

LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL artículo 178 de la Ley General Tributaria enumera los principios del Derecho tributario sancionador, entre ellos, los de legalidad y proporcionalidad. Dichos principios se aplican de forma diferente al resto de normas jurídicas, pues tan solo son susceptibles de un cumplimiento gradual. El diseño del actual régimen de infracciones y sanciones tributarias conlleva que el principio de proporcionalidad haya sido subsumido por el de legalidad, al haber desaparecido los límites, máximo y mínimo, para aplicar los criterios de graduación de las sanciones tributarias. Cuando la aplicación del citado régimen legal conduzca a una sanción desproporcionada, entra en juego el principio de proporcionalidad que será considerado como un *posterius*.

Palabras clave: legalidad, tipicidad, proporcionalidad, principios e interpretación.

LEGALITY AND PROPORTIONALITY OF THE TRIBUTARIES SANCTIONS

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE article 178 of the General Law Tributary enumerates the principles of the tributary rights penalizing, between them, the ones of legality and proportionality. Said principles apply of different form to the rest of juridical norms, as so alone are susceptible of a gradual fulfilment. The design of the present regimen of infringements and tributaries sanctions comports that the principle of proportionality have been subsume by the one of legality, when having disappeared the limits, maximum and minimum, to apply the criterions of graduation of the tributaries sanctions. When the application of the quoted legal regimen drive to a disproportionate sanction, sets in motion the principle of proportionality that will be considered like a *posterius*.

Keywords: legality, typifyly, proportionality, principles and interpretation.

Sumario

- I. Introducción.
- II. El principio de legalidad.
- III. El principio de proporcionalidad.

I. INTRODUCCIÓN

Todas las sentencias del Tribunal Constitucional que enjuician la potestad sancionadora de la Administración parten de un mismo postulado: «Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado». Lo dijo en sus primeras Sentencias –por todas, la 18/1981–, y lo ha reiterado hasta la saciedad durante toda su andadura constitucional.

Con anterioridad, el Tribunal Supremo había consolidado esta doctrina de la plena aplicación de los principios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador (SSTS de 16 de enero, 8 de marzo y 29 de noviembre de 1976 y 10 de noviembre de 1980, entre otras), de acuerdo con la cual es necesaria la concurrencia de los presupuestos de antijuridicidad, tipicidad, imputabilidad, culpabilidad y punibilidad para el legítimo ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas (STS 27 de febrero de 1991). Especialmente paradigmática resultó la Sentencia de 9 de enero de 1991 que tras partir de «la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena» expuso que «esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el *ius puniendi* del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la doctrina legal de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas». La citada resolución establecía: «En efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico *leading case* se decía, con clara conciencia de su alcance, que las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supraconcepto del ilícito cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal». Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: «Ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción».

En definitiva, el *ius puniendi* del Estado –el derecho a castigar– puede materializarse tanto con la imposición de penas como de sanciones administrativas, siendo aplicables los principios del Derecho penal en el orden contencioso, pero mientras en el proceso penal dichos principios se aplican de forma plena, en el Derecho administrativo sancionador están por descubrir los «matices» que señala el Tribunal Constitucional, habiendo advertido el citado órgano constitucional de la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al Derecho administrativo sancionador se trata, operación que no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo solo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza (STC 246/1991).

La doctrina de ambos tribunales se aplica íntegramente en el ámbito del Derecho tributario ¹, hasta el punto de haber regulado la Ley General Tributaria los citados principios, cuya importancia queda patente en el mismo artículo primero de la Ley 58/2003, al disponer: «Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias». Posteriormente, esos principios son desarrollados en los artículos 3 y 178 de la Ley General Tributaria, regulando el primero de los artículos citados los principios de orde-

¹ Esta doctrina ha puesto fin a la polémica suscitada en torno a la naturaleza de las infracciones tributarias, ya que actualmente la mayor parte de los autores consideran que los delitos y las infracciones tributarias son, desde el punto de vista ontológico o sustancial, esencialmente iguales, y que su diferencia es puramente formal en función de los órganos encargados de aplicarla, si bien en Derecho penal rige el principio de intervención mínima.

nación y aplicación del sistema tributario, y el artículo 178, los principios de la potestad sancionadora, del siguiente tenor: «La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa ² con las especialidades establecidas en esta ley»; invocando el citado precepto los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y retroactividad, si bien son aplicables otros muchos, como por ejemplo, el de seguridad jurídica y el de personalidad de la pena. Y respecto del procedimiento sancionador en materia tributaria, el artículo 207 de la Ley 58/2003, dispone que se regulará: a) por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo; b) en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa. El papel fundamental de estos principios, con independencia de su carácter informador de esta rama del Derecho, es delimitar la potestad sancionadora de la Administración tributaria, salvaguardando los derechos fundamentales de los contribuyentes recogidos fundamentalmente en los artículos 24.2 y 25.1 de nuestra Constitución.

Por último, hay que destacar que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución (STS de 8 de abril de 2010), de tal forma que la potestad sancionadora de la Administración tiene un carácter instrumental respecto del ejercicio de las correspondientes competencias materiales (SSTC 48/1988, 227/1988, 96/1996, 124/2003, etc.) y que las sanciones tributarias, al igual que las penas, tienen un carácter repressivo, retributivo o de castigo por la realización de una conducta que se considera, penal o administrativamente, ilícita (STC 239/1988). La Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, ha delimitado claramente los conceptos de tributo y sanción, disponiendo en su fundamento jurídico cuarto que: «Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del Erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito», debiendo obtener el presunto infractor más garantías en el procedimiento sancionador que el contribuyente en los procedimientos de aplicación de los tributos (STC 132/2001).

Así, pues, cuando prime el *animus recaudandi* en la imposición de las sanciones tributarias, la Administración incurrirá en desviación de poder, vulnerando con toda seguridad la presunción de inocencia de los contribuyentes.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad ³ es uno de los dogmas esenciales de los sistemas de signo liberal democrático, y constituye una manifestación primaria del Estado de Derecho. Este principio de legalidad supone que todos, ciudadanos y Administraciones públicas, se encuentran sometidos a la ley.

² El Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico y procedimiento administrativo común, regula la potestad sancionadora y está dividido en dos capítulos; el primero dedicado a los principios de la potestad sancionadora, y el segundo a los principios del procedimiento sancionador.

³ Como afirma FERREIRO LAPATZA el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria).

En su significación más simple y genérica, la idea que este principio pretende expresar es la de la superioridad e imperatividad de la ley respecto a los ciudadanos y los poderes públicos. Nuestra Constitución, lógicamente, se hace eco de este principio en el mismo Preámbulo, al señalar como una de las metas del acto constituyente la de «consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular», si bien queda recogido en todo su articulado, fundamentalmente en el 9.1, cuando en términos lapidarios proclama que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» y en el 9.3 cuando lo enuncia como el primero de los principios informadores del ordenamiento jurídico, así como en el 103.1 que ordena a la Administración a actuar en todo caso «con sometimiento pleno a la ley y al Derecho». El sometimiento a la ley es, pues, un criterio básico del comportamiento de todos los sujetos jurídicos, y muy especialmente de la Administración, que verá delimitada sus potestades –la tributaria (CE 31.1) y la sancionadora (CE 25.1)– por el mandato conferido por el poder legislativo.

