UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

FACULTAD DE DERECHO

El principio de proporcionalidad en la potestad sancionadora tributaria

Tesis que presenta para la obtención del grado de Doctor el licenciado en Derecho Sergio Domingo Baamonde Boquete

V.B.

D. JUAN JOSÉ NIETO MONTERO

FDO. SERGIO DOMINGO BAAMONDE BOQUETE

SUMARIO

SUMARIO..... 1

ABREVIATURAS..... 7

INTRODUCCIÓN 9

CAPÍTULO I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES. NATURALEZA JURÍDICA 21

1. 1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA. 21

1. 2 CONCEPTO Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES. NATURALEZA JURÍDICA 40

1.2.1 CONCEPTO. 40

1.2.2 DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES.....45

1.2.2.1. Proporcionalidad y Buena Fe.....45

1.2.2.2. Proporcionalidad y prohibición del abuso de derecho. 48

1.2.2.3. Proporcionalidad e igualdad 51

1.2.2.4. Proporcionalidad y razonabilidad. 53

1.2.2.5. Proporcionalidad y equidad. 56

1.2.3 NATURALEZA JURÍDICA 61

1. 3 RECAPITULACIÓN 63

CAPÍTULO II. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES 65

2.1 LIBERTAD, JUSTICIA Y DIGNIDAD.....71

2.2 LA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SERVIR CON OBJETIVIDAD LOS INTERESES GENERALES. 75

2.2.1 EL CONCEPTO DE INTERÉS GENERAL. EL INTERÉS GENERAL EN DERECHO TRIBUTARIO. 76

2.2.2 OBJETIVIDAD. 80

2.3 CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA. 82

2.4 LA INCIDENCIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA AUTONOMÍA FINANCIERA 84

2.5 EL SECTOR PÚBLICO ECONÓMICO 90

2.6 INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD EN LA ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS 93

2.7 RECAPITULACIÓN 98

CAPÍTULO III. JUSTIFICACIÓN TÉCNICA. PRESUPUESTOS, REQUISITOS Y ELEMENTOS. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS. 103

3.1 REQUISITOS EXTRÍNSECOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD 104

3.1.1. COMPETENCIA SANCIONADORA DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 104

3.1.2 LA MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES SANCIONADORAS EN LA LGT 114

3.2 LOS PRESUPUESTOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. LA JUSTIFICACIÓN TELEOLÓGICA 123

3.3 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS 127

3.3.1 ATRIBUCIÓN Y EXTENSIÓN. CONDICIONES DE EJERCICIO. LA DISCRECIONALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO. 131

3.3.2. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO LÍMITES 155

3. 3.3. PROCEDIMIENTO DE EJERCICIO 169

3.4 ELEMENTOS DE LA PROPORCIONALIDAD 176

3.4.1. EL PRESUPUESTO DE HECHO.....177

3.4.2. LOS MEDIOS.....180

3.4.3. EL FIN. POSIBLES CONFLICTOS.....183

3.4.3.1 Conflictos entre derechos fundamentales 186

3.4.3.2 Conflictos entre derechos fundamentales y el interés general.....187

3.4.3.3 Conflictos entre intereses generales e intereses particulares 188

3.4.3.4 Conflictos entre intereses generales 189

3.5 RECAPITULACIÓN.....190

CAPÍTULO IV. CONTROL DE PROPORCIONALIDAD 199

4. 1. JUICIO DE IDONEIDAD (Geeignetkeit).....208

4.1.1 ELEMENTOS 209

4.1.1.1 Legitimidad del fin y de los medios. La lucha contra el fraude fiscal y el principio de capacidad económica. 209

4.1.1.2 Utilidad de las medidas.....217

4.1.2 JUICIO DE IDONEIDAD PARA EL LEGISLADOR. IDONEIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR CONTENIDO EN LA LGT Y DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.....224

4.1.3 JUICIO DE IDONEIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN. 240

4. 2. JUICIO DE NECESIDAD (Erforderlichkeit). 242

4.2.1 ETAPAS 244

4.2.1.1 Búsqueda de medios alternativos idóneos. 244

4.2.1.2 Búsqueda del medio más benigno.....248

4.2.2 JUICIO DE NECESIDAD PARA EL LEGISLADOR.....259

4.2.3 JUICIO DE NECESIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN..268

4.3 JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO (Abwägung)..... 270

4.3.1. JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO PARA EL LEGISLADOR. 274

4.3.2 JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO PARA LA ADMINISTRACIÓN. 278

4.3.2.1. Determinación de los derechos implicados en la ponderación y adjudicación de un peso a los mismos. 282

4.3.2.2. La comparación del peso de los principios en juego 288

4.3.2.3. El establecimiento de una relación de precedencia condicionada..... 288

4.4 RECAPITULACIÓN..... 292

CAPÍTULO V. TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL..... 303

5.1. EL TRIBUNAL SUPREMO 303

5.2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL..... 314

5.2.1. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CON VALOR DE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. 322

5.2.1.1. El principio de proporcionalidad como prohibición de exceso. La conexión del principio con los derechos fundamentales del contribuyente en la jurisprudencia constitucional. 325

5.2.1.2. El principio de proporcionalidad como ponderación entre derechos. El derecho a una distribución justa de las cargas fiscales y los derechos a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio. 342

5.2.2. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO. 350

5.3 RECAPITULACIÓN 352

CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN DERECHO POSITIVO. ESPECIAL REFERENCIA A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....357

6.1 EL PRINCIPIO EN DERECHO POSITIVO. SU FORMULACIÓN EN LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE. 357

6.2 LA RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD POR LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. 368

6.2.1. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: SUS DIVERSAS MANIFESTACIONES. 368

6.2.2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DE LA POTESTAD SANCIONADORA.....370

6.2.3. LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. 373

6.2.3.1 Circunstancias Agravantes. 382

6.2.3.2 Circunstancias de Reducción 429

6.2.3.3 Otras circunstancias 447

6.3 RECAPITULACIÓN 484

CONCLUSIONES.....501

BIBLIOGRAFÍA 519

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ABREVIATURAS

AEAT ..... Agencia Estatal de la Administración Tributaria

CA..... Comunidad Autónoma

CC…… Código Civil

CE…… Constitución Española

CEDH..... Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales

EDERSA ..... Editoriales de Derecho Reunidas

GPCIU ..... Grupo Parlamentario Convergencia i Unió

IEF ..... Instituto de Estudios Fiscales

INAP ..... Instituto Nacional de Administración Pública

IRPF..... Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LDGC..... Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

LGT..... Ley General Tributaria

LJCA ..... Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa

LIRPF..... Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS…… Ley del impuesto sobre sociedades

LOFCA..... Ley Orgánica de Financiación Autonómica

LOPSC..... Ley Orgánica de Protección y Seguridad Ciudadana

LPA..... Ley de Procedimiento Administrativo

LRBRL ..... Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local

QF…… Quincena Fiscal

REDF…….. Revista Española de Derecho Financiero

RGR..... Reglamento General de Recaudación

RGRST……Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

RIF..... Revista de Información Fiscal

REPEPOS ..... Reglamento del Ejercicio de la Potestad Sancionadora

RSCL..... Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales

STC ..... Sentencia del Tribunal Constitucional

STS ..... Sentencia del Tribunal Supremo

TC..... Tribunal Constitucional

TEAC..... Tribunal Económico- Administrativo Central

TEDH..... Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TS..... Tribunal Supremo

TSJ..... Tribunal Superior de Justicia

UE ..... Unión Europea

VVAA..... Varios Autores

INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente se consideró que la sanción era una parte más del contenido de la deuda tributaria pero esta concepción recogida en la Ley General Tributaria de 1963 ha sido abandonada y, de hecho, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) contiene una regulación independiente de la potestad sancionadora respecto de las restantes potestades de la Administración Tributaria. Este cambio de concepto supone un antes y un después en la regulación del régimen sancionador tributario que, entre otras cosas, conlleva que los principios que inspiran la regulación contenida en la LGT relativa al ejercicio de la potestad sancionadora sean distintos de los que enmarcan el resto de la actividad de la Administración Tributaria. En concreto, aquellos que rigen la actuación sancionadora de la Administración Tributaria son, en su gran mayoría, los principios que la LGT toma prestados del Derecho Administrativo Sancionador con las especialidades que la imposición de sanciones en este ámbito del Derecho reclama.

Se trata éste de uno de los aspectos que mayor novedad supuso en la regulación acometida por la actual LGT, muestra de lo cual es, sin duda alguna, el hecho de que el legislador haya decidido dedicarle un capítulo entero e independiente al régimen jurídico de la potestad sancionadora y tanto es así que si en la anterior LGT se regulaba el ejercicio de la potestad sancionadora en 12 artículos, en la actual ley, el legislador le dedica un total de 34. Esta autónoma y radicalmente distinta regulación es una clara respuesta a la forma en que se ha asimilado y ha evolucionado el tratamiento de esta materia tanto doctrinal como jurisprudencialmente, pues, con el paso del tiempo, se ha llegado a la conclusión, indiscutiblemente aceptada, de que mientras que el tributo es un interés patrimonial de la Administración, la sanción no es más que un castigo que se impone a quien infringe la ley pero no tiene la consideración de interés jurídicamente protegido.

Todas estas razones justifican sobradamente la regulación independiente del régimen sancionador respecto de la dedicada por la LGT a la deuda tributaria, pero entonces la cuestión que se plantea es la de qué principios van a marcar la senda que la Administración Tributaria ha de seguir para ejercitar su potestad sancionadora y en qué medida resultan de aplicación las directrices generales de la potestad administrativa sancionadora en el ámbito tributario.

Para dar respuesta a la primera de las cuestiones nada mejor que recurrir a la doctrina del Tribunal Constitucional que, en su conocida sentencia 18/1981 de 8 de junio, señalaba que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo" y esta teoría del poder punitivo único del Estado sería mantenida por el Tribunal Supremo a lo largo de los años.

Dada la identidad ontológica entre ilícito penal y administrativo, pues ambas son manifestaciones del poder represivo del Estado, se acepta ya unánimemente, tanto por jurisprudencia como por la doctrina, que los principios del Derecho Penal se aplican al Derecho Administrativo Sancionador y ello por varias razones de peso, entre las cuales podemos citar el hecho de que la construcción técnica del Derecho Penal es históricamente anterior y por ello su dogmática está ya consolidada (algo que, por el momento, no se puede decir del todo con respecto al Derecho Administrativo Sancionador) y, por otro lado, porque los principios penales son más progresistas en cuanto a los derechos fundamentales se refiere y, por tanto, más acordes con el espíritu de la *Carta Magna*.

Y dicho esto, resulta oportuno detenerse en averiguar cuáles de los principios del Orden Penal son plenamente trasladables al Derecho Sancionador. Jurisprudencialmente pocas concreciones se han realizado al respecto pero para parte de la doctrina la respuesta, en principio, es clara, siendo aplicables aquellos que se deriven de la Constitución Española, esto

es, los principios de legalidad, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, tipicidad...

Sin embargo, otros autores entienden que esta respuesta reduce claramente la lista de principios que se podrían emplear en esta esfera, razón que aconseja entender que también han de aplicarse aquellos principios penales que no estén expresamente consagrados por la Constitución Española, sobre todo, habida cuenta de que la extensión de principios penales al ámbito administrativo fue realizada por primera vez antes incluso de la *Carta Magna*. Este no parece un argumento suficiente si tenemos en cuenta que algunos de esos principios podrían precisamente ser contrarios a la actual Constitución Española, y quizá por ese motivo, no los haya recogido explícitamente nuestro *Texto Supremo*. Por ello cabe concluir que serán aplicables aquellos principios que se reconozcan expresamente en la Constitución Española más aquellos otros que se encuentren reconocidos implícitamente, como ocurre en el caso, entre otros, del principio de proporcionalidad.

Con todo eso, también es necesario recordar que la aplicación de los principios del Derecho Penal a la potestad sancionadora de la Administración se realizará con matices, en palabras del Tribunal Constitucional, lo cual nos lleva a la segunda de las cuestiones anteriormente planteadas. Para la aplicación de los mencionados principios se ha de tener en cuenta que se realizarán las adaptaciones funcionales que sean necesarias, pero, eso sí, sin afectar a su esencia. Y a esta adaptación es a la que se refiere el art. 178 LGT, cuando dice que la potestad sancionadora en el ámbito tributario se ejercerá de acuerdo con los principios contenidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, pero con las especialidades contenidas en la normativa tributaria.

Una vez ha quedado explicado el origen de los principios que han de ser observados por los órganos de la Administración Tributaria a la hora de aplicar las sanciones previstas por la ley, podemos adentrarnos ya en el

objeto del presente trabajo: el estudio del principio de proporcionalidad en la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

El principio de proporcionalidad es un Principio General del Derecho cuya primera y más clara consecuencia es que obliga al operador jurídico a ponderar las circunstancias que conforman el supuesto de hecho. En otras palabras, a lo que obliga es a no aplicar sin más la ley, de manera que a tal previsión legislativa o reglamentaria, tal actuación, sino que el órgano al que corresponda intervenir ha de valorar en qué condiciones se ha producido la situación a resolver y también qué intereses están en conflicto o pudieran verse afectados con la solución que se dé al caso (de los posibles conflictos de intereses nos ocuparemos a lo largo de este trabajo). Esta explicación revela, *prima facie*, dos cosas: en primer lugar, que las normas tienen como finalidad última proteger unos valores o intereses si bien éstos pueden ser contrapuestos e incluso entrar en conflicto y, en segundo lugar, que la necesidad de respetar este principio entronca con razones de justicia, puesto que una aplicación en abstracto de la ley, derivada de la incapacidad de ésta de prever todos los casos concretos posibles en la práctica, puede producir resultados injustos e incluso desvirtuar el objetivo de la norma.

