidos en los artículos 9.3, 14 y 103 de la Constitución. Y añade:

«Sin embargo, al ser parcial la estimación, deberá determinarse el alcance exacto de esta resolución, para lo que deberá tenerse en cuenta que la facultad de conceder o denegar la condonación está atribuida por ministerio de la Ley al TEAR, que actúa por delegación

del Ministro de Economía y Hacienda y no a este Tribunal. Por esta razón únicamente se ordena retroacción de las actuaciones hasta el momento anterior a dictarse el acuerdo objeto de controversia, para que se dicte uno nuevo, bien concediendo la condonación en los mismos términos que a los demás afectados, o bien denegándola, debiendo expresar en este caso las razones por las que se dispensa a la recurrente un trato distinto del resto».

Sin embargo, también es de observar que la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN (Sección Sexta), sigue manteniendo un criterio no coincidente plenamente con la doctrina del TS, cual ocurre con las Sentencias de 2 y 23 de abril y de 21 de mayo de 1998, que enjuician casos similares en los que el Tribunal Económico-Administrativo desestima la solicitud de condonación. En efecto, en el FJ Segundo de las tres sentencias, en relación a la oposición del Abogado del Estado a que se estime la demanda «en base a que la denegación de la condonación no es controlable ante los Tribunales de lo Contencioso», explica:

«En lo que refiere a la causa de inadmisibilidad propuesta por la Administración demandada hay que decir que a esta Sala le consta la existencia de la doctrina jurisprudencial que se cita en el escrito de contestación a la demanda y referida a que "precisamente, por no tratarse de un acto sometido a la ley y al derecho, resulta válido que el artículo 128.3 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas disponga que las resoluciones que deniegan la condonación total o parcial no serán susceptibles de recurso alguno, y el artículo 127.2 señale que cuando el acto que imponga la sanción de cuya condonación se trata no agotase la vía administrativa, el interesado, en el mismo escrito deberá renunciar expresamente a todo ulterior recurso, y en cualquier caso al contencioso-administrativo" declaraciones ambas que serían contrarias al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución, si de actos sometidos a la ley y al derecho se tratase.

Conviene recordar que los Tribunales de este orden mantienen el criterio opuesto, en el sentido de que la renuncia a recurrir la resolución desestimatoria de la condonación graciable debe ser interpuesta de acuerdo con los principios consolidados del Estado de derecho como el sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho, la tutela judicial efectiva y la general revisibilidad de los actos administrativos. De ello se deriva que la existencia de zonas o parcelas de obrar administrativo excluidas de la acción revisora de los tribunales de justicia debe ser muy limitada e interpretada de modo muy restrictivo».

Entiende que el acto de condonación graciable de sanciones tributarias «es revisable ante esta jurisdicción a través del examen de su adecuación a la norma habilitante, de los elementos reglados ínsitos en todo acto administrativo, e incluso los de carácter discrecional (...) al margen de que su revisión jurisdiccional tenga un ámbito muy restringido...», y si bien en el ejercicio de los actos graciables «la libertad de la Administración es más intensa», sin embargo «no puede decirse que dichos actos graciables se encuentren al margen del sometimiento al ordenamiento jurídico, siendo, por ello, posible el control judicial de los mismos».

Las tres sentencias, en los FF.JJ. Cuarto, Quinto y Sexto, cimentan primero y aplican después dichos fundamentos a los casos que enjuician cuya pretensión consideran en principio que no puede prosperar, si bien en el FJ Sexto (*in fine*) toman en consideración una alegación que cambia el sentido del desenlace. Lo razonan así:

«... tampoco por defecto en la modificación puede estimarse la pretensión de la parte recurrente, pero en el presente supuesto se ha acreditado, por los documentos aportados por la parte recurrente, que la resolución objeto de recurso se ha apartado de una línea de actuación de la Administración manifestada en casos muy semejantes al que ahora es objeto de reclamación. En relación a sujetos pasivos en circunstancias parecidas y respecto de los que no consta la concurrencia de elementos diferenciadores del caso presente, el TEAR de Valencia accedió a la condonación de la sanción sin que se justifique los motivos objetivos y racionales, por los cuales en un caso análogo, cual es el de autos, deniega la condonación separándose de los precedentes. Debe, pues, estimarse parcialmente el recurso y anular el acto impugnado, toda vez que el mismo vulnera los preceptos antes citados en cuanto no se motiva, debiendo hacerlo, la resolución impugnada».