La potestad tributaria está prevista en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución y queda vinculada estrechamente con el principio de legalidad. El artículo 31.3 dispone: «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»; y el 133.1: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». El Tribunal Constitucional considera que la materia tributaria está sujeta al principio de reserva de ley, si bien dicha reserva tiene carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria. Estos elementos esenciales del tributo, reservados a la ley tributaria, son los establecidos en los apartados a) a m) del artículo 8 de la Ley 58/2003. Es ilustrativa, a estos efectos, la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, que analiza el uso que puede hacer el Gobierno del decreto-ley en materia tributaria, delimitando claramente ambas esferas y, estableciendo con base en el artículo 86.1 de la Constitución, dos límites:

- Límite formal: existencia de presupuesto habilitante. En caso de «extraordinaria y urgente necesidad» el Gobierno puede legislar mediante decreto-ley en materia tributaria.
- Límite material: materias excluidas de regulación por decreto-ley. Dicha norma no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir.

También la potestad sancionadora de la Administración queda limitada por el principio de legalidad, como claramente dispone el artículo 25.1 de la Constitución, del siguiente tenor: «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente». En materia de infracciones y sanciones administrativas, el principio de legalidad supone la existencia de una ley (*lex scripta*) anterior al hecho sancionado (*lex previa*); inicialmente este principio supuso la existencia de tipificación en una norma previa y con un contenido cierto (*lex certa*), y posteriormente, también supuso la exigencia de que las infracciones y sanciones se regularan por una norma con rango de ley. Actualmente, el Tribunal Constitucional otorga al principio de legalidad una doble garantía a favor de los administrados: la garantía material, de alcance absoluto, se conoce como principio de tipicidad; la garantía formal, de eficacia relativa o limitada, remite al principio de reserva de ley.

El principio de legalidad en materia sancionadora, como hemos visto, se encuentra regulado en el artículo 25.1 de la Constitución⁴, consagrando un derecho fundamental con rango constitucio-

⁴ Este principio se contempla en el artículo 7.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (Roma, 4 de noviembre de 1950) que prescribe que «nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida,

nal, susceptible de ser invocado en amparo ⁵. También lo regula el artículo 127 de la Ley 30/1992 ⁶, de 26 de noviembre, de régimen jurídico y procedimiento administrativo común, cuyo primer apartado dispone: «La potestad sancionadora de las Administraciones públicas, reconocida por la Constitución, se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en este título y, cuando se trate de entidades locales ⁷, de conformidad con lo dispuesto en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local».

La doble garantía que el Tribunal Constitucional otorga al principio de legalidad en materia de infracciones y sanciones administrativas –aplicable *in toto* a las tributarias–, la podemos extraer del fundamento jurídico cuatro de la Sentencia 81/2009, de 23 de marzo, del siguiente tenor: «Señala dicha doctrina (por todas, STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2) como hemos recordado recientemente en la Sentencia 162/2008, de 15 de diciembre, fundamento jurídico uno, que «el artículo 25.1 de la Constitución incorpora la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*», y que la misma «es de aplicación al ordenamiento sancionador administrativo». Comprende tanto una garantía formal como una garantía material. La garantía formal, de exigencia de reserva de ley en materia sancionadora, «tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley. Por tanto, la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento solo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley» (STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2; resumiendo una doctrina reflejada, entre otras muchas, en las SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2; 60/2000, de 2 de marzo, FJ 3; 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; y 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4). Así, en los conclusivos términos de la Sentencia 132/2001, fundamento jurídico cinco, «desde la Sentencia 42/1987, de 7 de abril, fundamento jurídico dos, viene declarando este tribunal que el artículo 25.1 de la Constitución proscribía toda habilitación reglamentaria vacía de contenido material propio». La garantía material, por su parte, «aparece derivada del mandato de taxatividad o de *lex certa* y se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de

no constituya una infracción según el Derecho nacional o internacional», y en el artículo 15.1 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (Nueva York, 16 de diciembre de 1966) que, en similares términos, establece: «Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el Derecho nacional o internacional».

- ⁵ Lógicamente, los derechos fundamentales pueden ser invocados en cualquier tipo de proceso; pero los reconocidos en los artículos 14 a 29 de la Constitución y la objeción de conciencia, cuando son vulnerados por la Administración, están garantizados por el recurso de amparo ordinario, regulado en los artículos 114 a 127 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, y, en su caso, por el Tribunal Constitucional. En ambos tipos de proceso, amparo ordinario y amparo constitucional, el demandante solo podrá hacer valer los derechos fundamentales antes citados; si el instante considera, además, que la Administración ha vulnerado determinados derechos reconocidos en la legislación ordinaria, podrá optar entre: presentar, junto al recurso de amparo, el recurso contencioso-administrativo; o bien, iniciar el proceso contencioso y, una vez obtenida sentencia firme recurrir, en su caso, en amparo ante el Tribunal Constitucional.
- ⁶ La exposición de motivos de la Ley 30/1992 recalca la importancia del mismo al señalar que entre tales principios destaca el de legalidad o ratio democrático en virtud del cual es el poder legislativo el que debe fijar los límites de la actividad sancionadora de la Administración.
- ⁷ El Estado y las comunidades autónomas tipifican las infracciones y sanciones tributarias en sus respectivas leyes parlamentarias; las diputaciones forales del País Vasco, aunque dictan normas reglamentarias, respetan el principio de legalidad en virtud de las competencias que les otorga el concierto económico, si bien dichas normas forales solo se pueden impugnar ante el Tribunal Constitucional; las ordenanzas fiscales de las entidades locales encuentran su apoyatura legal en la leyes tributarias estatales y autonómicas, siendo impugnables dichas normas ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones» (por todas, SSTC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2, y 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 1)».