Por esta razón la aplicación proporcional de la norma se hace imprescindible en un Estado de Derecho que, como el nuestro, "propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la igualdad, la justicia y el pluralismo político" (art. 1.1 de la Constitución Española) y es que, a pesar de que nuestra Carta Magna no alude expresamente al principio de proporcionalidad, éste tiene, como veremos, unas evidentes connotaciones constitucionales y unos fundamentos claramente arraigados en el Texto Fundamental.

Precisamente uno de los objetivos de este trabajo radica en demostrar que la propia Constitución Española reconoce y consagra el principio aquí tratado. Ahora bien, debemos tener en cuenta que el principio de proporcionalidad no sólo tiene una dimensión multidisciplinar impregnando su influencia en todas y cada una de las ramas del Ordenamiento Jurídico sino que incluso dentro del Derecho Financiero y Tributario sus proyecciones

son múltiples. Así, por ejemplo, vemos la consagración y aplicación del principio de proporcionalidad en el régimen de las medidas cautelares que se pueden adoptar en los procedimientos tributarios así como también observamos la presencia de este principio de un modo importante en todo lo que concierne a la ejecución forzosa

Sin embargo, lo cierto es que un prolijo análisis de todas ellas sería irrealizable en un solo trabajo y por este motivo, aunque sin perder de vista dichas manifestaciones, hemos decidido centrarnos en una sola de ellas que es, como ya se ha avanzado, la personalización de la filosofía del principio de proporcionalidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador. La razón de esta elección no se debe al escaso interés que pueda suscitar el estudio de la realización del principio de proporcionalidad en otros ámbitos en los que se desarrolla la actividad de la Administración Tributaria pues entendemos de la máxima importancia el reflejo que dicho principio tiene en los mismos. Sin embargo, nos parece que la presencia del principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario Sancionador supone no sólo un hito relevante sino también delicado pues estamos hablando de un aspecto de la actividad administrativa (la imposición de sanciones) que día a día infunde temor y preocupación a miles de ciudadanos y el hecho de que dicha actividad padezca de cierto desprestigio nos hace concluir que ésta precisa urgente e inaplazablemente de unas pautas que la Administración debiese seguir para tratar de dignificar su labor y conseguir que los ciudadanos percibiesen el procedimiento de aplicación de sanciones como algo eficaz y que ofrece al conjunto de la ciudadanía la seguridad que ésta demanda.

Para comprender el alcance y acogida del principio de proporcionalidad hemos considerado oportuno seguir en esta investigación con la estructura sistemática que a continuación se expone.

En primer lugar hemos estimado conveniente hacer un breve repaso a la evolución histórica de este principio para evidenciar la fuerte deuda que la actual configuración positiva del mismo tiene con su pasado y con las distintas fases por las que ha discurrido su evolución a lo largo del tiempo. En este sentido, entre otras cosas, se podrá comprobar que, al contrario de

lo que sucede con otros principios de la potestad sancionadora, el principio de proporcionalidad no siempre figuró entre las reglas cuya inobservancia se considera antijurídica, razón que determinó que no fuese hasta el Derecho Administrativo moderno cuando se aceptó unánimemente la vigencia del mismo. En realidad, la historia del principio es la historia de una constante pugna contra los privilegios de la Administración y su obstinada resistencia a perder márgenes de discrecionalidad en su actuación lo cual, qué duda cabe, retrasó enormemente la aceptación de los postulados de un principio que, como el de proporcionalidad, tenía precisamente su razón de ser en el control de la actuación administrativa.

Tras analizar la naturaleza jurídica del principio, tratar de ofrecer un concepto del mismo (tarea que se antoja ardua, ante la ausencia de una definición mayoritariamente aceptada) y de delimitarlo respecto de otros principios o figuras jurídicas con los que guarda una estrecha relación, nos ocuparemos de la importante cuestión de su fundamentación constitucional de cuya aceptación depende la consideración que se tenga del principio y que, por razones de claridad expositiva, expondremos en varios apartados. Así pondremos de manifiesto la relación, antes comentada, con los principios de igualdad, justicia y también dignidad de la persona; su implicación en la prohibición constitucional de la arbitrariedad; su derivación de la obligación de la Administración de servir con objetividad los intereses generales;... y otros aspectos de relevancia constitucional que, a todas luces, ponen de manifiesto que estamos ante uno de los principios que, según nuestra jurisprudencia, constituyen “la atmósfera en la que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas” [1].

A continuación nos adentraremos en la no menos gravosa tarea de abordar la construcción técnica del principio la cual se basa en su estructuración en presupuestos, requisitos (internos y externos) y elementos.

[1] STS de 30 de abril de 1988 RJ 1988/3294; 22 de diciembre de 1990 RJ 1990/10183; 27 de mayo de 1988 RJ 1998/4374; 24 de septiembre de 2009 RJ 2010/905; etc.

El primero de los presupuestos, la justificación teleológica, será el punto de partida del estudio pero, sin duda alguna, éste pasa en gran medida por analizar el principio de legalidad y, sobre todo, la figura de las potestades administrativas prestando especial atención en el trabajo a las potestades discrecionales y a la relación de su ejercicio con los derechos fundamentales.

Respecto al ejercicio discrecional de las potestades administrativas se analizará intentando huir de cualquier convencionalismo que impida poner de relieve las consecuencias de una discrecionalidad ilimitada y la acertada evolución del legislador cada vez más dado a condicionar la apreciación de los hechos por parte de la Administración de cara a evitar que la discrecionalidad se acabe convirtiendo en arbitrariedad a la hora de imponer los castigos. En este punto, diversas opiniones doctrinales y de nuestra jurisprudencia nos servirán para arrojar luz en un tema tan polémico como es el de intentar acotar la actividad sancionadora de la Administración. Como veremos, la discrecionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora ha sido drásticamente reducida por la LGT que tiende a prever el importe exacto de la multa a imponer en cada caso, si bien para ciertos supuestos sigue contemplando unos niveles máximos y mínimos dentro de los cuales la Administración, ateniéndose, cómo es lógico, a la necesaria proporcionalidad de las sanciones, elegirá libre, que no incontrolablemente, la cuantía de la sanción.

En cuanto a los derechos fundamentales y su protección frente al ejercicio de las facultades atribuidas a los poderes públicos, se demostrará el importante papel que juega el principio de proporcionalidad en cuanto herramienta que orienta la fijación de límites a este tipo de derechos.

El segundo pilar de la estructura técnica lo conforman los requisitos y nos centraremos en este punto del trabajo en los extrínsecos puesto que los intrínsecos son objeto de estudio detallado y pormenorizado en la parte central de aquél. Los requisitos extrínsecos son la competencia para la imposición de las sanciones y la motivación de las resoluciones en virtud de las cuales se determinan aquellas y se valorará la influencia de ambos en el

adecuado funcionamiento del principio a la hora de concluir si la actuación de la Administración Tributaria ha sido la correcta desde la perspectiva del mismo.

Pero partiendo de los presupuestos y de la necesidad de observar unos requisitos, se ha configurado doctrinalmente el proceso de aplicación de la ley que sería aconsejable observase el órgano sancionador estando éste conformado por lo que se ha dado en llamar elementos del principio de proporcionalidad. Se trata de un procedimiento que pasa fundamentalmente por la previa calificación de los hechos y la interpretación de los fines que la norma habilitante de la actuación persigue. Todo este complejo procedimental será convenientemente explorado para a continuación estudiar los referidos elementos que son precisamente el presupuesto de hecho, los medios utilizados y los fines perseguidos.

Como núcleo duro de este trabajo hemos escogido lo que consideramos como el nudo gordiano del principio de proporcionalidad que no es otro que su descomposición en los tres subprincipios o test que a juicio de la doctrina patria forman el mismo y que son los anteriormente referidos requisitos intrínsecos del principio: el subprincipio de idoneidad o utilidad, el subprincipio de necesidad o indispensabilidad y el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o racionalidad. Cada uno de estos subprincipios es analizado detalladamente en este trabajo tanto respecto de lo que su exigencia supone para la Administración como las implicaciones que la necesidad de su respeto implica para el Legislador.

Con el análisis del subprincipio de idoneidad pondremos de manifiesto que la medida objeto de control ha de contribuir decisivamente a alcanzar un fin que resulte constitucionalmente legítimo debiendo tener en cuenta que el hecho de que un fin resulte constitucionalmente legítimo no convierte por ello sólo en legítimos los medios utilizados para alcanzarlo.

Mediante el estudio del subprincipio de necesidad se analizarán las características que tiene que reunir todo catálogo de infracciones y sanciones diseñado por el legislador así como la relación que debe existir entre dicho catálogo y las actuaciones de la Administración Tributaria y la

protección de su potestad recaudatoria todo ello sin perder de vista la necesidad de que ésta cuente con medios eficaces que permitan el logro de sus objetivos pero a la vez garanticen un nivel óptimo de protección de los derechos y libertades del contribuyente, es decir, que permitan alcanzar el fin propuesto causando el menor daño posible a los intereses de los afectados.

En tercer y último lugar estudiaremos en profundidad el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto para ver cómo se han de ponderar los beneficios y perjuicios que conlleva toda norma y toda actuación de la Administración. En esta ponderación el objetivo debe ser lograr un equilibrio de ventajas e inconvenientes por lo que se explicarán las distintas fases por las que debe discurrir aquella con el fin de que se eviten los daños excesivos o innecesarios comparando mediantes este procedimiento los derechos o intereses en conflicto, asignándoles un valor a cada uno y decidiendo finalmente cuál debe prevalecer y en qué medida.

Como veremos, sólo la sucesiva superación de estos test otorgará legitimidad a la actuación de los Poderes Públicos en tanto que podría tacharse de anticonstitucional una medida que no pasase alguno de estos filtros.

La naturaleza tridimensional del principio de proporcionalidad condicionará el análisis que los distintos juzgados y tribunales hagan tanto del producto de la actividad administrativa como el que el Tribunal Constitucional realizará de las decisiones del legislador y se hará un especial énfasis en el hecho de que dicho análisis ha de ser a su vez proporcionado de manera que los órganos del Poder Judicial no podrán sustituir la voluntad del órgano enjuiciado por la suya propia

En la explicación de todos estos requisitos trataremos de determinar si su observación constituye la garantía de que control y actuación controlada han sido mensurados y de que, en ninguno de los casos, se ha producido un inútil ni un excesivo e injustificable derroche de los medios y recursos del Estado ni un innecesario perjuicio para los derechos de los ciudadanos.

La recta final del estudio la encararemos con un análisis del principio bajo la óptica del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, cuya labor ha sido decisiva para la consolidación del mismo, y también, como es natural, bajo el prisma del Legislador haciendo un cuidadoso repaso de nuestro Derecho Positivo vigente en lo que a la proporcionalidad de las sanciones se refiere.

En lo que se refiere a las aportaciones realizadas por nuestra jurisprudencia destacaremos fundamentalmente la labor de construcción técnica del principio llevada a cabo por el Tribunal Constitucional pero también incidiremos en las consideraciones vertidas por el Tribunal Supremo quien ha afirmado reiteradamente la naturaleza de Principio General del Derecho y ha centrado su tratamiento en el uso de este principio como una herramienta de incomparable eficacia en la lucha contra la arbitrariedad y en el análisis de la relación entre medios y fines que el principio nos exige.

El Tribunal Constitucional por su parte ha utilizado el principio como una de sus principales técnicas para afianzar la protección de los derechos fundamentales frente a posibles intromisiones ilegítimas de los Poderes Públicos. En este sentido tendremos ocasión de comprobar cómo nuestro más *Alto Intérprete* ha confirmado de forma reiterada la consideración de este principio como un principio consagrado en la Constitución y las consecuencias de su vigencia para la defensa de derechos fundamentales tales como la presunción de inocencia, el derecho a la intimidad, a la predeterminación normativa de infracciones y sanciones y a la igualdad.

Finalmente, como decíamos, abordaremos un análisis minucioso y exhaustivo de las proyecciones del principio de proporcionalidad en nuestro Derecho Positivo. En esta materia resulta fundamental el tratamiento dado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. Explicada esta, analizaremos todo el material que al respecto nos ofrece la LGT haciendo especial hincapié en la graduación de las sanciones en cuanto que es la principal consecuencia del principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario Sancionador y en cuanto que tienen su innegable

origen en los establecidos por la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre los cuales serán convenientemente explicados también aunque no, como es lógico, con el mismo grado de detalle con el que nos ocuparemos de los criterios de la LGT.

Respecto de los criterios de graduación contenidos en la LGT nos centraremos fundamentalmente en los previstos en el art. 187 que son aquellos a los que la ley se refiere expresamente como criterios de graduación, es decir, el de comisión repetida de infracciones tributarias, el de perjuicios causados a la Hacienda Pública, el de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación (todos ellos circunstancias agravantes) y el de acuerdo o conformidad del obligado tributario (circunstancia de reducción). No por centrarnos en dichos criterios nos olvidaremos de otras circunstancias que contribuyen a delimitar el importe de la sanción aún cuando no reciban la denominación de criterios de graduación y que serán de aplicación respecto de la sanciones a imponer por la comisión de infracciones que no suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Además, se pondrá de manifiesto la existencia de un régimen de graduación específicamente previsto para las sanciones no pecuniarias que no goza del mismo desarrollo que el establecido para las pecuniarias pero al que debe dedicársele también cierta atención.

Sin duda esta parte del trabajo es fundamental para comprobar la aceptación que ha tenido el principio de proporcionalidad en nuestra normativa y por ello se realizará en ella el mayor esfuerzo crítico con el fin de poner de relieve los aciertos del legislador a la hora de proyectar las manifestaciones de dicho principio y de identificar los puntos que son susceptibles de ser mejorados y que requieren de una revisión para conseguir la plena adaptación de la ley a los postulados del referido principio.