Por ello, terminan: «Procede la retroacción del procedimiento al momento anterior de ser dictado el acuerdo impugnado, a fin de que el TEAR de Valencia dicte resolución motivada en relación con la presente actora».

Más explícito es el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en recientes Sentencias de 15 y 22 de enero de 1999, en las que mantiene con firmeza la existencia de motivación en los supuestos de denegación de la condonación solicitada. Así, en el FJ Segundo de la citada en primer lugar, explica:

«La condonación persigue enervar la efectividad de la sanción en atención a la concurrencia en el caso concreto de circunstancias peculiares de todo tipo (objetivas, subjetivas y circunstanciales) que excepcionalmente aconsejan dejar sin efecto la sanción impuesta, de ahí que para no incurrir en discriminación o arbitrariedad en el ejercicio de dicha facultad sea necesaria la mención expresa de la circunstancias consideradas y razonamiento (aún sucinto) de la valoración efectuada por el Tribunal para adoptar su decisión».

El propio fundamento, y en relación a la concesión o denegación de la condonación, indica:

«Tanto su otorgamiento como su denegación injustificada supondría desviación o extralimitación del ejercicio de la facultad discrecional, es decir arbitrariedad, con las graves consecuencias respecto a la salvaguarda del principio de igualdad que comporta el abrir la posibilidad de que se produzcan agravios comparativos».

Recuerda la propia Sentencia que en la decisión discrecional al existir en mayor o menor medida una libertad estimativa resulta de gran trascendencia, conforme señala la Sentencia del TS de 7 de febrero de 1987, el proceso lógico que conduce a la decisión. En el FJ 31 explica:

«Ha de ser el principio de equidad el principal inspirador del principio de la facultad de condonación, y, por tanto, con este punto de mira han de considerarse las específicas circunstancias concurrentes en este caso, colaboración en la regularización y modificación legislativa del régimen sancionatorio moderando la cuantía de las sanciones y suprimiendo determinados criterios de valoración del mismo».

Y la segunda de las sentencias invocadas cuida de precisar que «la condonación, tal y como aparece configurada legalmente, no es sino una facultad graciable de carácter discrecional cuya aplicación requiere motivos suficientes y excepcionales...»

Ambas sentencias contienen una decisión estimatoria del respectivo recurso.

VIII. REFERENCIA A LA DOCTRINA

Frente al criterio mantenido por el TS de distinción entre potestad discrecional y potestad graciable es de destacar la posición de algunos autores que se han ocupado de esta cuestión.

Así BARRACHINA escribe que es de «destacar cómo los actos graciabiles entre los que lógicamente debe insertarse la condonación, se enmarcan en la categoría general de esos actos administrativos de naturaleza discrecional caracterizados por la atribución a la Administración de un margen de actuación y libre apreciación de las circunstancias para apreciar en un supuesto determinado lo que sea de interés general. Este margen de apreciación -añade- se limita con el establecimiento de un control jurisdiccional sobre los elementos reglados del acto que, en el caso de actos graciabiles, como es el de los discrecionales, se extienden al reconocimiento de la potestad legal de actuación, su ámbito, circunscrito al tributario, a la identificación del órgano que debe apreciarlo y simplemente al procedimiento que debe seguirse»¹⁹.

Razona el mismo autor que «no es admisible la resolución que deniegue la condonación de la sanción impuesta, sin entrar a valorar los motivos alegados por el sujeto pasivo»²⁰, a lo que añade: «cierto es que el sujeto pasivo sancionado carece de ese derecho subjetivo a la condonación, pero

¹⁹ BARRACHINA JUAN, Eduardo. «La motivación en las resoluciones tributarias». *Asociación Española de Asesores Fiscales*. Febrero 1999, pág. 172.