El principio de tipicidad constituye, como hemos visto, una de las manifestaciones del principio de legalidad, que supone que la norma describa de forma concreta y precisa el supuesto de hecho sancionado. Esta garantía material incorpora dos mandatos: el de *lex praevia*, esto es, la exigencia de que la ley sea anterior al hecho sancionado; y el mandato de taxatividad, *lex stricta* o *lex certa*, que implica la exigencia de que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado, de manera que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa (SSTC 111/1993, 133/1999, 276/2000, 25/2002, 113/2002, 100/2003, 129/2003, etc.). El Tribunal Supremo ha insistido en la necesidad de diferenciar estos dos conceptos que, a veces, se confunden. Así, en la Sentencia de 20 de diciembre de 1989, establece: «Los conceptos de legalidad y de tipicidad no se identifican, sino que el segundo tiene un propio contenido, como modo especial de realización del primero. La legalidad se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la ley, pero para la tipicidad se requiere algo más, que es la precisa definición de la conducta que la ley considera pueda imponerse, siendo en definitiva medio de garantizar el principio constitucional de la seguridad jurídica y de hacer realidad junto a la exigencia de una *lex praevia*, a la de una *lex certa*». Un resumen de las consecuencias y manifestaciones del principio de legalidad en materia sancionadora se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1996, de 11 de marzo, cuyo fundamento jurídico cinco dispone: «El principio de legalidad aludido por su nombre y con alguno de sus elementos (jerarquía normativa y publicidad de las normas) en el artículo 9, párrafo tercero, de nuestra Constitución, es inherente al Estado de Derecho como una emanación de ese imperio de la ley que significa la primacía de esta pero no su exclusividad y por tanto forma parte muy principal, pero parte al fin, del principio más amplio de la juridicidad acogido en aquellos preceptos, muy numerosos, donde se invocan la ley y el Derecho (CE 103) o el ordenamiento jurídico. Sin embargo, este principio de legalidad funciona con su más estricta acepción en el ámbito del *ius puniendi* del Estado y de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, identificadas materialmente por la jurisprudencia propia y la europea con un diseño que asume implícitamente nuestra Constitución (CE 25.1), cuyo texto roza el laconismo pero con un contenido que va más allá de sus palabras, como ha puesto de relieve nuestra doctrina desde un principio y a lo largo de los años. Es evidente, por una parte, que recoge el principio cardinal en este ámbito, el establecimiento de una reserva de ley (STC 15/1981), a la cual se traduce la palabra «legislación». Ahora bien, no obstante su parquedad expresiva, el texto constitucional analizado hace algo más que asumir como propio el brocardo *nullum crimen nulla poena sine praevia lege* en su estricta formulación y lo incorpora con su entero significado y su proyección en otras facetas, como ocurre tantas veces cuando la Constitución, cuerpo vivo y documento histórico, incide sobre instituciones o tipos abstractos preexistentes (STC 11/1981) cuyo perfil y cuya sustancia da por sabidos, por estar enraizados en un subsuelo cultural. Por ello, este tribunal ha ido poniendo de relieve, caso a caso, muchas de tales manifestaciones del principio de legalidad penal. No basta con que respalde formalmente el poder estatal de castigar en cualquiera de sus dos modalidades, sino que va más allá. Exige también la tipicidad, o descripción estereotipada de las acciones o de las omisiones incriminadas, con indicación de las simétricas penas o sanciones (SSTC 2/1981, 37/1982, 62/1982, 182/1990, 102/1994 y 120/1994) que a su vez veda la interpretación analógica de las normas penales y su aplicación extensiva (SSTC 89/1983, 75/1984, 133/1987, 119/1992 y 111/1993), analogía y extensión cuya proscripción opera tan solo para el Derecho penal «material» y en perjuicio del acusado, *in malam partem*. Un paso adelante, con un rumbo más sustantivo que formal, nos lleva de la mano a las cualidades predicables de la norma penal, desde una concepción más profun-

da de la legalidad o «legislación», en su acepción constitucional, que deben ser concretas y precisas, claras e inteligibles, sin proclividad alguna a la incertidumbre, lo que se suele llamar *lex certa* y también académicamente, «taxatividad» sin que sean admisibles formulaciones tan abiertas, por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (STC 105/1988). Finalmente, cabe anotar en el inventario del contenido real del principio de legalidad penal, tal y como se configura constitucionalmente, la proscripción de *ne bis in idem* (STC 2/1981). El denominador común de todas estas manifestaciones se encuentra en la seguridad jurídica, que ha de guiar la actividad de los poderes públicos». Ahora bien, no solo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada; son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico –una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante– o axiológico –una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional– conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios (STC 129/2008).

La interpretación, en ocasiones errónea, del significado de este principio por parte de la Administración, ha supuesto que el Tribunal Constitucional declare, por ejemplo en Sentencia 147/1997, «que la presunción de legalidad que tiene el acto administrativo sancionador impugnado no implica, en modo alguno, desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción».

El principio de reserva de ley afecta tanto a las infracciones (*nullum crimen sine lege*) como a las sanciones (*nulla poena sine lege*). Ya hemos visto que la doctrina constitucional (SSTC 42/1987, 29/1989, 83/1990, etc.) ha señalado que la reserva de ley en materia administrativa sancionadora no puede ser tan rigurosa como en el ámbito penal. Requiere que los elementos esenciales de la conducta antijurídica y la naturaleza y límites de la sanción a imponer se regulen por medio de ley, y prohíbe cualquier habilitación reglamentaria vacía de contenido material propio; pero la norma reglamentaria puede desarrollar y precisar los tipos penales previamente establecidos por la ley e introducir especificaciones y graduaciones en las sanciones, como recoge el artículo 129.3 de la Ley 30/1992, del siguiente tenor: «Las disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la ley contempla, contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes».

El Derecho tributario sancionador es más estricto que el Derecho administrativo sancionador, ya que a tenor del artículo 8 g) de la Ley 58/2003, se regularán en todo caso por ley «el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias», pues el término «establecer», utilizado para las infracciones y sanciones tributarias en el precepto que regula la reserva de ley tributaria, es equivalente al utilizado por la Constitución en materia tributaria (CE 31.3 y 133.1), y ya hemos visto que el Tribunal Constitucional asigna al reglamento un papel subordinado y complementario a la ley, estando reservada a la misma el régimen general y los elementos esenciales de los impuestos; pero tampoco en el ámbito sancionador tributario la reserva de ley tiene carácter absoluto, ya que la garantía formal de la reserva de ley no se quebranta cuando la norma legal que define los tipos de ilícito realiza remisiones a normas reglamentarias que se justifican por la especialidad de la materia o actividad de que se trata (STC 207/1990).

Ahora bien, para imponer determinadas sanciones tributarias el instructor del expediente primero deberá calificar la infracción, en el supuesto de que el presunto infractor haya incurrido en alguno de los ilícitos tipificados en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, y segundo, deberá graduar la sanción. Estas operaciones son necesarias para «liquidar» las sanciones tributarias, cuyo cálculo viene recogido en los artículos 8 a 12 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, de difícil comprensión y que constituyen una auténtica guía para «liquidar» las correspondientes sanciones. Lo mismo podemos decir de la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes⁸ (LGT 195), pues el artículo 13 del Real Decreto 2063/2004, que regula los criterios para calcular la base de dicha sanción, se extralimita respecto de lo dispuesto en la ley, sin que podamos afirmar que el citado precepto reglamentario, en su extralimitación, haya optado por la liquidación más beneficiosa para el contribuyente. Así, pues, observamos que mientras la liquidación de los impuestos viene regulada en la ley que los establece, la «liquidación» de las sanciones tributarias se ha plasmado en el Real Decreto 2063/2004.

En todo el Título IV de la Ley 58/2003 –la potestad sancionadora– solo hay un artículo, el 208, que habilita al reglamento para regular ciertas materias procedimentales, lo que presupone que los artículos antes citados del Real Decreto 2063/2004, sean de dudosa legalidad, pues el sistema de infracciones y sanciones diseñado por la Ley General Tributaria –arts. 191 a 206– es incompleto, y la propia Ley 58/2003, en este apartado, ninguna habilitación efectúa a favor del reglamento. Es cierto que la disposición final novena de la Ley General Tributaria habilita al Gobierno para que dicte cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la Ley 58/2003, pero el problema es determinar el papel que juega el reglamento a la hora de completar el régimen de infracciones y sanciones tributarias, especialmente en la calificación de lo que se ha venido en llamarse infracciones mayores, en la determinación de la base de la sanción, así como en la graduación de las sanciones tributarias.