En esta tarea debemos destacar dos cuestiones clave: nos detendremos en la conflictividad que podría generarse respecto del principio de *non bis in idem* recordando la constitucionalidad de la posibilidad de graduar las sanciones en cuanto que no resulta vulneradora de dicho

principio y confirmar la controvertida naturaleza de criterio de graduación del acuerdo o conformidad del obligado tributario algo que no es aceptado por parte de la doctrina.

En todos y cada uno de los criterios de graduación contenidos en el art. 187 LGT nos fijaremos en su objeto y funcionamiento pero sobre todo nos esforzaremos en la demostración de cómo reflejan la repercusión del principio de proporcionalidad en el cálculo del importe definitivo de la sanción. En el caso de la comisión repetida de infracciones tributarias tratando de averiguar como el historial del infractor puede o debe afectar al castigo que se le imponga. En el caso de los perjuicios causados a la Hacienda Pública preguntándonos si dicho criterio funciona realmente como tal o si tiene consecuencias que no encajen en su naturaleza. En cuanto al criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación analizando tanto la graduación en la tipificación de las distintas conductas como en su incidencia en el cálculo de las sanciones a aplicar. Y finalmente respecto del acuerdo o conformidad distinguiendo el modo de actuar del criterio según se trate del acuerdo o de la conformidad.

Más allá de estos criterios, el presente trabajo finalizará con un somero repaso de la regulación establecida en la LGT de los restantes criterios de graduación de las sanciones algunos de los cuales se han visto afectados por el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

CAPÍTULO I. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES. NATURALEZA JURÍDICA

1. 1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA.

Toda comunidad de seres humanos necesita un conjunto de normas que reglen sus relaciones y su convivencia pacífica, es decir, toda sociedad necesita el Derecho -*ubi societas, ibi ius*-. Ahora bien, como contrapartida, siempre va a existir un poder que vele por el cumplimiento de dichas normas y se trata de un poder que "limita, comprime y aún sofoca las ansias de emancipación que hay en cada raíz de las motivaciones animadoras de la gran aventura de la libertad individual"[2].

Esto se debe a que para que el Derecho pueda alcanzar su objetivo de lograr ordenar la coexistencia social es necesario que cuente con normas coactivas (aunque no todas deban tener ese carácter) pues, de carecer de ellas, hasta el ciudadano más recto y honrado podría caer en la fácil tentación de ignorarlas. Por tanto es preciso disponer de normas coactivas y para asegurar esta coercibilidad y, por ende, garantizar el cumplimiento de las normas, el ordenamiento jurídico atribuye a ciertos órganos la potestad de emplear la coacción o la fuerza.

Sin embargo, el ejercicio de dicha potestad no puede ser en modo alguno ilimitado puesto que si la Historia nos ha enseñado algo es que de la existencia de un poder sin límites se derivan con casi toda probabilidad situaciones de desigualdad e injusticia en las que queda ostensiblemente diluida la causa justificativa de la propia existencia de aquel poder: la búsqueda del bien común.

---

[2] ZORRILLA RUÍZ M. M. *Teoría general para un entendimiento razonable de los episodios del mundo del Derecho.* Ed. Dykinson S.L. Madrid, 2005. Pág. 21

Pone de manifiesto ROBLES MORCHÓN que la coactividad del Derecho viene descrita por tres características que actúan a modo de limitaciones: viene claramente reflejada en las propias normas; implica que la potestad de actuar coactivamente se atribuya exclusivamente a la Administración; y requiere que su ejercicio acostumbre a "ser proporcional al mal o daño que se trata de evitar"[3].

Pues bien, esta tercera característica-limitación pone de relieve la capital importancia del estudio del Principio de Proporcionalidad que, también en el Derecho Tributario Sancionador, proviene de la necesidad de llamar la atención sobre la especial operatividad que este principio posee, principio de una expansión incomparable pues desde su configuración inicial en el Derecho Penal se ha ido extendiendo por todas las ramas del Derecho hasta el punto de haberse convertido en un principio tangencial del ordenamiento jurídico. En cualquier caso, nuestro estudio se centrará en sus manifestaciones y consecuencias en la rama del Derecho Tributario, eso sí, sin dejar de lado el Derecho Administrativo en cuanto que es esta rama del ordenamiento jurídico la que sienta las bases en las que se ha inspirado el Derecho Tributario para impulsar el desarrollo de unos principios que ya ha logrado adaptar como propios.

Para comenzar nuestro análisis es conveniente realizar un breve repaso a la evolución histórica de la proporcionalidad y lo vamos a hacer enfatizando en la progresiva importancia que ha ido adquiriendo dicho principio a lo largo de los años pues, como recuerda SANTAMARÍA PASTOR[4], una de las características más notables de los ordenamientos sancionadores en la antigüedad ha sido, sin ninguna duda, el poco interés mostrado por conseguir una cierta adecuación entre la gravedad y repercusión de los hechos ilícitos y la intensidad de la sanción que se

[3] ROBLES MORCHÓN G. *Teoría del Derecho. Fundamentos de teoría comunicacional del Derecho. Vol. I*. Ed. Thomson Civitas. Cizur Menor, 2006. Págs. 392 y ss.

[4] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la potestad sancionadora*. Centro de estudios Ramón Areces. Madrid, 2002. Págs. 391 y ss.

imponía. Prueba de ello era la cortedad del cuadro de penas y la libertad absoluta que para la elección de las mismas se atribuía al órgano encargado de imponerlas.

Si bien es cierto que la conceptuación actual del principio de proporcionalidad deriva directamente del contractualismo naturalista de la Ilustración y de la depuración técnica realizada por la escuela alemana del siglo XVIII, no lo es menos, tal y como afirma CASINOS MORA, que "los rasgos esenciales de este principio ya se hallan presentes en el pensamiento clásico occidental y son detectables también en el derecho romano"[5] .

En los orígenes del Derecho, la Ley del Talión representó ya un esbozo del principio de proporcionalidad, dado que venía a limitar la reacción social, manifiestamente desproporcionada en algunos casos. Así el conocido "ojo por ojo, diente por diente"[6] impedía excederse en su revancha a los que clamaban venganza y les impelía a limitarse a quitar lo mismo de lo que habían sido desposeídos. Sin embargo, en una de sus primeras formulaciones conocidas, que es la plasmada en el Código de Hammurabi, esta ley distaba de ser proporcional por dos razones. En primer lugar porque no se castigaba con una pena equivalente al daño que se había producido sino con una pena idéntica y en segundo lugar porque sólo se aplicaba esta regla entre personas del mismo estatus pero no cuando el daño había sido

[5] CASINOS MORA F. J. "La presencia de los rasgos esenciales del principio de proporcionalidad en el pensamiento clásico y en el derecho romano (I)" en VVAA. *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2005. Pág. 189. En dicho trabajo el autor afirma que podemos observar la vigencia del principio desde una perspectiva material del mismo en la Ley de las XII Tablas o en algunas constituciones de León VI.

[6] La sentencia completa recogida en el Antiguo Testamento es "pagará vida por vida, ojo por ojo, diente por diente, mano por mano y pie por pie, quemadura por quemadura, herida por herida y golpe por golpe".

causado por una persona de superior rango a otra de clase inferior, limitándose en este caso el castigo a una pena pecuniaria[7].

Pese a lo antiguo de esta regla y de la evolución que supuso para la civilización la creación y consolidación del Derecho Romano, no existen en él muchos ejemplos de aplicación del principio de proporcionalidad si bien si nos encontramos en este ordenamiento jurídico con las primeras muestras de graduación de las penas ya que las penas corporales variaban su intensidad en función del estado del condenado[8]. En lo que respecta a la provincia romana de Hispania, apenas si se conserva alguna referencia normativa al mismo. Quizá la muestra más palpable de su aplicación la encontremos en la llamada *Lex de Urso*[9] en la cual se contemplaba una sanción proporcional para aquel que causase daños a un edificio.

Con la llegada de los visigodos a la península se instaura un nuevo orden y se adapta el Derecho Romano a la idiosincrasia de este pueblo de origen germánico. El gran escollo con el que nos encontramos en este punto de nuestro análisis de la evolución histórica reside, como pone de relieve MORÁN MARTÍN[10], en que buena parte de los textos legislativos de la época se han perdido y del resto se discute su autoría, fecha y vigencia. Si a

[7] RIVERO GRACIA M. P. "El código de Hammurabi" en *Clío. Una mirada hispana a la historia universal.* Núm. 7, 1999. En este artículo la citada autora cita algunas de las frases traducidas del famoso código donde se refleja lo expuesto: "Si un hombre ha reventado el ojo de un hombre libre se le reventará un ojo. Si revienta el ojo de un *muskenu*… pagará una mina de plata. Si ha reventado el ojo de un esclavo de un hombre libre, pagará la mitad de su precio (del precio del esclavo)".

[8] ZAMBRANA MORAL P. "Rasgos generales de la evolución histórica de la tipología de las penas corporales" en *Revista de estudios histórico-jurídicos*. Núm. 27, 2005. Págs. 197 y ss.

[9] Se trata, la *Lex de Urso*, de una de las denominadas leyes de colonias y fue promulgada por Marco Antonio para la colonia del mismo nombre (la actual Osuna) en el año 44 a. c.

[10] MORÁN MARTÍN R. *Materiales para un curso del Derecho español*. Tomo I. Universidad Nacional de Educación a Distancia. Madrid, 1999. Págs. 250 y ss.

ello le sumamos que se estuvieron aplicando simultáneamente varios ordenamientos jurídicos (el Derecho romano vulgar y el Derecho germánico) tenemos como resultado una borrosa percepción de la realidad normativa de la Alta Edad Media en España.

En todo caso no parece plausible que los visigodos se hayan prodigado en la regulación de su "sistema" financiero y, si lo hicieron, no nos consta, de manera que el Derecho Penal sigue siendo la única rama del Derecho en la que podríamos observar alguna aplicación del principio de proporcionalidad.

Lo que sí resulta llamativo, a este respecto, es la graduación de la pena, ya que esta se efectuaba no en función de la gravedad del delito cometido sino de la condición social del infractor, de manera tal que mientras que a los pobres se les imponían castigos corporales (torturas, mutilaciones, castraciones…), a las clases altas se les sancionaba con penas económicas.

Creemos que esta diferencia de trato tiene su lógica desde la perspectiva de los visigodos (todavía no habían aparecido HOBBES o LOCKE para reclamar el respeto de la dignidad humana como un fin esencial en toda sociedad) pues la imposición de multas a las personas de clase social baja habrían resultado estériles al no tener forma de afrontarlas. En todo caso, no deja de ser curioso cómo se cruzan ya aquí el Derecho Penal y la ciencia de la Hacienda Pública ya que las multas impuestas a los ricos no iban a parar a los agraviados resarciendo así el patrimonio de estos sino que su destino eran las arcas públicas constituyendo, dicho sea de paso, una nada despreciable fuente de ingresos del Estado. En nuestra opinión es posible que esta relación entre ambas ciencias jurídicas[11] haya sido el germen de la concepción de la sanción como un componente más de

[11] Sobre la base de las concepciones retributivas de las penas vid SÁNCHEZ GARCÍA I. "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Penal" en *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.* Núm. 4, 1994. Págs. 1114 y ss. Afirma dicha autora que "es sobre la base de la idea de la retribución- afirma también BETTIOL- sobre la que en el Derecho Penal hizo su aparición el criterio de proporcionalidad" pág. 1123.

la deuda tributaria ya que parecía existir una predisposición a mejorar el sistema de resarcimiento de los daños causados por actos castigados como delitos a través de los resortes que ofrecía el Derecho Tributario. Esta identificación conceptual entre Derecho Penal (y más tarde Sancionador) y Derecho Tributario sería superada sólo muy recientemente, en concreto, con la actual Ley General Tributaria.

En el plano internacional se produce un avance importante para la consagración de este principio con la aprobación de la *Magna Carta* inglesa de 1215[12] ya que en este documento se establecía, en su párrafo 20 que "por simple falta un hombre libre será multado únicamente en proporción a la gravedad de la infracción, y de modo proporcionado por infracciones más graves, pero no de un modo tan gravoso que se le prive de su medio de subsistencia. Del mismo modo, no se le confiscará al mercader su mercancía ni al labrador los aperos de labranza, en caso de que queden a merced de un tribunal real. Ninguna de estas multas podrá ser impuesta sin la estimación de hombres de buena reputación de la vecindad"[13].

Pero si bien la *Carta Magna* inglesa de Juan Sin Tierra sería el primer texto en el que se positivizan las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad y, en este sentido, supone un importante hito en su

[12] Documento otorgado por Juan Sin Tierra para hacer frente a las exigencias de los sublevados nobles ingleses, es el primer texto en el que se limita el poder del rey a favor de la aristocracia y del clero pero además ha pasado a la historia por sentar los precedentes y las verdaderas bases para la posterior positivación de los derechos y libertades civiles.

[13] En el original "*for a trivial offence, a free man shall be fined only in proportion to the degree of his offence, and for a serious offence correspondingly, but not so heavily as to deprive him of his livelihood. In the same way, a merchant shall be spared his merchandise, and a husbandman the implements of his husbandry, if they fall upon the mercy of a royal court. None of these fines shall be imposed except by the assessment on oath of reputable men of the neighbourhood*".

A continuación, en sus párrafos 21 y 22, se especificaba la aplicación de esta regla con respecto a los duques y barones ingleses, por un lado, y a los clérigos con relación a sus tenencias legales, por otro.

consagración debemos señalar que el fortalecimiento del principio de proporcionalidad tardaría cinco siglos en producirse debiendo destacarse en el proceso de creación y desarrollo por encima de todo dos grandes momentos históricos: la Ilustración y la posguerra de la Segunda Guerra Mundial.