²⁰ *Ob. cit.* pág. 172.

ello no puede impedir la obligación legal que se le impone a la Administración de motivar todos los actos administrativos, en especial, los desestimatorios»²¹, criterio que se alinea con el mantenido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 17 de marzo de 1997, en la que se lee en el FJ 31:

«La motivación no consiste ni puede consistir en una mera declaración de conocimiento, y menos aún en una manifestación de voluntad, que sería una proposición apodíctica, sino que éstas -en su caso- han de ser la conclusión de una argumentación ajustada al temas o temas en litigio, para que el interesado, destinatario inmediato pero no único, y los demás, los órganos judiciales superiores y también ciudadanos, por qué no, puedan conocer el fundamento de la *ratio decidendi* de las resoluciones».

La exigencia de motivación del acto, conforme indica FERNANDO PABLO funciona como medio de primera mano para "democratizar" la Administración, sometiéndola a la obligación de dar cuenta a la colectividad y a los interesados de la no arbitrariedad de sus decisiones. Si se cree en una sociedad democratizada habrá que empezar por reconocer que la misma se asienta en una opinión pública de ciudadanos (y no de súbditos) que, como tales, tienen derecho a contrastar, acorde con la motivación que las acompaña la no arbitrariedad de las decisiones administrativas, al menos en aquellos casos en que el contenido mismo de la decisión o la naturaleza del poder ejercitado pueda plantear dudas en ausencia de una explicación justificadora²².

Según MORILLO MÉNDEZ «la motivación aparece en los actos administrativos de gravamen o restrictivos de derechos a particulares así como en los denegatorios de peticiones, como un elemento típico e inexcusable, esencial», a lo que añade que «por motivación hay que entender una explicación, una manifestación explícita en todo procedimiento en que concurren tales circunstancias, de los puntos esenciales del proceso lógico que se inicia con la producción de supuestos de hechos y termina con consecuencias jurídicas, pero no necesariamente está sustentado en las normas aplicables²³.

Advierte OLEA GODOY en relación a la condonación que regula el artículo 89.2 de la LGT que «es unánimemente admitido en Derecho que la discrecionalidad no puede comportar arbitrariedad ni permite un obrar caprichoso del órgano encargado de resolver sobre la petición -no hay actos discrecionales en cuanto el fin es siempre reglado, STS de 31 de octubre de 1988-; y no se olvide que la necesaria adecuación de los actos al fin que lo justifica es siempre fiscalizable por los tribunales, como expresamente reconoce el artículo 106.11 de nuestra Constitución».²⁴

²¹ *Ob. cit.* pág. 173.

²² *Cfr.* FERNANDO PABLO M.M. *La motivación del acto administrativo*. Ed. Tecnos. Madrid 1993, pág. 27.

²³ MORILLO MÉNDEZ, Antonio. «La manifestación de los actos de la Administración Tributaria y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente». *Gaceta Fiscal*, n.º 165. Madrid 1998, pág. 32.

²⁴ OLEA GODOY, Wenceslao Francisco. «La impugnación de las resoluciones sobre condonación de sanciones tributarias». *Gaceta Fiscal*, n.º 91. Madrid 1991, pág. 180.

Añade el propio autor, que, «no se puede desconocer el derecho del sancionado a que un tribunal revise la aplicación de esa discrecionalidad por el Tribunal Económico-Administrativo, en el bien entendido que esa revisión no podrá retrotraerse a las cuestiones referidas al acto de imposición de las sanciones que han devenido irrecurribles por la legítima renuncia del interesado, de tal forma que la impugnación sólo podrá comprender el acto en que se deniegue la condonación»²⁵.

En definitiva la conclusión a la que llega este autor es la de que «cualquiera que sea el alcance que tenga la renuncia a que se refiere el artículo 89.21 de la Ley General Tributaria contra las resoluciones que se dicten por los Tribunales Económicos-Administrativos resolviendo sobre las peticiones de condonación de sanciones tributarias cabe interponer recurso contencioso-administrativo»²⁶.