El «establecimiento» de un impuesto conlleva que sea la propia ley reguladora la que determine el hecho imponible, el devengo, la base imponible y liquidable y la cuota a ingresar [LGT 8 a)]; sin embargo, en el «establecimiento» de una sanción se habilita al reglamento, según la exposición de motivos del Real Decreto de 15 de octubre de 2004, para «establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales», siendo contradictorio que existan más garantías cuando la Administración ejerce su potestad tributaria (CE 31.1) que cuando ejerce la potestad sancionadora (CE 25.1). Así, desde luego, lo ha entendido el Tribunal Constitucional que en Sentencia 132/2001 afirma que «la reserva de ley sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución es más estricta que la del artículo 133.1; ello se debe a que, mientras la reserva de ley tributaria sirve al fin de la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, así como a la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica posición de igualdad de los contribuyentes, la reserva de ley sancionadora garantiza la posición jurídica de cada ciudadano en relación con el poder punitivo del Estado», habiéndose pronunciado en el mismo sentido el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de febrero de 2010 al declarar que el procedimiento en el que se ejerce el *ius puniendi* del Estado es el que debe estar rodeado de las mayores garantías. En definitiva, los artículos 8 a 12 del Real Decreto 2063/2004 –cálculo de la base de la sanción, incidencia de la ocultación, llevanza incorrecta de libros o registros y utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados– así como el 13 de la citada disposición reglamentaria –base de la sanción–, entre otros, deberían haberse incorporado a la ley, pues las actuales fórmulas reglamentarias, con independencia de su complejidad y oscuridad, son contrarias a las garantías formales que proclama el principio de legalidad. Cuestión diferente hubiera sido, por ejemplo, que el artículo 195.1 *in*

⁸ El artículo 195 de la Ley 58/2003 tipifica dos infracciones que son calificadas por la propia ley de graves, si bien en determinados casos ni siquiera estamos en presencia de conductas antijurídicas, y por ello no son sancionables.

fine de la Ley 58/2003, cuando dispone que la base de la sanción será «el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas» o, en el supuesto de declaración incorrecta de renta neta, de cuotas repercutidas, de cantidades o cuotas a deducir o de incentivos fiscales, «el incremento de renta neta o de las cuotas repercutidas o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales», hubiera añadido, «conforme se establezca reglamentariamente», pues en dicho supuesto el artículo 13 del Real Decreto 2063/2004 tendría la cobertura específica que exige el principio de reserva de ley. No acabarían aquí los problemas, ya que el presunto infractor podría alegar que de las múltiples opciones posibles para «liquidar» la sanción, el Real Decreto 2063/2004, ha optado por la más beneficiosa para la Administración, pues, desde luego, la técnica liquidadora no es aséptica.

III. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Todo sistema tributario es asimétrico ⁹, es decir, el contribuyente se limita a pagar impuestos y la Hacienda pública los recauda, si bien por imperativo del artículo 31.3 de la Constitución, los tributos deben ser justos, ya que no todos son proporcionales ¹⁰; pero en materia de infracciones y sanciones tributarias deben primar los principios del Derecho tributario sancionador regulados en el artículo 178 de la Ley 58/2003, entre ellos, el de proporcionalidad, como una garantía más del contribuyente frente al *ius puniendi* de la Administración. Podemos hablar entonces de impuestos justos ¹¹ y sanciones proporcionadas, al considerar que las sanciones no forman parte del sistema tributario (LGT 2). El impuesto justo atiende a los principios del beneficio y de la capacidad de pago, señalando al respecto ÁLVAREZ GARCÍA y FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS ¹² que la concepción del impuesto justo de Santo Tomás de Aquino ¹³ va a ser la piedra angular no solamente del pensamiento escolástico, sino del pensamiento católico posterior sobre esta materia; a partir de él se considerará que solo los impuestos justos producen el deber moral de pagarlos.

El fundamento del principio de proporcionalidad ha sido muy diverso, desde su pretendida configuración como un principio general del derecho (STC 62/1982), hasta su consideración como principio derivado del valor justicia (SSTC 160/1987, 50/1995 y 173/1995), del principio del Estado de Derecho (STC 160/1987), del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 6/1988 y 50/1995) o incluso de la dignidad de la persona (STC 160/1987). La doctrina distingue tres subprincipios dentro del citado principio de proporcionalidad que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en cambio, convierte en tres requisitos necesarios para poder superar el juicio de constitucionalidad.

En primer lugar, el principio de proporcionalidad exige que la selección de los comportamientos a tipificar como infracciones, y las sanciones a imponer, constituyan ataques graves frente al bien

⁹ Esta asimetría también alcanza a la confianza legítima y la buena fe (LRJPAC 3.1) que deben presidir las relaciones de la Hacienda pública con los contribuyentes, ya que estos últimos deben ser perfectos si no quieren ser sancionados, mientras los errores de la Administración no tienen trascendencia alguna.

¹⁰ La escala progresiva que el impuesto que grava la renta de las personas físicas o los impuestos que gravan las labores del tabaco son claramente desproporcionados, si bien la sociedad los considera justos.

¹¹ Impuestos justos serían aquellos que cumplen los principios establecidos en el artículo 3 de la Ley General Tributaria; lógicamente, entre los principios de ordenación figura el de progresividad; pero en los de aplicación del sistema tributario, figura el de proporcionalidad.

¹² Santiago ÁLVAREZ GARCÍA y María Luisa FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS: «Ética y Hacienda pública: el principio de justicia en la imposición», *Crónica Tributaria*, n.º 111/2004.

¹³ Según Santo Tomás un impuesto es justo cuando cumple cuatro principios o causas: la final, la eficiente, la material y la formal.

jurídico que se pretende proteger, que no puedan ser evitados por otros medios menos gravosos. De este modo, se pretende que las normas sancionadoras no se utilicen para proteger bienes constitucional y socialmente indiferentes, sino que, al contrario, la protección de la norma sancionadora se dirija a bienes relevantes desde las perspectivas apuntadas. Por otra parte, la sanción será innecesaria cuando exista un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga la finalidad de protección del bien jurídico perseguida por el legislador. En definitiva, nos estamos refiriendo al criterio o principio de intervención mínima que ha de regir en esta materia.

En segundo lugar, la proporcionalidad se configura como un límite a la actuación de los poderes públicos que implica que solo podrán ejercitar la potestad punitiva de la que gozan cuando resulte estrictamente necesaria e idónea para alcanzar los objetivos perseguidos por la misma. De este modo, los actos administrativos han de adecuarse a los motivos y fines que los justifican sin que exista posibilidad alguna de acción libre, sino una actuación vinculada a la correspondencia entre infracción y sanción. El propio Tribunal Constitucional en Sentencia 161/1997 declara que el juicio de necesidad que le compete es mucho más complejo y matizado, afirmando: «Como hemos dicho en otras ocasiones, el control del Tribunal Constitucional sobre la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, so pena de arrogarse un papel de legislador imaginario que no le corresponde y de verse abocado a realizar las correspondientes consideraciones políticas, económicas y de oportunidad que le son institucionalmente ajenas y para las que no está constitucionalmente concebido; por ello, esta tacha de desproporción solamente será aplicable cuando las medidas alternativas sean palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada».

Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto se manifiesta, fundamentalmente, en el terreno de la sanción, al tener que atender a la gravedad de la infracción cometida, al mal causado y a la mayor o menor reprochabilidad del autor. Este principio veda toda desproporción entre la conducta antijurídica y la infracción, así como entre la infracción y la sanción, y ello porque vulnera el Estado de Derecho, el valor de la justicia¹⁴, la dignidad de la persona y el principio de culpabilidad.