Hasta ese momento la evolución del principio queda estancada pudiendo resumir el período comprendido en esos siglos que transcurren entre la Carta de Juan Sin Tierra y la Ilustración mediante la descripción de un panorama de desprecio e ignorancia de los postulados del principio de proporcionalidad por parte de quien ostentaba el Poder que recurría con frecuencia a multitud de castigos corporales desmedidos e inhumanos para censurar las conductas que se considerasen delictivas o atentatorias contra el orden establecido.

Con todo, si podemos destacar algunos capítulos aislados que fueron sentando las bases de la acogida de la filosofía de adecuación de las penas. Así, por ejemplo, en nuestra Edad Media progresivamente se fueron aceptando las penas económicas como alternativas a los castigos corporales, eso sí, no en todos los casos y siempre y cuando el ofendido asintiese en que se impusiese una sanción pecuniaria[14].

Poco a poco se iría instaurando en nuestro Derecho medieval un sistema de penas que se graduarían en función de la gravedad de los hechos y de la capacidad económica del condenado lo cual se puede considerar el auténtico núcleo del principio analizado[15].

---

[14] ZAMBRANA MORAL P. "Rasgos generales de la evolución histórica de la tipología de las penas corporales" *Op. Cit.* Págs. 197 y ss. En este artículo la citada autora subraya la idea de que las penas corporales se reservaban por lo general para castigar la producción de heridas o lesiones de mayor gravedad mientras que las que no tenían tal carácter se sancionaban con multas.

[15] DE URBANO CASTRILLO E. "¿Cómo se fija la cuantía de la multa proporcional? *LegalToday.com* Fecha del artículo 16 de octubre de 2008. Fecha de acceso 3 de mayo de 2013. En dicho artículo recuerda el magistrado que incluso se llegó a crear la figura del "delator de bienes" que era un funcionario que tenía por misión evitar

Pero el primer gran salto cualitativo del principio de proporcionalidad y, en realidad, su refinamiento y verdadero desarrollo tendrá lugar durante el siglo XVIII coincidiendo con un importante cambio de fase en la evolución del Derecho Penal que se convierte en un Derecho Penal moderno, definido por elementos maduros y renovadores tales como la mensurabilidad de las penas.

Estamos en el llamado siglo de las luces, un momento histórico crucial en el que la sociedad comienza a demandar la existencia de un sistema punitivo en el que exista un equilibrio entre la gravedad de los hechos sancionados y la dureza de la pena impuesta para el castigo de los mismos. Naturalmente, tal y como pone de relieve MIR PUIG, el principio de culpabilidad no satisfacía esta necesidad puesto que tal principio "sólo exige que pueda *culparse* al sujeto de la lesión con la que se castiga" pero no orienta la labor de los poderes públicos hacia una graduación de las penas[16]. Por este motivo se empezaron a escuchar voces de autores como MONTESQUIEU o BECCARÍA (quien plantea una defensa enardecida de la necesidad de que haya una proporción entre los delitos y las penas para poder alcanzar el ideal de justicia según el cual la única pena que resultaba de utilidad era la que fuese proporcional[17]) que darían un gran impulso al

que el condenado ocultase parte de su patrimonio para eludir la ejecución de la pena económica.

[16] MIR PUIG S. *Derecho penal. Parte general.* Ed. Reppertor. Barcelona, 2008. Págs. 127 y 128.

[17] BECCARÍA C. *De los delitos y de las penas*. Facsimilar de la edición príncipe en italiano de 1764, seguida de la traducción de Juan Antonio de las Casas de 1774. Estudio introductorio de Sergio García Ramírez. Fondo de cultura económica, México D.F. 2000. Entre otras cosas señala Beccaría que el fin de las penas no es otro "que impedir al reo causar nuevos daños a sus ciudadanos y retraer a los demás de la comisión de otros iguales" por lo que indica que "deberán ser escogidas aquellas penas y aquél método de imponerlas, que guardada la proporción hagan una impresión más eficaz y duradera sobre los ánimos de los hombres y la menos dolorosa sobre el cuerpo del reo". Pág. 238 del citado libro.

reconocimiento de la necesidad de la instauración del principio de proporcionalidad en el Derecho Penal.

Estas y otras ideas fueron creando un nuevo espíritu ideológico-jurídico del que acabaría por hacerse eco la misma Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 que en su artículo 8 establecía que "la ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente"[18].

En nuestro país podemos ver un ejemplo de la recepción de estas ideas en las consultas de 9 de abril y de 23 de noviembre de 1745 realizadas por la Sala de alcaldes de Casa y Corte a Felipe V a tenor de la Pragmática de 1734 donde el monarca resolvió que "las penas de los hurtos simples sean arbitrarias, según y cómo la Sala regulare la qualidad del hurto, teniendo presente para ello la repiticion ó reincidencia, el valor de lo que se regulare del robo, la calidad de la persona á quien se robó, y la del delinqüente, con lo demás que se halla prevenido por el Derecho"[19]. De esta

[18] La Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, tras largos y tensos debates, fue aprobada por la Asamblea nacional constituyente el 26 de agosto de 1789 y promulgada el 5 de octubre por el rey Luís XVI.

Fruto de la lucha contra la "ignorancia, la negligencia y el desprecio de los derechos humanos" supone la consagración de los ideales defendidos durante la Revolución Francesa. Así, en ella se definen los derechos elementales del hombre y se consideran como básicos los derechos a la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Además consagra la igualdad de todos los hombres y recoge el principio de la separación de poderes.

La Declaración tuvo un enorme impacto en España y en sus colonias americanas y si bien este no fue inmediato acabaría por contribuir decisivamente a implantar en nuestro país un nuevo orden político y social fundamentado en una cultura jurídica de reconocimiento de los derechos citados como naturales, inviolables e imprescriptibles.

[19] Vid ORTEGO GIL P. "Algunas consideraciones sobre la pena de azotes durante los siglos XVI-XVIII" en *Hispania. Revista Española de Historia*. Vol. 62, núm. 212, 2012. Págs. 849 y ss.

manera se introduce en la decisión que se hubiese de adoptar sobre el castigo a imponer la obligación de ponderar factores como la entidad del daño causado al patrimonio del perjudicado por el delito así como el hecho de si el delincuente era o no reincidente y la condición tanto del acusado como de la víctima y demás circunstancias que procediese valorar. Algunos de estos criterios, como veremos cuando tengamos la oportunidad de analizar la recepción del principio en nuestra ley general tributaria, son a día de hoy los criterios de graduación previstos por la ley para el cálculo del importe final de la sanción.

Por tanto, el concepto moderno del principio proporcionalidad nace en el Derecho Penal pero, como vamos a ver, en poco tiempo se extenderá al resto de ramas del ordenamiento jurídico y en el siglo XIX se integra en el denominado Derecho de Policía[20]. Este convulso siglo XIX se caracteriza, como pone de manifiesto ALEJANDRO NIETO[21], por el robustecimiento de la protección de los derechos y libertades individuales mediante su reconocimiento en los textos constitucionales decimonónicos y la responsabilidad de hacer efectiva dicha protección recaerá sobre la Administración a la cual se le otorgan los poderes necesarios para limitar los derechos y libertades cuando resultase necesario. Evidentemente, pronto se concluye que este poder exige a su vez un control y unos límites pues las restricciones impuestas por la Administración a las libertades ciudadanas deben estar justificadas, deben perseguir el bien común y, desde luego, nunca podrán ir más allá de lo estrictamente necesario. En otras palabras, el

[20] De acuerdo con FLEINER F. puede definirse la policía como "un sector determinado de la actividad de la Administración interior, que impone coactivamente a la libertad natural de la persona y a la propiedad del ciudadano las restricciones necesarias para lograr el mantenimiento del Derecho, de la seguridad y del orden público" FLEINER F. *Instituciones de Derecho Administrativo*. *Traducción de la octava edición alemana por SABINO A. GENDIN.* Ed. Labor S. A. Buenos Aires, 1933. Págs. 312 y 313.

[21] NIETO GARCÍA A. "Algunas precisiones sobre el concepto de policía" en *Revista Española de Derecho Administrativo.* Núm. 8, 1976. Págs.35 y ss.

Derecho de Policía debe regirse necesariamente por el principio de proporcionalidad.

Durante este siglo, que ve nacer el Estado liberal, el principio de proporcionalidad gozará de un notable desarrollo en el sistema jurídico prusiano, sobre todo, en virtud de la encendida defensa que de este principio hizo SVAREZ a quien se le atribuye la formulación de dos de los tres subprincipios que integran el principio de proporcionalidad: los subprincipios de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto.

A estos dos subprincipios pronto se le sumará, también en Prusia, el subprincipio de idoneidad, precisamente como consecuencia del ensalzamiento de la libertad individual del hombre frente al férreo control del Estado. De este modo, según apunta BERNAL PULIDO, comenzó a consolidarse la idea de que sólo cuando la Administración perseguía un fin lo suficientemente relevante para la comunidad, estaría legitimada para imponer ciertas limitaciones a los derechos y libertades individuales[22].

Por tanto, van a confluir en este momento una serie de principios connaturales a la actividad de policía que presentan como común denominador que todos ellos conducen a la afirmación de que las actividades policiales sólo tienen sentido en la medida en que son necesarias pues, tal y como proponía el propio SVAREZ, "el Estado sólo está autorizado a limitar la libertad de los individuos en la medida en que fuese necesario, para que se mantenga la libertad y seguridad de todos"[23]. No hará falta que pase mucho tiempo para que la doctrina prusiana comience a referirse a la conjunción de estos principios con la denominación

[22] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales.* Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2007. Págs. 44 y ss.

[23] SVAREZ C. G. en una conferencia pronunciada ante el rey de Prusia en 1791 según GUERRA FILHO W. S. "Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad" en *Revista Galega de Administración Pública*. Núm. 16, 1997. Págs. 223 y ss.

de principio de proporcionalidad[24] y pronto también los tribunales empezarán a aplicar tal principio[25] de manera que tal término se extenderá rápidamente a lo largo y ancho del mapa jurídico europeo, convirtiéndose en un principio de referencia en el Derecho Público comparado europeo.

Así pues, en un lapso relativamente breve de tiempo, el principio de proporcionalidad, que se convierte en un importante elemento de control de la actividad administrativa, se globaliza ganando más y más peso entre la doctrina y jurisprudencia del Viejo Continente. A ello contribuyó el hecho de ser utilizado como una herramienta eficaz en el control de los actos administrativos en general y en la lucha contra la arbitrariedad de la Administración, en particular y ello pese a las continuas reticencias que tradicionalmente ha mostrado ésta a cualquier género de control.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que, a pesar de su importancia, la aplicación de dicho principio en nuestro Derecho Administrativo y Tributario Sancionador es relativamente reciente, pues en el ordenamiento jurídico español anterior a la Constitución de 1978 era de general aceptación que, sin salirse del abanico sancionador contenido en la norma aplicable, el órgano administrativo "decidía soberanamente la sanción"[26].

---

[24] La doctrina alemana está de acuerdo en señalar "Polizeirecht" (Policía Judicial) de H. V. Berg como la primera obra en la que se trata el principio de proporcionalidad como tal, según SIEIRA MUCIENTES S. "La interpretación y aplicación de los derechos fundamentales por el Tribunal Constitucional: El principio de proporcionalidad" en VVAA (Coord.. ÁLVAREZ VÉLEZ M. I.) *Escritos en conmemoración del* XXV aniversario *de la Constitución.* Publicaciones de la Universidad Pontificia de Comillas. Madrid, 2004. Pág. 42

[25] Según Villacorta Mancebo la primera sentencia en la que se materializó el principio de proporcionalidad fue una sentencia del Tribunal Superior Administrativo de Prusia de 14 de junio de 1882. VILLACORTA MANCEBO L. "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)" en *Revista de Estudios Políticos*. Núm. 130, 2005. Pág. 69

[26] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador.* Ed. Comares. Granada, 1996. Pág. 39

La evolución de este principio en nuestro Derecho y en el Derecho comparado europeo seguirá caminos distintos durante el siglo XX. En el Derecho Constitucional europeo el canon de proporcionalidad daría un salto de calidad notable tras recibir uno de sus más fuertes espaldarazos en la posguerra de la Segunda Guerra Mundial, coincidiendo con el reforzamiento de los derechos fundamentales que, si bien hasta el momento eran considerados meras afirmaciones programáticas, pasan a ser concebidos espacios mínimos de actuación humana que deben ser respetados por todos los Poderes Públicos, es decir, tanto por el legislador como por la Administración[27]. Este impulso del principio de proporcionalidad es evidente sobre todo a partir de su consagración en la Ley Fundamental de Bonn[28] y, muy especialmente, en el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH) aprobado por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950 y ratificado por España el 26 de septiembre de 1979 y su consecuente recepción por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En cambio, en el caso de España, que como es bien sabido no será parte integrante de la entonces llamada Comunidad Económica Europea hasta el año 1986, su consagración será tardía. En nuestro país no se acogió este principio con la misma rapidez que en el resto del continente por varias razones pero la más importante y evidente es que por aquel entonces no se daban las condiciones políticas apropiadas para ello. Si el surgimiento de la conceptuación moderna del principio se debe, como decíamos, al fortalecimiento de las libertades del individuo frente a la cada vez más intensa actividad de policía del Estado, durante la vigencia del régimen

---

[27] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. Ed. Akal, Iure. Madrid, 1990. Págs. 335 y ss.

[28] Su art. 19.2 que habla de los límites que se imponen al poder legislativo en materia de derechos fundamentales es una auténtica referencia en la consagración positiva del principio de proporcionalidad y tuvo una clara influencia en la redacción del art. 53. 2 CE.

franquista no era posible su eclosión en España ya que el Fuero de los Españoles no parecía contar con la suficiente sensibilidad en materia de derechos y libertades individuales como para ello. Por esta y otras razones de similar índole un principio que nacía del deseo de progresar en este ámbito reconociendo una cada vez mayor autonomía individual y un más amplio espectro de libertades individuales, tenía muy difícil encaje en la filosofía del sistema jurídico español.