IX. EL EJERCICIO DEL DERECHO DE GRACIA EN LA CONSTITUCIÓN

Acabamos de ver que la doctrina referida mantiene el criterio de que las resoluciones denegatorias de las peticiones de condonación a que se refiere el artículo 89.21 de la LGT son recurribles en vía jurisdiccional, y así se había pronunciado la AN hasta hace un par de lustros al igual que diversos Tribunales Superiores de Justicia. Pero no termina aquí todo.

Hemos de acudir nuevamente a la Constitución a la vista de la dialéctica a que da lugar el artículo 89.2 de la LGT para tratar de hallar el auténtico significado de la citada norma que, recuérdese, dice: «Las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas de forma graciable lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual ejercerá la facultad directamente o por delegación». Se trata de precisar ahora si en la Constitución se regula el derecho de gracia, de tanta tradición en los regímenes de absolutismo político de otrora, o, si por el contrario, ese derecho de gracia queda extramuros del Estado social y democrático de Derecho.

Precisamente, es el artículo 62 de la Carta Magna el que atribuye en exclusiva al Rey, en el apartado i) «ejercer el derecho de gracia con arreglo a la ley, que no podrá autorizar indultos generales».

Pues bien, a la luz de este mandato constitucional parece evidente que la controvertida norma del artículo 89.2 supera definitivamente cualquier duda acerca de su verdadera significación, en razón a que el derecho de gracia es exclusiva facultad regia, que por tanto no puede atribuirse por ley ni hacerla extensiva a otra persona o personas sea cual fuere la función que tuvieren encomendada en el marco de los poderes del Estado.

²⁵ *Ob. cit.* pág. 80.

²⁶ *Ob. cit.* pág. 181.

En este sentido es altamente ilustrativo el criterio vertido en el FJ Segundo D), que por su interés transcribimos, de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de mayo de 1992:

«De acuerdo con el referido artículo 89.2 de la Ley General Tributaria, la facultad de condonación se lleva a cabo de forma "graciable" y se concede discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación. Sin embargo, el ejercicio del llamado derecho de gracia con arreglo a la ley es facultad privativa del Jefe del Estado, conforme establece el apartado i) del artículo 62 de la Constitución y una interpretación de la facultad de condonación de las acciones administrativas que la equiparara a tal derecho de gracia, a manera de un indulto, por esencia libérrimo e incontrolable jurídicamente, resultaría contrario a los postulados constitucionales, que además de limitar el derecho de gracia a las prerrogativas del Rey con arreglo a la ley, parte del esencial principio de que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1). Los mismos postulados impiden entender, no obstante alguna doctrina y jurisprudencia en sentido contrario, que la condonación de las multas por la Administración Tributaria sea una facultad común o paralela con el perdón del ofendido a que se refiere el artículo 112.5 del Código Penal, igualmente libérrimo e imposible de controlar jurídicamente, al depender de la libre voluntad personal de cada ofendido por los delitos de carácter privado o semi-privado en que se admite, mientras que en las sanciones tributarias no existe ningún interés privado o análogo sino el evidente interés público y colectivo del sostenimiento por todos de los gastos públicos en los términos del artículo 31.1 de la Constitución, interés que la Administración tutela pero respecto del cual no puede entenderse ofendida ni tiene facultad de un perdón subjetivo de quien ostenta la facultad de condonar, máxime cuando tal facultad no se ejerce directamente por el Ministro titular de la misma, sino que está delegada en órganos colegiados de resolución de controversias jurídicas entre contribuyentes y Administración»²⁷.

La doctrina sentada en esta sentencia se apoya en una fundamentación cuya solidez no requiere complementos explicativos, a la que acompaña similar calidad de razonamientos y argumentos, que rubrica en el apartado E) del mismo FJ, al observar que la acomodación por vía interpretativa al ordenamiento constitucional de las normas en cuestión «obligan a entender, en consecuencia, que la facultad de condonación sólo es "graciable" en sentido metafórico, tratándose, como precisan las mismas normas, de una facultad discrecional y como tal controlable jurisdiccionalmente conforme a técnicas reiteradas de la jurisprudencia».