El principio de proporcionalidad se regula en el artículo 131 de la Ley 30/1992¹⁵, cuyo apartado tres prescribe que «en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada». Este principio supone, pues, la necesidad de adecuación y correspondencia entre el desvalor de la acción y la cuantía de la sanción –*crecente malitia crescere debet poena*–, y conlleva la prohibición de excesos.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1988, de 21 de enero, ha declarado que «el principio de proporcionalidad no está explícitamente enunciado en la Constitución Española», y la 55/1996, de 28 de marzo, del citado órgano que este principio no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros principios constitucionales, pero se puede inferir de otros principios constitucionales.

¹⁴ En definitiva, el valor justicia impregna todo el ordenamiento jurídico, tanto los tributos como las sanciones, en el sentido de que una sanción justa es una sanción proporcionada.

¹⁵ Lo proclama el artículo 18 del Convenio Europeo de Derechos Humanos: «Las restricciones que, en los términos del presente convenio, se impongan a los citados derechos y libertades no podrán ser aplicadas más que con la finalidad para la cual han sido previstas».

MARTÍNEZ LAGO¹⁶ expresa que dicho principio opera en un doble sentido: como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delito o infracción, y como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones que, por ello, debe considerarse una actividad exquisitamente jurídica en la que no existe discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino solamente una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la ley.

Así, pues, el principio de proporcionalidad afecta tanto al redactor de la norma como a los agentes que la aplican, por lo que se despliega en dos vertientes: legislativa y administrativa. En la primera vertiente supone la necesidad de que el legislador y los órganos con potestad reglamentaria adecuen las sanciones a la gravedad de las infracciones. La seguridad jurídica requiere que la proporcionalidad de las medidas restrictivas de derechos adoptadas por los poderes públicos descansen en una efectiva imposición en normas legales¹⁷, sin que nadie pueda mejorar su condición por su propio delito, falta o infracción –*nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest*– como prescribe el artículo 131.2 de la Ley 30/1992, del siguiente tenor: «El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas». En la segunda vertiente, se dirige a los órganos que aplican las normas sancionadoras –especialmente, la Administración pública– y supone que al imponerse una sanción ha de valorarse la gravedad de la conducta, motivando adecuadamente la cuantía fijada entre los importes máximo y mínimo que, en su caso, establezca la ley. Así, desde luego, lo entendió el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de junio de 1984 al afirmar que es notoria la infracción del principio de proporcionalidad al imponer la sanción máxima a un supuesto de entidad menor; en la de 7 de marzo de 1996 señala que «la discrecionalidad que se otorga a la Administración en la imposición de sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, debe ser desarrollada ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporción entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida, dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la Administración y que reduce el ámbito de sus potestades sancionadoras»; y en la de 14 de febrero de 1997 la necesidad de motivación si la sanción es variable: «En efecto, en las sanciones pecuniarias con posibilidad de cuantías graduables, debe fundarse por la Administración, con expresa invocación de las concretas razones por las que se impone una determinada, ponderando las circunstancias concurrentes, siendo esta falta de motivación expresa base suficiente –sin necesidad de otra prueba– para anular la sanción a fin de que se imponga en su grado mínimo». En el mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria que en Sentencia de 3 de febrero de 1998 declara que el concepto de proporcionalidad «exige la exposición de dos términos contrapuestos de comparación, de manera que se infringe aquel principio cuando existe una desviación entre la efectiva aplicación de la norma, en cuanto a la correspondencia entre la infracción y la sanción, y la que habría sido procedente de aplicarse correctamente».

Estamos, por ello, totalmente de acuerdo con GARCÍA CALVETE¹⁸ cuando afirma que el principio de proporcionalidad es una manifestación del principio de legalidad que como tal debe informar tanto

¹⁶ Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 151.

¹⁷ El artículo 25.3 de la Constitución consagró la prohibición de imponer sanciones administrativas que, directa o indirectamente, impliquen privación de libertad, precepto que el artículo 131.1 de la Ley 30/1992 recoge como una manifestación del principio de proporcionalidad, si bien dicha restricción es solo aplicable a la Administración civil.

¹⁸ Yolanda GARCÍA CALVETE: «El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador: justificación constitucional. IEF. Segundas jornadas sobre Derecho constitucional tributario», *Documentos de trabajo*, n.º 19/2001.

al legislador, en la previsión de infracciones y sanciones, como al aplicador de la norma; pero el problema surge, precisamente, cuando al aplicar la ley resulta una sanción desproporcionada, es decir, cuando la resolución del expediente sancionador es irracional o ilógica, situación nada inverosímil que solo se puede corregir dotando de autonomía propia al principio de proporcionalidad. El Tribunal Constitucional también considera que el principio de proporcionalidad es una manifestación del de legalidad, sentando una doctrina en el ámbito penal que es plenamente aplicable al administrativo sancionador, en la que reconoce al legislador la potestad exclusiva para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo. Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a los tribunales de justicia solo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto, conclusión esta que se deduce del artículo 117 de la Constitución. En consecuencia, no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito y en los supuestos en que una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir será imputable al legislador y no al juez (SSTC 65/1986, 55/1996, 161/1997, 136/1999, etc.). El problema, no obstante, es que el régimen de infracciones y sanciones tributarias diseñado por la Ley 58/2003, al haber eliminado el intervalo, mínimo y máximo, para aplicar los criterios de graduación de las sanciones tributarias ha cercenado el principio de proporcionalidad, constituyendo asimismo vulneraciones¹⁹ flagrantes del mismo, la calificación unitaria de la infracción, el error de salto, etc. En estos supuestos concretos, cuando de la propia ley se infiere una sanción desproporcionada, ilógica o irrazonable, ¿el sujeto infractor tiene derecho a una sanción proporcionada?

A. La aplicación del principio de proporcionalidad en fase de instrucción del expediente sancionador. El principio de proporcionalidad es un *posterius*, es decir, se aplica después del principio de legalidad e, incluso, después de los otros principios del Derecho tributario sancionador. Así, pues, el instructor del expediente se ceñirá estrictamente a la legislación aplicable²⁰ para imponer la sanción correspondiente a la presunta infracción cometida por el sujeto infractor; solo cuando dicha sanción resulte desproporcionada con la infracción o esta sea desproporcionada con el ilícito tributario, ambos principios entran en conflicto. El principio de proporcionalidad se aplica fácilmente cuando las normas sancionadoras disponen de un margen de discrecionalidad para la cuantificación de la sanción. Ahora bien, como antes decíamos, esta situación no será frecuente con el régimen sancionador tributario establecido por la Ley 58/2003, ya que ha eliminado los intervalos sancionadores que establecía la Ley 230/1963, de forma que la actual Ley General Tributaria determina el porcentaje exacto de sanción aplicable en cada caso, reduciendo al máximo la discrecionalidad administrativa al aplicar el régimen sancionador tributario, con la finalidad de incrementar la seguridad jurídica²¹. Ante esta nueva situación debemos preguntarnos cómo se aplica el principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador, ya que el instructor del expediente no tiene margen legal para graduar la sanción y, del tenor literal del artículo 178 de la Ley 58/2003, no podemos concluir que dicho principio esté subsumido en el de legalidad, al contrario, ambos tienen autonomía propia y significado diferente, tanto por su contenido como en su aplicación. En un primer momento podría pensarse que la sanción proporcionada es

¹⁹ Por ejemplo, lo que no se podrá alegar es que la sanción por dejar de ingresar, cuando dicha infracción sea calificada de muy grave, supere a la cuota defraudada.