Como suele suceder en todo régimen dictatorial, la Administración disfrutaba de ciertos privilegios incompatibles con un sistema de garantías exigible por un Estado social y democrático de Derecho. De hecho, en la práctica administrativa del régimen franquista, eran no solo frecuentes sino irreprochables conductas abusivas tales como el *solve et repete* o la *reformatio in peius*[29].

En este contexto, tal y como pone de relieve SANTAMARÍA PASTOR "la reducción de las sanciones al tipo exclusivo de la multa pecuniaria se combinaba con la simple previsión de un límite máximo de su cuantía de tal forma que la determinación en cada caso del importe concreto de la multa quedaba a la libre discreción de la autoridad sancionadora"[30] y ello llevaba a la injustificable situación de que dos conductas idénticas podían llegar a ser objeto de multas distintas.

No sería hasta los años 50 cuando tímidamente se empiezan a plasmar positivamente algunas de las manifestaciones del principio de proporcionalidad en nuestro país, muy probablemente debido a la influencia ejercida por nuestra doctrina administrativa[31]. Así se puede ver, quizá más

[29] ROBLES MORCHÓN G. *Teoría del Derecho. Fundamentos de teoría comunicacional del Derecho. Vol. I*. *Op. Cit*. Págs. 402 y ss.

[30] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la Potestad Sancionadora*. *Op. Cit*. Pág. 391

[31] Se puede comprobar la opinión favorable de los autores españoles en la década de los 50 en obras como "El problema de los fines de la actividad administrativa" de JORDANA DE POZAS L. en *Revista de Administración Pública*. Núm. 4, 1951. Págs. 11-28. o "La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho

indirectamente, en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (en adelante LPA) que en su art. 40.2 establecía que "el contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y será adecuado a los fines de aquellos". En este precepto tiene lugar una sacralización normativa del principio de legalidad de la actividad administrativa pero, al tiempo, se puede ver ya una clara referencia al subprincipio de idoneidad, que es uno de los tres juicios que encierra el principio de proporcionalidad, cuando dicho artículo señala *in fine* que "será adecuado a los fines de aquellos".

En esta misma línea, y sin ningún género de dudas, se recoge el principio de proporcionalidad (al menos en sus manifestaciones de idoneidad y necesidad) en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por el Decreto de 17 de junio de 1955 (en adelante RSCL) que en su art. 6 señalaba lo siguiente:

"1. El contenido de los actos de intervención será congruente con los motivos y fines que lo justifiquen.

2. Si fueren varios los admisibles, se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual".

Afortunadamente, también en el ámbito tributario se produce la recepción legal del principio de proporcionalidad. Ello ocurre a mediados del siglo XX con la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria que contenía un capítulo entero dedicado al régimen sancionador y que reflejaba sus efectos en su art. 80 al señalar que las infracciones tributarias se sancionarían, según los casos, mediante multa pecuniaria, fija o proporcional. La Ley General Tributaria de 1963 preveía varios tipos de sanciones siendo uno de ellos la sanción pecuniaria y, entre los distintos tipos de sanciones pecuniarias, dicha ley contemplaba como un tipo de sanción pecuniaria la multa proporcional añadiendo el procedimiento a seguir para su aplicación, o mejor, las magnitudes sobre las que se habría de aplicar la multa. Con relación a esto último, la Ley General Tributaria de

Administrativo" de GARCÍA DE ENTERRÍA E. en *Revista de Administración Pública*. Núm. 38, 1962. Págs. 486-533.

1963 establecía que la multa pecuniaria proporcional era de aplicación "salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2, de esta Ley, sobre la cuota tributaria y, en su caso, los recargos enumerados en el artículo 58.2, letra a), de esta Ley, sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos (…)".

Pero además en el art. 82 de dicha ley se recogía un listado de criterios de graduación de las sanciones, lo que se erigirá, como más adelante tendremos ocasión de comprobar, en una de las principales manifestaciones del principio de proporcionalidad en materia de potestad sancionadora. Estos criterios supusieron un auténtico apoyo a la introducción del principio en nuestro sistema tributario, si bien es cierto que algunos de ellos con el paso del tiempo terminaron por quedarse obsoletos y con la ley vigente han desaparecido. Pero de todo ello tendremos la oportunidad de tratar más pormenorizadamente con ocasión del análisis de la regulación positiva del principio.

Por otro lado, si legalmente comenzaban a reflejarse las aplicaciones del principio de proporcionalidad en cuanto límite expreso al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, la Jurisprudencia no tardaría en surtir su repertorio de sentencias congruentes con los fines perseguidos por este principio. Así se puede comprobar en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1959 en la que se concluía que la actuación de la Administración podía haberse sustanciado a través de otros medios más adecuados que no conllevarían la imposición de sanciones tan graves.[32]

[32] Considerada por la doctrina como la sentencia precursora en defender la aplicación del principio de proporcionalidad, se trata de una sentencia en la que se declaró nula una Orden del Ministerio de Interior que imponían ciertas obligaciones a los catedráticos declarándose dicha nulidad en base a la vulneración del subprincipio de necesidad. Vid FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.) Ed. Dykinson. Madrid, 2007.Pág. 326.

En materia sancionadora, sin embargo, tardaría algo más en ser aplicado por los órganos jurisdiccionales pues la jurisprudencia consideraba que la elección de la sanción a imponer de entre las diversas posibles era típicamente discrecional y, sobre ella, tal y como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1964[33], "nada es dable hacer a la jurisdicción contencioso-administrativa en su función revisora al no aparecer, con la aplicación de tal correctivo, precepto legal alguno infringido".

Con todo, ya por esas fechas comienza a imponerse en la propia jurisprudencia la solución contraria que progresa, lenta pero inexorablemente, distinguiendo la discrecionalidad de la arbitrariedad y, en este sentido, son suficientemente expresivas las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de mayo de 1970[34] y la más tardía de 13 de octubre de 1978[35] que dispone que la discrecionalidad "no puede interpretarse como libre arbitrio en función de razones de política económica sino como ejercicio de una actividad represora de conductas típicamente antijurídicas donde el elemental principio de la proporcionalidad entre la trascendencia de hecho y antecedentes del encartado con la entidad de las sanciones de suyo principio informante del ordenamiento jurídico al cual deben de ajustarse en un Estado de Derecho, todos los actos de la Administración Pública…" Y ahondando en esta línea la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1986[36] señala que: "es doctrina de esta Sala que los Tribunales de la jurisdicción contenciosa pueden y deben valorar si, en el caso concreto que se enjuicia, ha sido aplicada correctamente la facultad de la Administración de optar entre las distintas sanciones que la ley señala atendiendo al principio de proporcionalidad, entre falta y sanción que debe presidir toda corrección disciplinaria".

[33] RJ 1964/5485

[34] RJ 1970/2493

[35] RJ 1978/3209

[36] RJ 1986/5642.

Fruto de la mencionada evolución es que, en la actualidad, la jurisprudencia es unánime al considerar, con carácter general, que la sanción ha de establecerse en congruencia con la entidad de la infracción en que se incurra y según el criterio de proporcionalidad, considerando las circunstancias objetivas que rodean los hechos[37]. Tanto es así que las resoluciones del Tribunal Supremo han ido determinando el alcance de la proporcionalidad e integrando un cuerpo jurisprudencial que evidencia y además impide cualquier posibilidad de involución. En cualquier caso, es la discrecionalidad sancionadora un tema no exento de polémica sobre el que volveremos más adelante.

Con la aprobación de la Constitución Española de 1978, por primera vez en la historia de nuestro constitucionalismo se sacraliza en una Ley Fundamental la potestad sancionadora de la Administración, en concreto en virtud de su art. 25. Este precepto debe ser considerado como el nudo gordiano de todo análisis que se realice del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración pues implícitamente consagra al más alto nivel la facultad de ésta para la imposición de sanciones a aquellos ciudadanos que incurran en la comisión de un ilícito administrativo.

Decimos que esta potestad aparece constitucionalizada de modo implícito porque el párrafo tercero del artículo 25 establece que "la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad" lo que significa, *a contrario sensu*, que la Administración Civil podrá imponer sanciones siempre y cuando no supongan la privación de libertad. Dicho reconocimiento, implícito pero reconocimiento al fin y al cabo, no fue bien acogido por toda la doctrina pues diversos autores no veían recomendable que se consagrase constitucionalmente la posibilidad de que la Administración impusiese sanciones. Así, por ejemplo, ARAGONÉS BELTRÁN ha sido especialmente duro con este precepto puesto que considera la subsistencia de las

[37] SUAY RINCÓN J. Sanciones *administrativas*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1989. Págs.103 y ss.

sanciones administrativas y, por ende, de las tributarias como "una imperfección del Estado de Derecho" [38].

Pero dejando a un lado las severas críticas doctrinales dirigidas al art. 25.3 de la Constitución Española de 1978, lo que sí resulta indiscutible es que con este reconocimiento del poder sancionador administrativo en nuestra *Ley de Leyes*, la aplicación del principio de proporcionalidad también se va a ver reforzada y, de hecho, el Tribunal Constitucional lo acabará acogiendo como uno de los "criterios estelares para la fundamentación de sus decisiones"[39] (especialmente en materia de derechos fundamentales), si bien es cierto que no podemos decir que la suya haya sido una apuesta clara y decidida desde el primer momento, sino más bien timorata y, desde luego, paulatina, como veremos más adelante.

Del mismo modo, la consagración legal de este principio en nuestro ordenamiento jurídico se iría propagando con especial impulso a partir de la aprobación de nuestra *Carta Magna*. En efecto, a raíz de la promulgación de la Constitución Española de 1978 y a medida que la jurisprudencia iba ofreciendo solidez al principio de proporcionalidad comenzaron a proliferar en todos los ámbitos (jurídicos y territoriales) una pluralidad de manifestaciones del mismo. En lo que a Derecho Tributario se refiere, si bien ya se había reconocido en el ámbito de la potestad sancionadora y de las medidas cautelares en la Ley General Tributaria de 1963 (arts.128 y 142), la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante LDGC) la recogería por primera vez expresamente al señalar en su art. 2.2 que el sistema tributario estaría basado en una serie de principios entre los cuales recogía el de proporcionalidad[40] y la Ley 58/2003,

---

[38] ARAGONÉS BELTRÁN E. *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio.* Ed. CEDES. Barcelona, 1995. Pág.104

[39] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Pág.60

[40] La ley 1/1988, de 26 de febrero, derogada precisamente por la Ley General Tributaria, señalaba en su artículo 2.2 que "la aplicación del sistema tributario se basará en los

de 17 de diciembre, General Tributaria acabará consolidando definitivamente su regulación positiva en este esta rama del ordenamiento jurídico.

1. 2 CONCEPTO Y DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES. NATURALEZA JURÍDICA

1.2.1 CONCEPTO.

Según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua se entiende por proporcionalidad la "conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí" definición que ya nos da una ligera idea de la dificultad inherente al proceso de asimilación de este concepto en el mundo jurídico. En palabras de PEDRAZ PENALVA "nos encontramos con una de esas nociones jurídico- públicas amorfas, de ardua definición y, por consiguiente, de complicada determinación en sus límites operativos que, en sí misma, connota ya la duda acerca de su necesidad y, por ende, utilidad"[41]. Si bien estamos de acuerdo con el citado autor en la complejidad de la definición no por ello entendemos, obviamente, que sea innecesario tratar de dar una y a ello nos dedicaremos a continuación.

El llamado principio de proporcionalidad constituye, a juicio de GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMIREZ, "un criterio constitucional informador de la actividad de los poderes públicos susceptible de restringir, lesionar o limitar de alguna forma los derechos individuales de los ciudadanos"[42] y su empleo supone básicamente la imperiosa necesidad de

principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley".

[41] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit*. Pág. 283.

[42] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. *El Procedimiento administrativo sancionador: comentarios al título IX de la ley 30/1992 y al reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (RD1398/1993)* Vol. I Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2001. Pág. 121

que la configuración legislativa y la aplicación administrativa y judicial de acciones restrictivas de derechos y libertades cumpla con las siguientes directrices: se acomode a la finalidad prevista por el ordenamiento jurídico para dichas acciones; se trate de una medida estrictamente necesaria en relación con la perturbación social suscitada por la infracción; y observe una equitativa relación entre la punición y la gravedad del hecho.

En este sentido también se había pronunciado anteriormente OTTO MAYER para quien la regla de la proporcionalidad se convierte en la "medida natural" de la potestad de policía erigiéndose en un auténtico límite jurídico[43].

GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMIREZ aluden a un triple nivel de instituciones destinatarias de las obligaciones dimanantes del principio de proporcionalidad que no son sino el reflejo de la división clásica del poder del Estado popularizada por Montesquieu[44]: al Poder Legislativo, al Poder Ejecutivo (instrumentalizado por la Administración) y al Poder Judicial. Así pues, las obligaciones derivadas del principio de proporcionalidad no serán exigibles tan sólo a la Administración en su condición de herramienta de la que se valen los distintos gobiernos para la ejecución de sus políticas sino también a los propios gobiernos y también al órgano titular del poder legislativo (ya se trate de las Cortes Generales o de Parlamentos autonómicos) además de a los órganos judiciales que tendrán que ajustarse en el ejercicio de sus respectivas funciones a la aplicación de este principio.