²⁷ Sentencia tomada de la *Revista Jurídica de Cataluña* n.º 4. Barcelona 1992, pág. 226.

Según entiendo, la doctrina de esta sentencia es sumamente esclarecedora ya que en línea con la indagación hasta aquí realizada entiende que la Administración, por una parte, no tiene atribuida la potestad de condonar dado que por imperativo constitucional «sirve con objetividad los intereses generales y actúa (...) con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho», lo cual, por sí mismo sería suficiente para subsumir la norma del artículo 82.2 de la LGT en el marco de las potestades discrecionales, como tales controlables jurisdiccionalmente, y, por otra, el derecho de gracia es una prerrogativa regia en exclusiva.

Así las cosas la facultad de condonación graciable de las sanciones tributarias que discrecionalmente puede conceder el Ministro de Economía y Hacienda, a tenor del artículo 89.2 de la LGT, sólo puede significar en el contexto constitucional la atribución de una potestad discrecional para dicho menester, potestad que al igual que todas las demás es controlable jurisdiccionalmente. Con razón y fundamento afirma la sentencia que «la facultad de condonación es "raciable" en sentido metafórico», sin más. Y es que en rigor jurídico nuestra Ley de Leyes no admite más desenlace interpretativo que éste, bien entendido que la Administración siempre y por definición ha de servir con objetividad los intereses generales y actuar con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, por lo que la arbitrariedad no tiene cabida posible en el ámbito de sus potestades y facultades, de tal manera que si alguna ley le atribuyera fuero de arbitrariedad aunque fuere excepcionalmente, chocaría frontalmente con la Constitución y carecería por tanto de viabilidad jurídica.

De ahí que el artículo 89.2 de la LGT si se interpreta en el sentido que contiene una potestad de gracia en la que el señorío de la voluntad se impone sin más siendo la arbitrariedad consustancial con la graciable, como entiende la Sentencia del TS de 25 de mayo de 1994 citada antes, va de suyo que se sitúa claramente extramuros de la Constitución. Y es que aquí la palabra «*graciable*» pretende significar que al contribuyente, una vez fijada la sanción y no recurrida, le queda una última posibilidad de reducción o de eliminación por vía de solicitud de condonación que hasta 1985 era compatible incluso con la reducción automática si se aceptaba la regularización de la situación tributaria. Y esta posibilidad se encauza mediante la pertinente potestad discrecional en forma graciable, lo cual no puede ni debe confundirse con el derecho de gracia sin más, que es cosa distinta. Aquí sigue operando el control jurisdiccional ya que, en definitiva, se trata de actos emanados de la Administración.

X. ORIGEN DE LA NORMA DE CONDONACIÓN Y REDACCIÓN ACTUAL

Quizá pueda servir de alguna explicación el hecho de que el artículo 89 de la LGT se halla insito en una ley preconstitucional cuyo inicio de vigencia se remonta al 1 de marzo de 1964, época en la que el derecho de gracia podía estar regulado de manera distinta, sin que a los efectos que aquí interesa resulte necesario ni siquiera conveniente indagarlo. Cabe, pues, que su significación original pudiera ser -no digo que fuere- la de una potestad de gracia con libérrimo fuero para imponer el señorío de la voluntad por más arbitrariedad en que se incurriera.

Mas, si ésta fuera la premisa, resultaría tan inexcusable como obligado reinterpretar la norma de condonación a partir de la vigencia de la Constitución para acomodarla a la misma, o, de no admitir esa adecuación, declararla inconstitucional.

La doctrina en general ha entendido viable su reinterpretación según ha quedado dicho antes a la vez que en vía jurisdiccional han abundado las sentencias en el mismo sentido aun cuando no se haya hecho mención concreta de ello. Ha sido el Tribunal Supremo el que en las sentencias a que se ha hecho mención sienta un criterio que se aparta de la orientación prevalente en la doctrina al entender que se trata de un derecho de gracia propiamente dicho, por más que la Constitución lo impida.