²⁰ Incluso aplicando retroactivamente la nueva legislación cuando sea más beneficiosa para el presunto infractor.

²¹ Exposición de motivos del Real Decreto 2063/2004.

aquella que se aplica al presunto sujeto infractor en función de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, para lo cual, primero debería calificarse la infracción si el tipo estuviera contenido en los artículos 191 a 193 de la Ley 58/2003 –ocultación y medios fraudulentos– y segundo, debería graduarse la sanción²², atendiendo a los criterios regulados en el artículo 187 de la Ley General Tributaria –comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado–, si bien con ello lo que conseguiríamos sería cumplir estrictamente con el principio de legalidad e incluso con el de seguridad jurídica, pero imponiendo en determinados casos sanciones desproporcionadas, tal y como vamos a intentar explicar con los siguientes ejemplos:

- Calificar una infracción de grave o muy grave en función de un porcentaje presupone admitir el error de salto²³ vulnerando con ello el principio de proporcionalidad. SANZ GADEA²⁴ afirma que sin duda el legislador era consciente de este problema pero, probablemente para no introducir excesivas complejidades, no ha aplicado tal técnica; desde luego, la simplicidad siempre es elogiada, sobre todo en las relaciones con el Fisco, pero en ningún caso debe primar ante una sanción desproporcionada. En realidad, el sistema de infracciones y sanciones diseñado por la Ley 58/2003 es bastante complejo, ya que se ha pretendido sancionar «toda conducta irregular» de forma mecánica, primando el *animus recaudandi* de la Administración, frente a los derechos fundamentales de los obligados tributarios, uno de los cuales es sin duda el de la proporcionalidad de la sanción. Supongamos, por ejemplo, un retenedor que hubiera dejado de ingresar retenciones de trabajo personal por importe de 6.000 euros; si las practicadas y no ingresadas ascienden a 3.000, la infracción se califica de grave, con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100, pero si las practicadas y no ingresadas ascienden a 3.000,01 euros, la infracción deviene en muy grave con multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100, es decir, 1 céntimo de euro de más en el numerador duplica la sanción. En este último supuesto, si el sujeto infractor solicita al instructor del expediente sancionador la aplicación del principio de proporcionalidad, ¿puede el instructor hacer prevalecer dicho principio frente al de legalidad? Lógicamente no acaban aquí los problemas. Si no hemos entendido mal la aplicación del principio de culpabilidad en la infracción por dejar de ingresar, la calificada de muy grave se identifica con el dolo –medios fraudulentos–, la grave con culpa grave –ocultación de datos– y la leve con la simple negligencia, siendo ilógico que un céntimo de más suponga pasar de la culpa grave al dolo²⁵. Por otra parte el artículo 191 de la Ley 58/2003, no distingue entre el supuesto de falta total de ingreso de las retenciones del de error en la aplicación del tipo, pues al ser conductas tan diferentes deberían sancionarse de forma también diferente, siendo deseable que se estableciese un mínimo no sancionable, pues la complejidad en el cálculo del tipo de retención conlleva que surjan pequeñas diferencias. Con todo, el mayor problema radica en la tipificación de la infracción, ya que las «retenciones» no son «tributos», tal y como vienen definidos en

²² Como señala la exposición de motivos de la Ley 58/2003, al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer.

²³ El error de salto es algo bien conocido en el campo de los tipos de gravamen; a él se refería el artículo 56 de la Ley 230/1963.

²⁴ Eduardo SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación», *RCyT*, CEF, n.º 259, 2004.

²⁵ Es cierto que el artículo 191.4, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria dice que: «La infracción también será muy grave, aunque no se hayan utilizado medios fraudulentos, ...»; pero esto es precisamente lo que es desproporcionado.

el artículo 2 de la Ley General Tributaria²⁶. Las retenciones son ingresos tributarios, una obligación de hacer, no de dar, y no hay ningún tributo que grave esa obligación, ni lo podría haber, pues el retenedor no tiene la capacidad económica que, en este caso concreto, corresponde al trabajador. La pregunta que cabe formular es: ¿está tipificada como infracción tributaria dejar de ingresar retenciones de trabajo personal? Desde luego, sí está calificada como grave o muy grave en función de las retenciones practicadas y no ingresadas, pero lo que está tipificado es exclusivamente dejar de ingresar tributos²⁷.

- La calificación unitaria de las infracciones tributarias también puede vulnerar el principio de proporcionalidad. Si una sociedad utiliza una persona interpuesta para cobrar dividendos incurrirá en una infracción tributaria muy grave [LGT 184.3 c)] al tener el testafarro la consideración de medio fraudulento. Para que se dé esta circunstancia no se exige ningún porcentaje mínimo de incidencia sobre la base de la sanción, por lo que cabe concluir, sin lugar a dudas, que la mera utilización de alguna persona o entidad interpuesta con la finalidad antes señalada, aunque su incidencia sea pequeña, ya califica la infracción como muy grave por utilización del citado medio fraudulento, lo cual es desproporcionado si el medio fraudulento es insignificante en relación con la base de la sanción. Supongamos que dicha base, es decir, la cuota del acta regularizada por la Inspección, asciende a 1.000.000 de euros, de los cuales 999.000 corresponden a deducciones de la cuota que superan los porcentajes máximos y 1.000 euros a los dividendos percibidos a través del testafarro; en este caso la infracción correspondiente a las deducciones sería calificada de leve, pero el medio fraudulento «contamina» a toda la infracción que será calificada de muy grave y sancionada con multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100, de tal forma que la multa mínima ascendería a 1.000.000 de euros, susceptible de ser incrementada en un 50 por 100, si hay reincidencia y perjuicio económico. Si el instructor del expediente, que ha aplicado la ley correctamente, considera que la multa es desproporcionada, ¿puede reducirla? Dicho de otra forma, ¿es nula una sanción desproporcionada?
- El porcentaje del 10 por 100 para calcular la incidencia de la ocultación (LGT 184.2) presenta similares problemas. En primer lugar, ese porcentaje es muy bajo, lo que podría indicar cierto *animus recaudandi* en la calificación de la infracción por dejar de ingresar²⁸; por otra parte, da lugar al error de salto. Supongamos que la Inspección de los Tributos incoa un acta por el Impuesto sobre Sociedades resultando una cuota a ingresar de 6.000 euros, de los cuales 60 corresponden a ventas no declaradas y 5.940 a gastos no deducibles; la incidencia de la ocultación es del 10 por 100, por lo que la infracción por dejar de ingresar se califica de leve y se sanciona con multa proporcional del 50 por 100, es decir, con 3.000 euros, sin posibilidad de incremento alguno en concepto de comisión repetida de infracciones tributarias y perjuicio económico para la Hacienda pública. Si las ventas no declaradas tienen una incidencia en la cuota del acta de 60,01 euros, la infracción sería grave [$60,01/6.000 > 10\%$] al superar la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción el 10 por 100 y se sancionaría con multa proporcional del 50 al 100 por 100, graduándose en función de los criterios antes citados. En este supuesto, ¿cómo aplica el instructor del expediente el principio de proporcionalidad?

²⁶ Con mayor motivo si atendemos al sentido jurídico, técnico o usual (LGT 12.2).