---

[43] MAYER O. *Derecho administrativo alemán*. Ed. Arayú. Buenos Aires, 1982. Pág. 31

[44] MONTESQUIEU Ch. L. d. Secondât Barón de la Brede y de *De l'esprit des loix, ou Du rapport que les loix doivent avoir avec la constitution de chaque gouvernement, la religion, le commerce, &c: à quoi l'Auteur a ajoûté des recherches nouvelles sur les loix romaines touchant les Successions, sur les Loix Françoises, & fur les loix Féodales.* Chez Chatelain. Amsterdam. 1749. Curiosamente y pese a que a pasado a la posteridad como el gran divulgador de la doctrina de la separación de poderes, Montesqiueu en su obra nunca llega a utilizar la expresión «división de poderes».

Nótese que al plantear la cuestión en estos términos estamos soslayando la agria disputa doctrinal que durante años sostuvieron los partidarios de equiparar el poder sancionador de la Administración con el de Juzgados y Tribunales (la mayoría de la doctrina) y aquellos otros autores (BAYONA DE PEROGORDO[45] o NIETO GARCÍA[46]) que entendían que el poder sancionador de unos y otros no era asimilable en tanto que el de la Administración no era una manifestación del *ius puniendi* del Estado.

No entraremos a analizar los distintos argumentos esgrimidos desde ambos sectores doctrinales y daremos por zanjada la polémica asumiendo como buena la postura mantenida por el Tribunal Constitucional que ya en su célebre sentencia 18/1981, de 8 de junio manifestaba que "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad".

[45] BAYONA DE PEROGORDO J. J. "El procedimiento sancionador" en *RIF*. Núm. 16, 1996. Págs. 7 y ss. Niega dicho autor que el art. 25 CE esté consagrando que el poder punitivo del Estado cuente con dos bifurcaciones y entiende que el poder de la Administración para imponer castigos es únicamente el lógico corolario de las funciones que se atribuyen a esta para el cumplimiento de los fines que se le encomiendan de un modo eficaz.

[46] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Ed. Tecnos. Madrid, 2005. Págs. 28 y ss. y 98 en las que habla el referido autor del *ius puniendi* cómo al "que la dogmática convencional califica con ingenuo estatocentrismo de único".

Entendiendo pues que existe una identidad ontológica entre las sanciones administrativas y las penales podemos en realidad reconducir las consecuencias del principio de proporcionalidad a un doble nivel: por un lado exige al legislador que la reparación del bien jurídico lesionado no pueda conseguirse por medios menos restrictivos y por otro implica la necesidad de que exista un equilibrio entre la sanción que se decida imponer y la gravedad del hecho que se haya de castigar[47]. En palabras de ZORNOZA PÉREZ, la finalidad de este principio es doble "como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delitos o infracciones, postulando en el ámbito que nos ocupa que la tipificación como infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito puede ser realizado por otros medios" y además "como límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones"[48].

En opinión de GARBERÍ LLOBREGAT, las notas características de la proporcionalidad son "la imprescindibilidad del acto sancionador, la necesidad de establecer criterios cuyo tratamiento permita conocer el grado de perjudicialidad de cada medida de las de posible adopción y la importancia del objetivo que la justifica"[49] .

Según este autor el principio tendría una naturaleza tridimensional que gira en torno a tres grandes pivotes.

---

[47] RAMIREZ GÓMEZ S. "Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria" en VVAA (Coord. ESCRIBANO LÓPEZ F.) *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros.* Ed. Civitas. Madrid, 2001. Págs. 187 y ss.

[48] ZORNOZA PÉREZ J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* Ed. Civitas. Madrid, 1992. Pág. 111

[49] GARBERÍ LLOBREGAT J. *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del Tribunal Constitucional y reforma administrativa).* Ed. Trivium. Madrid, 1989. Pág. 93

En primer lugar el acto administrativo en qué consiste la imposición de una sanción ha de ser imprescindible, es decir, a la Administración no le queda más remedio que actuar y no tiene otro medio del que pueda valerse que la imposición de una sanción. Estamos hablando del denominado principio de intervención mínima que, como veremos, es uno de los componentes esenciales de esta figura y que ha hecho concluir a BARNES VÁZQUEZ que estamos ante un "principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de la libertad de los ciudadanos"[50].

En segundo lugar la Administración debe contar con unos criterios a los que el autor ha dado en llamar de dosimetría punitiva[51] y que, en atención a las exigencias del valor superior de justicia, permitirá adecuar la gravedad de la sanción a la naturaleza de la infracción cometida. Son circunstancias objetivas y subjetivas que rodean al caso concreto sobre el que se va a actuar y que, en opinión del citado autor, deben ser previstas por el legislador. La consecuencia directa de la previsión legal de estos criterios será la lógica reducción de la discrecionalidad de la Administración en su labor sancionadora.

Finalmente y como último pivote se encuentra la necesidad de tener en cuenta que la importancia del objetivo que la Administración persigue con su actuación. Siempre que la actuación de la Administración vaya a repercutir en la esfera de los derechos fundamentales y libertades públicas del individuo de modo que los restrinja, condicione o lesione, surgirá la

[50] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" en *Revista de Administración Pública*, Núm. 135, 1994. Pág. 500.

[51] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005. Págs. 131 y ss.

necesidad de ponderar, por un lado, la importancia del bien jurídico que la Administración trata de proteger con su actuación y, por otro, los derechos que se cercenen. De ahí que la clave para saber si la actuación sancionadora ha sido proporcionada radique en determinar la importancia de sus objetivos.

Con estas notas podemos hacernos ya una idea bastante aproximada de la difícil labor a la que nos enfrentamos a la hora de definir la proporcionalidad pero nuestros problemas terminológicos no terminan ahí pues para que la determinación conceptual del principio de proporcionalidad sea completa todavía nos quedaría dar un paso más: contrastar sus límites con los de algunas figuras jurídicas afines con las cuales comparte algunos de sus más notorios caracteres.

1.2.2 DELIMITACIÓN CON OTRAS FIGURAS AFINES

Dada la frecuencia con la que en la práctica se llegan a confundir dichas figuras con el principio de proporcionalidad, conviene que hagamos una primera aproximación a estos conceptos delimitando uno y otros para lo cual abordaremos sus similitudes y diferencias. Siguiendo en este punto a FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS[52] distinguiremos la proporcionalidad de la buena fe, de la prohibición del abuso de derecho, igualdad, razonabilidad y equidad:

1.2.2.1. Proporcionalidad y Buena Fe.

Actualmente, y dejando a un lado viejas disquisiciones doctrinales, no cabe duda alguna de que la Administración Pública posee personalidad jurídica y, en este sentido, debemos aceptar que su actuación en el ejercicio de sus derechos e intereses puede evidentemente enfocarse desde una perspectiva volitiva.

---

[52] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.) *Op. Cit.* Págs. 331 y ss.

Pese a sus privilegios también la Administración Pública se regirá en sus relaciones por el principio de buena fe, muestra de lo cual es que se lo haya concebido, junto con la confianza legítima, como uno de los principios que ha de guiar la actuación administrativa tal y como se deduce del art. 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común[53] tras su redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero.

En el ámbito del Derecho Tributario, el principio de buena fe, en cuanto pauta de comportamiento que enmarca el ejercicio de los derechos fundamentales, presidirá la conducta de la Administración en sus relaciones jurídico- tributarias y su influencia se concreta, tal y como nos recuerda GONZÁLEZ MÉNDEZ, en los deberes de la Administración Tributaria de información, colaboración y asistencia de tal manera que sería "contrario a la buena fe que la información o la asistencia proporcionada por los órganos administrativos fuera incompleta, confusa, equívoca o indujera a error" [54]. Es cierto que con la derogación de la LDGC por la LGT ha desaparecido el principio de buena fe de la regulación de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria pero pese a ello, siguiendo a VAQUERA GARCÍA, entendemos que su vigor no ha decaído ya que debemos entender que el principio de buena fe rige en el ejercicio de la potestad sancionadora de la

[53] Señala dicho art. que "las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

[54] GONZÁLEZ MÉNDEZ A. *Buena fe y derecho tributario.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2001. Pág.172.

Administración Tributaria debido a que se halla subsumido en el constitucional principio de presunción de inocencia[55].

Es pues la buena fe uno de los principios que rige el comportamiento general de la Administración y una de las consecuencias más importantes de este criterio de actuación administrativa es que la Administración no podrá exigir del afectado por las medidas que adopte más de lo estrictamente necesario para conseguir la realización del fin público de que se trate[56]. En esta ponderación de intereses que la Administración debe realizar va a ser una herramienta importante el uso del principio de buena fe en cuanto que impone la coherencia entre la intervención de la Administración y su finalidad y dicho uso va a trazar un vínculo insoslayable entre buena fe y proporcionalidad.

Sin embargo, hay ciertos matices que delimitan ambas figuras, la principal de ellas que la buena fe supondrá principalmente la introducción en el orden jurídico del valor de la confianza[57] y la proyección de la buena fe en cuanto representativa de la lealtad y confianza legítima va a suponer la obligación de la Administración Tributaria de abstenerse de realizar cualquier acto que pueda considerarse contrario a la rectitud con la que ha de obrar en su función constitucional de servicio a los intereses generales. La Administración Tributaria por imposición de la buena fe no podrá tergiversar los hechos ni la letra de la ley ni restringir intencionadamente los derechos de los obligados tributarios para lograr sus objetivos sino que ha de

---

[55] VAQUERA GARCÍA A. "La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario" en *Documentación administrativa*. Núm. 282-283, 2009. Págs. 169 y ss.

[56] GONZÁLEZ PÉREZ J. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo. Discurso leído el día 18 de enero de 1983, en el acto de su recepción como Académico de número, por el Excmo. Sr. D. Jesús González Pérez y contestación del Excmo. Sr. D. Laureano López Roda*. Ed. Civitas. Madrid, 1983. Págs. 39 y ss.

[57] SAINZ MORENO F. "La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados" en *Revista de Administración Pública.* Núm. 89, 1979. Págs. 311 y ss.

mantener “un comportamiento leal, honesto, de una rectitud que permita la confianza mutua entre quienes entran en una relación jurídica”[58].

Como podemos comprobar, el campo sobre el que vierten sus principales manifestaciones el principio de proporcionalidad y el de buena fe son distintos puesto que si bien ambos obligan a la Administración a ejercer sus funciones con cautela y moderación, el principio de buena fe lo hace elidiendo la actuación dolosa de la Administración mientras que el principio de proporcionalidad orientará a la Administración en el ejercicio de sus potestades administrativas para que el resultado de estas no resulte excesivo en la limitación de los derechos de los particulares.

1.2.2.2. Proporcionalidad y prohibición del abuso de derecho.

Pese a que el término “abuso de derecho” no comienza a utilizarse hasta mediados del siglo XIX[59], lo cierto es que la relación entre proporcionalidad y abuso de derecho es manifiesta ya desde el Derecho Romano y así se puede comprobar en la famosa fórmula de Ulpiano cuando dice que “juris preacepta haec sunt honeste vivere, neminem laedere, suum cuique tribuere”, es decir, “los preceptos del Derecho son estos: vivir honestamente, no perjudicar a nadie y dar a cada cual lo suyo”.

En la doctrina del abuso de derecho se parte del clásico axioma proclamado por el Digesto de “qui iure suo utitur neminem laedit” siendo, desde luego, predicable esta regla de que “el que usa su derecho a nadie perjudica” respecto tanto de las personas físicas como de las jurídicas entre las que, en el Derecho Moderno, cabría incluir, indudablemente, a la propia Administración en el ejercicio de sus potestades o facultades. De todos modos, este apotegma jurídico encontraría sus límites ya en el propio

[58] RODRÍGUEZ MORO N. “El principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y los administrados” en *Revista de Estudios de la vida Local*. Núm. 218, 1983. Pág. 347

[59] WARAT L. A. *Abuso del derecho y lagunas de la ley.* Ed. Abeledo- Perrot. Buenos Aires, 1969. Pág. 35.

Derecho Romano, en el que se incluyeron multitud de normas que venían a cercar su aplicación.

Precisamente es en esa labor limitadora donde confluyen proporcionalidad y prohibición de abuso de derecho puesto que en ambos casos lo que se persigue es templar los rigores del individualismo jurídico en la medida que tenga como consecuencia un resultado lesivo para terceros.

Pero dicho esto debemos reseñar que ambas figuras también presentan importantes diferencias y es que mientras que "en el primer supuesto el exceso productor del daño es ilegítimo por no haber respetado la Administración los límites legales y sustanciales de las potestades administrativas"[60], cuando hablamos del abuso de Derecho nos referimos a un supuesto en el que el acto del que se deriva el daño es lícito pero inmoral, es decir, no quebranta unos límites legales sino que los límites que debió haber respetado la actuación dañosa se encuentran en la conciencia de la época, tal y como se deduce del art. 7.2 Código Civil (en adelante CC) que establece que "la ley no ampara el abuso de Derecho o el ejercicio antisocial del mismo". Esta característica diferenciadora del abuso de Derecho es puesta de relieve por el propio TS que en su célebre sentencia de 14 de febrero de 1944[61] concretaba los elementos esenciales de la figura del abuso de derecho en los siguientes: "A) El uso de un derecho, objetiva o externamente legal; B) Daño a un interés no protegido por una específica prerrogativa jurídica; y C) Inmoralidad o antisocialidad de ese daño, manifestada de forma subjetiva (cuando el derecho se actúa con la intención de perjudicar o sencillamente sin un fin serio y legítimo), o bajo forma objetiva (cuando el daño procede de exceso o anormalidad en el ejercicio del derecho)".

---

[60] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit*. Pág. 333

[61] RJ 1944/ 293

En base a la regulación establecida en el CC[62] y habiendo analizado dicha sentencia, ATIENZA RODRÍGUEZ y RUIZ MANERO[63] esquematizan los rasgos esenciales del abuso de derecho resaltando que para poder apreciar la concurrencia de esta figura tienen que darse las siguientes circunstancias:

Primero tiene que producirse un daño como consecuencia de que alguien ejercite legítimamente un derecho que se le ha reconocido.