Se dirá, quizás, que el artículo 89.2, que aquí constituye epicentro de indagación, tiene redacción postconstitucional puesto que, como ha quedado indicado al principio, el texto a indagar era el modificado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, posterior por tanto al inicio de vigencia de la Constitución.

Mas, si esto se dijere, habría que advertir de inmediato, que la redacción vigente a partir de la citada ley en nada sustancial varía respecto de la contenida en el artículo 89.1 del texto original, pues como se indicó en las primeras páginas las únicas diferencias radican en que pasa del apartado 1 al apartado 2 y que el sintagma «... será necesaria la previa solicitud de los sujetos pasivos...», se sustituye por «... será necesaria la previa solicitud de los sujetos infractores...», a la vez que se añade respecto a la sanción: «En ningún caso será efectiva hasta su publicación en el Boletín Oficial del Estado».

Es así que por más que el texto sea posterior a la Constitución, es virtual copia del anterior preconstitucional, y, ciertamente el legislador no tuvo cuidado alguno de actualizarlo o aclararlo, por lo que procede hacerlo, en lo menester, mediante reinterpretación.

Avancemos ahora un poco más y situemos en primer plano el texto nuevamente modificado del mismo artículo 89.2 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Aquí se aprecia algún cuidado en su redacción en relación con la Constitución, aunque es posible que sea puramente casual.

Sea como fuere, si bien se sigue manteniendo la condonación «*de forma graciable*» se elimina la delegación que podía hacer el Ministro de Economía y Hacienda. Además, el procedimiento de solicitud también varía con la intervención del Director de la AEAT o de sus Delegados Especiales que sólo la cursarán «cuando la ejecución de la sanción afectare grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria...».

Se restringe, pues, notablemente el ámbito objetivo de la condonación por más que subsiste la condonación de forma graciable por lo que, acorde con lo dicho en epígrafes anteriores, la palabra «*graciable*» ha de tener aquí un sentido metafórico. En otros términos: o el acto administrativo denegatorio de la condonación es revisable jurisdiccionalmente, o de no entenderse así y considerar que ha de atenerse únicamente al libre albedrío del Ministro es incompatible con la Constitución, puesto que la Administración ha de servir con objetividad los intereses generales y sus actos son revisables jurisdiccionalmente, amén de que el derecho de gracia es una prerrogativa que la Constitución limita exclusivamente al Rey.

XI. CONCLUSIÓN

Hemos llegado al final. A modo de síntesis conclusiva ha de decirse que la condonación graciable de las sanciones tributarias en los términos contenidos en el artículo 89.1 de la LGT, según la redacción inicial de 1963 y en el artículo 89.2 según texto incorporado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no puede reconducirse, al menos a partir de la vigencia de la Constitución, a un derecho de gracia sin más, en el que no quepa control jurisdiccional ni revisión alguna por ser una manifestación de voluntad de quien tiene fuero para decidir según su propio y libre albedrío. La Constitución lo veda claramente al garantizar la interdicción de la arbitrariedad, la igualdad ante la ley, el derecho a la tutela judicial efectiva, y, el control de la actividad de la Administración la cual ha de actuar siempre con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. El derecho de gracia lo ciñe la Constitución a una prerrogativa regia ejercitable con arreglo a la ley.

Por tanto, la norma reguladora de la condonación graciable de sanciones tributarias ha de reinterpretarse, en lo menester, para ubicarla en el seno de la Constitución. En este sentido la significación jurídica de la norma de referencia ha de insertarse en el marco de las potestades discrecionales cuyos actos son controlables y revisables por los Tribunales de Justicia competentes.

Otro tanto cabe decir del texto del artículo 89.2 de la LGT en la versión incorporada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, puesto que si bien no faculta para delegar la función a la vez que ha cercenado el ámbito objetivo, sin embargo el significado de la condonación no se ha alterado en lo sustancial por lo que los actos que se emanen en el ejercicio de esta potestad discrecional a ejercer de forma graciable, son *per se* controlables jurisdiccionalmente.