²⁷ Curiosamente, el retenedor podría incurrir en delito contra la Hacienda pública, pues el artículo 305 del Código Penal se refiere a eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.

²⁸ Estamos en presencia de una norma sancionadora «en blanco» que deberá ser completada en cada caso concreto según la regularización tributaria efectuada por la Administración.

- Determinar o acreditar improcedentemente bases impondibles negativas también puede dar lugar a sanciones desproporcionadas, si bien este supuesto se agrava con la deficiente redacción del artículo 195 de la Ley General Tributaria. Supongamos que una sociedad durante el periodo 2003 a 2010 declara bases impondibles negativas (2003, 1.000.000 de euros; 2004 a 2010, 100.000 euros); si la Inspección de los Tributos comprueba los ejercicios 2005 a 2009 y el contribuyente no puede acreditar la cuantía de la base impondible negativa del ejercicio 2003 por importe de 1.000.000 de euros, la sanción por acreditar improcedentemente dicha base en cada uno de los ejercicios comprobados asciende a 150.000 euros, es decir, en total 750.000 euros. Dichas sanciones podrían ser desproporcionadas en atención a las siguientes circunstancias:
 1. Es inconsistente que una conducta preparatoria que no produce ningún perjuicio económico a la Hacienda pública sea calificada como infracción grave (STS de 12 de noviembre de 2009).
 2. Dichas sanciones podrían vulnerar el principio *non bis in idem*²⁹. El sujeto infractor solo ha cometido una infracción, que la Hacienda pública puede sancionar, o bien en el momento en que el contribuyente declara la base impondible negativa (LGT 195.1), o bien en el ejercicio de la compensación (LGT 191.1).
 3. Las cinco sanciones de 150.000 euros en ningún caso se podrán deducir en su integridad en el futuro (LGT 195.3), ya que la posterior infracción por dejar de ingresar –vía compensación base impondible negativa de 1.000.000 de euros– ascenderá al 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, es decir, 150.000 euros si el tipo de gravamen es del 30 por 100 ($1.000.000 \times 0,3 \times 0,5$).
 4. La Ley 58/2003 no fija el plazo de compensación de las sanciones, produciéndose disonancias entre el plazo de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias y el de compensación de bases impondibles negativas.
 5. La presentación, en el ejercicio 2003, de una autoliquidación incorrecta que contenga una base impondible negativa susceptible de compensación en el futuro, sí es una conducta antijurídica –el contribuyente está obligado a declarar correctamente la base impondible del ejercicio–, tipificada en el artículo 195, primer párrafo, de la Ley 58/2003, y sancionable con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100, esto es, de 150.000 euros.
 6. Compensar improcedentemente bases impondibles negativas de ejercicios anteriores con la base impondible positiva del actual es sancionable porque se produce una falta de ingreso del tributo en cuestión (LGT 191.1), en el año de la compensación.
 7. La compensación de bases impondibles negativas no es un beneficio fiscal. ¿Se pierde este derecho por no declarar el saldo pendiente de compensación en los 15 años inmediatos y sucesivos? Evidentemente, no.
 8. Determinar o acreditar, en los ejercicios 2004 y siguientes, improcedentemente la base impondible negativa del ejercicio 2003, susceptible de compensación en los 15 años inme-

²⁹ La sanción se impone en cada ejercicio que el contribuyente ha hecho constar incorrectamente en su declaración del Impuesto sobre Sociedades saldos pendientes de compensación. Lógicamente, la sanción se incrementa notablemente si las mayores bases negativas son las más antiguas. Supongamos las siguientes bases impondibles negativas de los ejercicios [N - 2 = 950; N - 1 = 25 y N = 10] incorrectamente declaradas en los citados ejercicios con multa de [N - 2 = 142,50; N - 1 = 146,25 y N = 147,75]; si las bases impondibles negativas se hubieran declarado de forma inversa [N - 2 = 10; N - 1 = 25 y N = 950] la sanción hubiera sido de [N - 2 = 1,50; N - 1 = 5,25 y N = 147,75].

diatos y sucesivos, no es una conducta antijurídica³⁰, ya que solo es obligatorio declarar la base imponible negativa en el ejercicio en que se produce, estando obligado el sujeto pasivo, a tenor del artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades, a acreditar la procedencia y cuantía de las citadas bases, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. En estos casos, cuando falta la antijuridicidad de la conducta, no hay infracción y, por tanto, no procede la apertura de expediente sancionador.

9. La infracción la califica el artículo 195 de la Ley 58/2003, en todo caso, como grave, es decir, se presume que el sujeto infractor ha incurrido en culpa o negligencia grave. ¿El instructor puede valorar la culpabilidad del infractor?
10. En el presente caso se podría vulnerar el artículo 189.2 de la Ley 58/2003, ampliando el plazo de prescripción de las infracciones tributarias, fijado en cuatro años.
 - En circunstancias extraordinarias, el presunto sujeto infractor puede invocar que la sanción es desproporcionada. Estamos dando por sentado que el instructor del expediente ha cumplido estrictamente la ley, pero la sanción impuesta es desproporcionada por las consecuencias excepcionales que concurren en el sujeto infractor, tales como, despido de trabajadores, vaciamiento patrimonial, situaciones de insolvencia, posible confiscación, cierre del establecimiento, imposibilidad de acometer inversiones, pérdida de competitividad o de productividad, etc.

B. La aplicación del principio de proporcionalidad en vía de recurso administrativo. El instructor del expediente sancionador, si no propone una sanción por considerarla desproporcionada, vulnera la ley, con lo cual difícilmente aplicará el principio de proporcionalidad, pasando el problema a los órganos encargados de imponer la sanción y revisar su actuación. La cuestión surge precisamente cuando vía alegaciones el sujeto infractor invoca que la sanción es desproporcionada, pues el órgano competente para resolver el expediente no puede dejar sin respuesta la cuestión planteada por el reclamante, ya que podría incurrir en incongruencia omisiva, vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva, y, en este caso, la sanción sería atacable por vulnerar ese derecho fundamental. Cuestión diferente sería que se sobreseyese el expediente por alguna de las deficiencias técnicas que presenta el régimen de infracciones y sanciones tributarias que anteriormente hemos reseñado, como podrían ser la carencia de antijuridicidad, la tipificación incorrecta de las conductas ilícitas, etc., si bien el error de salto parece que debería corregirse en todo caso, máxime teniendo en cuenta la multitud de límites aplicables en el procedimiento sancionador.

En la misma situación se encontrarán el órgano encargado de resolver el recurso de reposición y los Tribunales Económico-Administrativos que, en ningún caso, podrán cuestionar la inconstitucionalidad de los artículos incluidos en el Título IV de la Ley 58/2003 o la ilegalidad del Real Decreto 2063/2004; pero no es esta la cuestión que se debatirá en el procedimiento, sino la posible nulidad de la sanción por ser desproporcionada, en aquellos casos en que la aplicación del régimen sancionador conduzca a resultados ilógicos o irracionales. No se trata, pues, de enjuiciar la proporcionalidad de la ley, sino de revisar si la sanción impugnada es desproporcionada, atendiendo a las circunstancias fácticas concurrentes en el sujeto infractor. En nuestra opinión, el principio de proporcionalidad ha sido subsumido por el de legalidad y el de seguridad jurídica, al haber desaparecido de la Ley 58/2003 los límites –máximo y mínimo– para aplicar los criterios de graduación de las sanciones tributarias

³⁰ Excepto en el régimen de consolidación fiscal en que la compensación de bases imponibles negativas es obligatoria.

lo que presupone que ningún margen habrá en esta vía administrativa para aplicar dicho principio, vulnerando con ello el mandato del artículo 178 de la Ley General Tributaria. Sucede, sin embargo, que los principios se aplican de forma diferente al resto de normas jurídicas, lo que significa que en caso de conflicto es posible que prevalezca uno de ellos en detrimento de los demás, siendo labor del intérprete averiguar la importancia de cada uno de ellos en el caso controvertido.