En segundo lugar tiene que tratarse de un daño que no esté prohibido expresamente por el ordenamiento jurídico.

Y por último tiene que darse la circunstancia de que o bien el causante del daño no perseguía otra finalidad que la de precisamente causar ese daño o bien no perseguía un fin legítimo.

Así pues, la extralimitación en el ejercicio de los derechos subjetivos que conduce a la apreciación del abuso de derecho se encuentra o bien en la voluntad de producir un daño deshonesto a un tercero o bien en la producción de un daño que se deriva de una acción que no persigue ningún fin legítimo concreto.

La diferencia, por tanto, es clara pues mientras que en el caso del ejercicio desproporcionado de una potestad administrativa se persigue con la conducta un beneficio para la colectividad si bien se cometen excesos al tratar de conseguir ese fin justificado, en el caso del abuso de derecho no se pretende un beneficio concreto sino que más bien la conducta parece

[62] Señala el art. 7.2 del CC que "la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso".

[63] ATIENZA RODRÍGUEZ M. / RUIZ MANERO J. *Ilícitos atípicos.* Ed. Trotta. Madrid, 2000. Págs. 56 y 57

orientada a producir daños a terceros sin que esos daños beneficien de forma clara al que comete el daño.

1.2.2.3. Proporcionalidad e igualdad

El principio de igualdad es un ideal normativo componente esencial de la noción de justicia cuyo significado preciso es de complicada determinación ya que toda igualdad es relativa. El relativismo conceptual del principio de igualdad se debe a que su concretización exige el establecimiento de una relación de comparación y esa comparación nos va a proporcionar un resultado de naturaleza mixta pues dicho resultado estará compuesto de una serie de semejanzas y de un conjunto de diferencias. El hecho de que hallemos como resultado un haz de similitudes y disparidades se debe a que la igualdad no es una igualdad absoluta de caracteres, lo que la distingue precisamente de la identidad. De esta manera se podría concluir que la igualdad sería una identidad parcial[64], es decir, que se apreciará que existe igualdad entre dos situaciones aunque entre estas haya algunas diferencias pero siempre y cuando tales diferencias no sean lo suficientemente relevantes como para que se concluya que se trata de situaciones diferentes.

Pero al margen de reconocer la difícil tarea que supone el precisar el significado del principio de igualdad, de lo que no cabe ninguna duda es de sus consecuencias y es que según el TC el principio de igualdad exige que "a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional". [65]

En la jurisprudencia del TC ambos principios (igualdad y proporcionalidad) aparecen estrechamente relacionados en tanto que, en

[64] MARTINEZ TAPIA R. *Igualdad y razonabilidad en la justicia constitucional española*. Ed. Universidad de Almería. Servicio de publicaciones. Almería, 2000. Págs. 13 y ss.

[65] STC 10/2005, de 20 de enero

opinión de nuestro más *Alto Intérprete*, para poder apreciar una vulneración del principio de igualdad no basta con que haya una desigualdad sino que sólo habrá una discriminación sancionable en el caso de que dicha desigualdad no esté justificada legal o constitucionalmente y para que para que podamos considerar que existe una justificación constitucional no sólo es necesario que el fin de la actuación discriminatoria sea lícito sino además que las consecuencias de dicha actuación sean adecuadas y proporcionadas.

Sin embargo, pese a lo evidente de esta relación entre proporcionalidad e igualdad, no podemos equiparar ambos conceptos puesto que lo que se valora con la igualdad y lo que se valora con la proporcionalidad no es exactamente lo mismo: con el principio de igualdad realizamos una comparación entre supuestos de hecho debiendo ser censurada aquella actuación de la Administración que suponga una infracción del deber de tratar del mismo modo dos situaciones parcialmente idénticas. En cambio, con el principio de proporcionalidad no vamos a comparar situaciones de hecho sino los beneficios y perjuicios que produce una decisión administrativa debiendo ser utilizado por el órgano administrativo que tenga que tomar dicha decisión como una herramienta que guíe su actuación de cara a causar los menores daños posibles.

Teniendo en cuenta el uso que se da a ambos instrumentos debemos concluir que la limitación que conllevan es distinta y de acuerdo con GAVARA DE CARA se puede resumir dicha diferencia del siguiente modo: “el principio de igualdad prohíbe intervenciones en los derechos fundamentales que sean discriminatorias. El principio de proporcionalidad prohíbe intervenciones en los derechos fundamentales que supongan un exceso de poder”[66].

[66] GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn.* Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1994. Pág. 321

1.2.2.4. Proporcionalidad y razonabilidad.

Razonabilidad y proporcionalidad son utilizadas como técnicas de control de los actos de la Administración y coinciden fundamentalmente en que con ambos instrumentos se verifica si la decisión administrativa objeto de control ha venido precedida de un proceso argumentativo ajustado a Derecho que, como tal, haya tenido como resultado una actuación administrativa aceptable. Debido a esta similitud en sus objetivos proporcionalidad y razonabilidad son utilizadas en muchas ocasiones como sinónimos existiendo un doble grado de equiparación entre uno y otro término:

a) En un nivel más amplio estarían la doctrina y jurisprudencia estadounidense y, como consecuencia de su influencia, también algunos países latinoamericanos en los que se habla de razonabilidad en los mismos casos en los que en Europa hablamos de proporcionalidad.

b) En un segundo nivel se encontrarían la doctrina y jurisprudencia italiana y alemana que identifican el principio de razonabilidad con el principio de proporcionalidad en sentido estricto.

Estudiaremos a continuación someramente la relación que existe entre ambas figuras en cada uno de estos sistemas comparándolo con el que recibe en España. Comenzaremos con una breve referencia al principio de razonabilidad en Estados Unidos.

La razonabilidad nace en la jurisprudencia estadounidense de los años 40 aunque no recibe expresamente dicho nombre sino que se la conoce como regla de ponderación. El surgimiento de esta técnica es una consecuencia directa del sistema estadounidense de *Checks and Balances*[67] (controles y contrapesos) pues es la filosofía de dicho sistema lo que

[67] El sistema de *Checks and Balance* no es más que la aplicación del sistema de separación de poderes, es decir, se trata de un sistema que aglutina una serie de medidas para distribuir los poderes del Estado entre distintas instituciones garantizando el equilibrio de poderes mediante el reconocimiento de la posibilidad de que las unas se limiten a las otras.

conduce al Tribunal Supremo de Estados Unidos a empezar a asumir en su doctrina jurisprudencial la obligación de ponderación (*balancing)* como herramienta en la solución de litigios de carácter constitucional alcanzando dicha herramienta una pronta y vasta difusión en el sistema judicial norteamericano.

Y si en Estados Unidos la proporcionalidad se vincula directamente al control de los actos de los Poderes Públicos mediante la ponderación, en Europa, para averiguar qué es lo que ocurrió, debemos diferenciar el caso alemán del italiano pues pese a que, cómo señalábamos, en ambos países el concepto de proporcionalidad está íntimamente relacionado con la razonabilidad su vinculación responde, sin embargo, a distintas consideraciones epistemológicas.

Por un lado, en Alemania, según explica WINFRIED KLUTH, en general, la doctrina y jurisprudencia utilizan la expresión "prohibición de exceso" para referirse a lo que en nuestro país se denomina principio de proporcionalidad y reservan este último término para lo que nosotros conocemos como principio de proporcionalidad en sentido estricto. Dicho de otro modo, el principio de proporcionalidad entendido en un sentido amplio se denomina generalmente en Alemania "prohibición de exceso" mientras que el uso del término de principio de proporcionalidad se limita para referirse al principio de proporcionalidad entendido en un sentido estricto[68].

En Italia, como apunta SÁNCHEZ GONZÁLEZ "el denominado *bilanciamento* de los intereses y de los principios constitucionales se inscribe en el postulado de la *ragionevolezza*, o razonabilidad, que, a su vez, nace del principio de igualdad y se comenzó a utilizar en los años 1957 y 1958[69]" como una herramienta para someter a examen aquellas actuaciones del legislador cuya proyección sobre materias similares arrojaba conclusiones

[68] WINFRIED KLUTH "Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán" en *Cuadernos de Derecho Público*. Núm. 5, 1998. Pág. 219.

[69] SÁNCHEZ GONZÁLEZ S. "La imponderable ponderación y otras artes del Tribunal Constitucional" en *Teoría y realidad constitucional*. Núm. 12-13, 2003. Pág. 360

diferentes y evaluar los motivos alegados para justificar las diferencias de trato otorgadas.

Sin embargo, el ámbito sobre el que despliegan sus efectos la proporcionalidad y la razonabilidad no es el mismo sino que el campo de actuación de la razonabilidad es más amplio y genérico y consiste en un juicio que analiza, bajo el prisma de su constitucionalidad, los motivos o razones aducidas por el legislador o por la Administración para apoyar un trato desigual pero sin que dicho razonamiento tenga que integrar necesariamente un criterio de proporcionalidad.

Para entender la naturaleza de la razonabilidad debemos tener en cuenta que, en la mayoría de los casos, las decisiones adoptadas por la Administración no son el fruto de una operación estrictamente objetiva' sino que en el proceso de adopción de las mismas van a estar presentes elementos subjetivos. Dichos elementos subjetivos son precisamente los que van a dificultar el control de legalidad de la actuación de la Administración y, en este sentido, la finalidad del criterio de la razonabilidad será controlar que la justificación de la decisión tomada sea plausible e intersubjetivamente válida de manera que alcance un nivel mínimo de convicción a la vista del Ordenamiento Jurídico[70]. Concebida de este modo, la razonabilidad sería la antítesis de la arbitrariedad.

La proporcionalidad, en cambio, centra su utilización siempre en la relación medios-fines, juzgando siempre la adecuación de la actividad administrativa al fin que justifica su actuación y encontrando la justificación de la distinción de trato realizada en razón de los objetivos que con ella se persiguen[71]. Lógicamente la proporcionalidad necesita de la razonabilidad

[70] MARTINEZ TAPIA R. *Igualdad y razonabilidad en la justicia constitucional española*. *Op. Cit*. Págs. 98 y ss.

[71] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit*. Pág. 333

hasta el punto de que se puede afirmar que la una puede incardinarse dentro de la otra pues para poder controlar la adecuación de la actuación de los Poderes Públicos al fin que la justifica (proporcionalidad) será imprescindible que dicha actuación quede previamente explicada de forma lo suficientemente razonable (razonabilidad), de ahí que se pueda concluir, como queda dicho, que el campo de actuación de la razonabilidad sea más amplio y genérico y el de la proporcionalidad más específico.

1.2.2.5. Proporcionalidad y equidad.

De todas las figuras afines o cercanas a la proporcionalidad, sin duda la equidad es la que más notas características comparte con ella hasta el punto de que, en ocasiones, incluso han sido utilizadas como sinónimos. Esta cercanía conceptual es perfectamente lógica por dos clases de motivos:

En primer lugar por una razón puramente gramatical. Existe una indudable relación etimológica entre la proporcionalidad y la equidad ya que todas las palabras españolas que comienzan con el prefijo "equi" conllevan una idea de igualdad o proporción[72]. Si el prefijo "equi" atribuye la cualidad de proporcional a las distintas palabras que lo lleven, la relación entre equidad y proporcionalidad es impepinable.

[72] Podemos ver dicha relación reflejada en palabras como las siguientes:

1. "equivaler" que significa según el Diccionario de la RAE dicho de una cosa "ser igual a otra en la estimación, valor, potencia o eficacia" y dicho de dos figuras planas o de dos sólidos "tener iguales sus áreas o sus volúmenes";
2. "equinoccio" que la RAE define como "época en que, por hallarse el Sol sobre el Ecuador, los días son iguales a las noches en toda la Tierra, lo cual sucede anualmente del 20 al 21 de marzo y del 22 al 23 de septiembre;
3. "equilibrar" que según la definición de la RAE quiere decir "disponer y hacer que una cosa no supere a otra ni la exceda, manteniéndolas proporcionalmente iguales".

Por otra parte, debemos tener presente la amplitud del término "equidad"[73] y su tendencia a asimilarse a otros conceptos. Así, ya desde que se gestó su uso en el Derecho Romano poseía la *aequitas* muy diversos significados destacando, de entre ellos, el de la equidad como una clase de justicia, lo cual lo identificó con la *epiqueya* griega[74].

Así pues, desde su nacimiento, la equidad se caracteriza por ser un concepto huidizo y de muy difícil aprehensión que con el paso del tiempo iría evolucionando como una suerte de amalgama de valores como la justicia y la igualdad, de ahí su proximidad a la idea de proporcionalidad.

La equidad cuenta con una regulación legal expresa en diversas ramas del Ordenamiento Jurídico y la esencia que se desprende del reflejo

---

[73] Tal es su amplitud que con Justiniano la equidad y el Derecho vienen a ser considerados la misma cosa tras la aprobación de la Ley 314 que rezaba que *"(in omnibus rebus) praecipuam esse iustitiae aequitastique quam stritum iuris rationem"*. Se eliminaba de este modo la dualidad "equidad" y "derecho" aunque esta unión propia del derecho justinianeo desaparecería con el auge del derecho positivo y su imposición sobre el derecho natural. A partir de ese momento la equidad volverá a poseer una naturaleza independiente y será progresivamente arrinconada e incluso sustituída con el proceso codificador del siglo XIX por el principio de buena fe. CANO MARTÍNEZ DE VELASCO J. I. *La equidad en el derecho privado Derecho y justicia.* Ed. JB Bosch Editor. Barcelona, 2009. Págs. 37 y ss.