ARROYO JIMÉNEZ ³¹, citando a Alexy, divide las normas jurídicas, atendiendo a su ponderación, en principios y reglas; los principios están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas; en cambio, las reglas son normas que solo pueden ser cumplidas o no. Siguiendo al citado autor, podemos concluir que solo se quebrantará el principio de proporcionalidad cuando estemos ante una vulneración flagrante del mismo, pues los principios son mandatos de optimización, esto es, por tratarse de normas fragmentarias en cuanto a su consecuencia jurídica, susceptibles tan solo de un cumplimiento gradual, al aplicarse en mayor o menor medida, o más o menos frecuentemente. Si admitimos que el principio de legalidad y el de proporcionalidad son principios independientes, en caso de conflicto ³², unas veces prevalecerá el de legalidad y otras el de proporcionalidad. Con este planteamiento, solo aquellas sanciones que de una forma clara resulten desproporcionadas, por ser ilógico o irracional el resultado obtenido con la aplicación estricta de la ley, podrán ser anuladas o moduladas por los órganos encargados de revisarlas en vía administrativa, atendiendo al principio de proporcionalidad que, en el caso enjuiciado, prevalecerá sobre el de legalidad.

C. La aplicación del principio de proporcionalidad por los tribunales. Indudablemente, los juzgados y tribunales del orden contencioso-administrativo aplicarán las normas jurídicas, ya sean principios o reglas, siguiendo las pautas antes señaladas; pero, además, en sede judicial se pueden expulsar ³³ del ordenamiento jurídico las leyes que sean tachadas de inconstitucionales y los reglamentos que sean declarados ilegales.

Los artículos 31 y siguientes de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, regulan el recurso de inconstitucionalidad contra leyes, disposiciones normativas o actos con fuerza de ley que puede interponerse contra las citadas disposiciones que sean posteriores a la Constitución; por el contrario, la cuestión de inconstitucionalidad, regulada en los artículos 35 y siguientes de la citada Ley Orgánica 2/1979, cabe contra todo tipo de leyes, ya sean anteriores o posteriores a la Constitución. Ahora bien, como el apartado tercero de la disposición derogatoria de la Constitución deroga cuantas disposiciones se opongan a lo establecido en la misma –inconstitucionalidad sobrevenida–, los jueces y tribunales están habilitados para inaplicar las leyes preconstitucionales que se opongan a la Norma fundamental. El Tribunal Constitucional, en Sentencia de 2 de febrero de 1981, lo expresó de forma diáfana: «Así como frente a las leyes postconstitucionales el tribunal ostenta un monopolio para enjuiciar su conformidad a la Constitución, en relación con las preconstitucionales, los jueces y tribunales deben inaplicarlas si entienden que han quedado deroga-

³¹ Luis ARROYO JIMÉNEZ: «Ponderación, proporcionalidad y Derecho administrativo», *Indret*. N.º 2/2009.

³² Los conflictos de reglas se resuelven mediante el establecimiento de una relación de preferencia a favor de una de ellas y en perjuicio de la otra, que puede calificarse como incondicionada en la medida que se enuncia en abstracto, de modo que, por muchas que sean las veces en que se plantee dicho conflicto, siempre habrá de resolverse de la misma manera.

³³ Diferente de la expulsión es la inaplicación. El artículo 6 de la Ley Orgánica 6/1985 del Poder Judicial establece: «Los jueces y tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa».

das por la Constitución por oponerse a la misma; o pueden, en caso de duda, someter este tema al Tribunal Constitucional por la vía de la cuestión de inconstitucionalidad».

Los reglamentos son depurados por la jurisdicción contencioso-administrativa que conoce, entre otras, de las pretensiones que se deduzcan contra las disposiciones generales de rango inferior a la ley. Tradicionalmente se ha distinguido entre el recurso directo e indirecto: con el primero se impugna directamente la disposición de carácter general; mediante el recurso indirecto se impugna un acto de aplicación de un reglamento alegando la ilegalidad del mismo que, en última instancia, deberá someterse a la cuestión de ilegalidad regulada en los artículos 123 a 126 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; en efecto, el artículo 26.1 de la Ley 29/1998 establece que: «Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho».

En el ámbito penal, el Tribunal Constitucional ha negado en múltiples ocasiones que las penas impuestas por los tribunales de dicho orden jurisdiccional fueran desproporcionadas. La primera vez que declaró la inconstitucionalidad de un precepto penal por considerar desproporcionada la sanción fue en la Sentencia 136/1999, de 20 de julio, relativa a la excarcelación de los miembros de la mesa nacional de Herri Batasuna, al entender desproporcionada la pena prevista en el Código Penal desde el punto de vista del artículo 25 de la Constitución. El fundamento jurídico 23, de la citada resolución, dice: «El juicio de proporcionalidad respecto al tratamiento de los derechos fundamentales y, en concreto, en materia penal, respecto a la cantidad y calidad de la pena en relación con el tipo de comportamiento incriminado, debe partir en esta sede de la potestad exclusiva del legislador para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo. En el ejercicio de dicha potestad el legislador goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática. De ahí que, en concreto, la relación de proporción que deba guardar un comportamiento penalmente típico con la sanción que se le asigna será el fruto de un complejo juicio de oportunidad que no supone una mera ejecución o aplicación de la Constitución, y para el que ha de atender no solo al fin esencial y directo de protección al que responde la norma, sino también a otros fines legítimos que pueda perseguir con la pena y a las diversas formas en que la misma opera y que podrían catalogarse como sus funciones o fines inmediatos a las diversas formas en que la conminación abstracta de la pena y su aplicación influyen en el comportamiento de los destinatarios de la norma –intimidación, eliminación de la venganza privada, consolidación de las convicciones éticas generales, refuerzo del sentimiento de fidelidad al ordenamiento, resocialización, etc.– y que se clasifican doctrinalmente bajo las denominaciones de prevención general y de prevención especial. Estos efectos de la pena dependen a su vez de factores tales como la gravedad del comportamiento que se pretende disuadir, las posibilidades fácticas de su detección y sanción y las percepciones sociales relativas a la adecuación entre delito y pena».

Por último, hay que recalcar que para restablecer el principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho tributario sancionador, sería necesario modificar el actual sistema de infracciones y sanciones tributarias, introduciendo alguna de estas modificaciones: 1.^a, la infracción en todo caso debe ser calificada por el instructor del expediente en función de la culpa del sujeto infractor; 2.^a, reestablecer los límites –máximo y mínimo– para aplicar los criterios de graduación de las sanciones tributarias; 3.^a, eliminar los errores de salto; 4.^a, eliminar la calificación unitaria de la infracción; 5.^a, establecer cierto margen de tolerancia, etc., siendo deseable una mayor simplificación y colaboración con el obligado tributario.