[74] *Epiqueya* y equidad son términos con un contenido muy similar pero distinta procedencia pues mientras que el primero es de origen griego, la equidad es una voz de origen latino. Pese a esta enorme similitud no se puede decir que sean términos exactamente idénticos pues si bien lo que subyace en ambos vocablos es el deseo de alcanzar la justicia mediante la aplicación de la ley al caso concreto, debemos tener en cuenta que la equidad o *aequitas* es un término más amplio que al contrario que la epiqueya va mucho más allá del terreno estrictamente moral para concebirse como una auténtica institución jurídica. CASTÁN TOBEÑAS J. *La idea de equidad y su relación con otras ideas, morales y jurídicas, afines. (*Discurso leído por el Excmo. Señor Don José Castán Tobeñas, Presidente del Tribunal Supremo. Solemne apertura de los tribunales celebrada el 15 de septiembre de 1950). Ed. Instituto Editorial Reus, Centro de Enseñanza y Publicaciones. Madrid, 1950. Págs. 90 y 91.

positivo de esta figura es bien distinta según el cuerpo legal y el ámbito regulado.

En la Constitución Española encontramos el término "equitativa" como una cualidad imprescindible de la distribución de los recursos públicos y de la renta: por un lado el art. 31.2[75] contiene el mandato de que la asignación de los recursos públicos sea equitativa y, por otro, el art. 40.1[76] ordena a los poderes públicos promover las condiciones favorables para una distribución de la renta regional y personal más equitativa.

En Derecho Privado encontramos la equidad regulada en el CC que la concibe en su Exposición de Motivos como un criterio interpretativo en la aplicación de las normas para después señalar en su art. 3.2 que "la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales de Justicia sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita".

En Derecho Público, en cambio, la equidad, cobra otro sentido y su concepción es incluso distinta según la disciplina jurídica de la que se trate.

Así, en Derecho Administrativo se erige, junto con la buena fe, en uno de los límites a la potestad revisora de la Administración de sus propios actos y así queda configurado expresamente en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Concretamente es el art. 106 de dicha ley el que enuncia los límites a la potestad revisora de la Administración al señalar que "las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio

[75] Según el art. 31.2 CE "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía".

[76] Dispone dicho precepto que "los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo"

resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes".

En Derecho Tributario, en cambio, la equidad se concibe como un objetivo primordial del sistema tal y como se puede deducir de la Ley 53/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF). En la Exposición de Motivos de dicha ley se justifican por motivos de equidad una serie de importantes cambios que se introdujeron en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como son el aumento de las reducciones sobre los rendimientos del trabajo (especialmente sobre las rentas más bajas)[77]; la elevación del umbral de renta exento de tributación y la recuperación de la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares que se había desdibujado con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el otorgamiento de un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro mediante la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo del 18%, idéntico para todas ellas (si bien este tratamiento ha desparecido tras las sucesivas reformas acometidas en la ley[78]); y la acotación de las aportaciones a los planes de pensiones[79].

[77] Dicho aumento de las reducciones sobre las rentas del trabajo se compensó con la medida de que el mínimo personal y familiar que está exento de tributación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas haya pasado de ser una cantidad que se deducía de la base imponible a convertirse en una parte de la base liquidable. Este cambio se fundamentó en razones de equidad pues se entendía que al consistir el mínimo exento en una deducción realizada sobre la base imponible el beneficio obtenido era mayor cuanto mayor era la renta del contribuyente de manera que al trasladar esta deducción a la base liquidable y aumentar las reducciones sobre los rendimientos del trabajo se consigue una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes.

[78] En la actualidad y tras las modificaciones operadas en la LIRPF por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre y por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, se prevé para las rentas

Por lo tanto, razones morfológicas, históricas y sobre todo, semánticas convierten a la proporcionalidad y a la equidad en ideas muy cercanas cuya delimitación se complica por el carácter sobredimensionado de la equidad cuyo extenso abanico de significados tiende a confundirla con conceptos jurídicos varios.

Ambas comparten, como decimos, algunos rasgos definitorios y es especialmente significativa la similitud que presentan en lo que se refiere a los resultados que ambas persiguen: fundamentalmente atemperar la aplicación de las normas mediante su adaptación al caso concreto.

Es cierto que el fin esencial de la proporcionalidad y la equidad es el mismo y, sin embargo, son figuras diferentes puesto que su extensión con relación a las normas cuya moderación se pretende es distinta y además su modus operandi es diferente: mientras que el principio de equidad busca que se trate igualitariamente a todos los contribuyentes, el de proporcionalidad busca introducir cierta desigualdad con el fin de que cada uno sea tratado en atención a sus circunstancias.

Además podemos señalar también que con la proporcionalidad, la norma y el ejercicio de las potestades administrativas van a contemplarse desde una perspectiva tridimensional al extender su campo de actuación a tres elementos de la norma habilitante: presupuesto de hecho sobre el que se aplica la norma, medios de actuación previstos y fin que justifica la aplicación de la norma.

---

denominadas del ahorro un tipo distinto según el contribuyente tenga o no su residencia en el extranjero ya que en el caso de que así sea le será aplicada una escala distinta que al resto en la que si bien la renta a considerar como referencia es la misma (hasta 6.000 euros se aplicará un tipo y a partir de 6.001 otro distinto) los tipos de gravamen aplicables serán distintos (9,5 y 10,50 para los residentes y 19 y 21 para los que no lo sean) para unos y otros.

[79] Esta acotación se debe según se explica en la Exposición de Motivos de la ley a que si bien la media de estas aportaciones no superaba los 2.000 euros, con la anterior regulación se había incentivado una desproporcionada aportación en el caso de las rentas de los contribuyentes con una capacidad económica elevada.

Por el contrario, la equidad, tal y como observa FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, "se fija sólo en la valoración y ponderación puntual de las circunstancias concurrentes en el supuesto de hecho que se subsume en la norma y, en consecuencia, trata de atemperar su aplicación dentro de los límites que la norma ofrece"[80].

1.2.3 NATURALEZA JURÍDICA

Por otra parte, y respecto de la naturaleza jurídica de esta figura, debemos señalar que el principio examinado ha sido catalogado de muy diversas formas. Así se ha configurado como un Principio General del Derecho (en esta línea, por ejemplo algunos autores lo definen como "principio inherente al Estado de Derecho, derivable de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecida en el art. 9.3 CE"[81]); se le ha calificado de mero principio de creación jurisprudencial, sin reflejo en norma legal alguna; se ha hablado de él como un principio cuya aplicación se reduce a la materia represiva, siendo una de las garantías del orden penal; e incluso se lo ha llegado a degradar calificándolo de "composición salomónica" [82] que en modo alguno permite al TC controlar legítimamente la constitucionalidad de las leyes y normas con fuerza de ley.

En la actualidad ya ha sido superado el inagotable debate acerca de la naturaleza constitucional del principio de proporcionalidad. Resulta innegable que el principio de proporcionalidad hunde su fundamentación directamente en nuestra *Lex Suprema* y, por lo tanto, tiene rango constitucional de modo que conviene, por esta razón, centrarnos en analizar

---

[80] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit*. Pág. 332.

[81] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) Ed. Ariel. Barcelona, 1996. Pág. 491

[82] JIMENEZ CAMPO J. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías.* Ed. Trotta. Madrid, 1999. Pág.73

si el principio de proporcionalidad responde a la noción de principio jurídico o si por el contrario se trata de una simple regla de interpretación, pues según se tome una u otra postura las consecuencias serán bien distintas. Así, si se entiende que se trata de un Principio General del Derecho, su aplicación será ineludible mientras que optando por la segunda concepción el operador jurídico no se verá vinculado por las consecuencias de la exigencia de la proporcionalidad.

Además, si bien ha sido la jurisprudencia la que, a pesar de su falta de reconocimiento formal, ha hecho un uso continuado de este principio, resulta necesario plantearse, como pone de manifiesto LÓPEZ GONZÁLEZ, "si el principio de proporcionalidad afecta al comportamiento de la Administración por el hecho de que una disposición legislativa o reglamentaria establezca, para esferas concretas de las relaciones jurídico-administrativas, que la actividad de la Administración ha de ser congruente con los motivos que la justifiquen, o si por el contrario las relaciones jurídico-administrativas (cualesquiera que sean los campos en que se manifiesten) han de estar presididas por el principio de proporcionalidad en la medida en que este principio general del Derecho disciplina sustantivamente toda actividad administrativa y ello a partir precisamente del principio de legalidad"[83].

Actualmente, la doctrina[84] y jurisprudencia[85], de modo prácticamente unánime, se inclinan por la segunda opción, es decir, se trata de un Principio

[83] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. Instituto García Oviedo. Sevilla, 1988. Pág. 76

[84] Entre los autores que defienden esta postura AGUADO CORREA T. cita a ARROYO/BERDUGO/GARCÍA/FERRÉ/SERRANO; COBO/VIVES; MIR PUIG, GONZÁLEZ- CUELLAR SERRANO, SÁNCHEZ GARCÍA; y MUÑOZ CONDE. AGUADO CORREA T. *El principio de proporcionalidad en Derecho Penal.* EDERSA. Madrid, 1999. Págs. 57 y 58.

[85] A modo de ejemplo se pueden citar las siguientes sentencias del TC STC 62/1982, de 15 de octubre; STS de 27 de enero de 1987 (RJ 1987/2006); STS de 17 de marzo de 1992 (RJ 1992/2985). De todos modos en el capítulo correspondiente al tratamiento

General del Derecho pues se considera que este principio acompaña al nacimiento del Estado social y democrático de derecho y es absolutamente necesario para garantizar su subsistencia. Pero, una vez que existe este acuerdo, surge entonces una nueva preocupación cual es la de la imperiosa necesidad de abordar la construcción técnica del principio y de analizar su posible fundamentación constitucional. De ambas cuestiones nos ocuparemos en los siguientes capítulos.

1. 3 RECAPITULACIÓN

La defensa del principio de proporcionalidad es un hecho históricamente relativamente reciente si bien los orígenes de este principio se remontan al comienzo de la civilización. De un análisis de lo sucedido a lo largo de los siglos podemos concluir que las manifestaciones del principio de proporcionalidad han estado sometidas a una lenta evolución cuya definitiva eclosión se produce con las ideas de la Ilustración y con las aportaciones de la escuela alemana del siglo XIX, consolidándose tras la posguerra de la Segunda Guerra Mundial. En nuestro país la consagración del principio sería incluso más tardía pues aunque se pueden encontrar algunos precedentes importantes en los albores de la democracia, cuando realmente se da un salto cualitativo que lo convierte en un Principio General del Derecho es con la consolidación del movimiento constitucionalista. Existen algunos ejemplos legislativos y jurisprudenciales de la recepción del principio de proporcionalidad en nuestro ordenamiento jurídico pero sería realmente a partir de la aprobación de la Constitución Española de 1978 cuando se empieza a controlar la actuación de la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora desde la perspectiva de la proporcionalidad, de modo que comienza una pugna, aún viva, entre el control de la discrecionalidad y la libertad de actuación que la Administración precisa para el eficaz ejercicio

jurisprudencial del principio tendremos la oportunidad de ver con más detalle la justificación de esta consideración del principio como un Principio General del Derecho desde el punto de vista del TC.

de sus competencias. Lucha en la que juega un papel fundamental la idea de proporcionalidad.

No existe unanimidad en cuanto al concepto que deba darse del principio de proporcionalidad. Incluso ni siquiera es por todos aceptada su naturaleza de Principio General del Derecho.

Si ya de por si se trata de un concepto de difícil elaboración el hecho de que existan figuras jurídicas (como la equidad o la razonabilidad entre otras) con un perfil muy parecido y connotaciones comunes, complica más si cabe la tarea de definirlo. En todo caso se puede afirmar que su empleo supone básicamente que tanto la configuración legislativa como la aplicación de acciones mediante las cuales se imponga una sanción o se controle la regularidad de la imposición de esa sanción, se acomoden a la finalidad prevista por el ordenamiento jurídico para dichas acciones; observen una equitativa relación entre la punición y la gravedad del hecho; y se trate de medidas estrictamente necesarias en relación con la perturbación social suscitada por la infracción. Así, cabe decir que se trata de un criterio para la selección, de entre los castigos previstos por el legislador, de aquél que satisfaciendo el fin previsto por la norma que habilita al órgano para actuar, sea el que guarde una mayor relación con la importancia de los hechos. En este sentido es evidente su condición de límite a la actividad administrativa de determinación de las sanciones.

CAPÍTULO II. FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES

Tanto en el Derecho de la Unión Europea[86] como en el Derecho comparado es incuestionable el carácter constitucional del principio de proporcionalidad.

En lo que se refiere a la vigencia del principio de proporcionalidad allén de nuestras fronteras debemos resaltar que se encuentra reconocido en el plano supranacional europeo y también en los ordenamientos nacionales teniendo una importancia extraordinaria, por ejemplo, en el seno del Derecho Público (Constitucional y Administrativo) alemán, austríaco o suizo[87].

Por lo que respecta a nuestro país, el debate se centra ya en identificar la localización concreta dentro de nuestra Constitución de la consagración de dicho principio.

Determinar las fuentes constitucionales de un principio es ciertamente una tarea ineludible y, a decir verdad, extraer el principio objeto de este estudio de nuestra *Norma Suprema* no resulta sencillo ya que, como el propio Tribunal Constitucional ha precisado, "el principio de proporcionalidad no está explícitamente enunciado en la Constitución" (STC 6/1988, de 21 de enero). Sin embargo, ello no quiere decir que el Tribunal Constitucional entienda que el principio no aparece recogido en nuestra *Carta Magna* sino

---

[86] Así en el Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992 en su redacción otorgada *por* el apartado 6) del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea señala que "en virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad".

[87] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit*. Págs. 495 y ss.

que lo que el Tribunal Constitucional concluye es que su reconocimiento no tiene lugar en un precepto en concreto por lo que matiza que "es, si se quiere decir así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales" (STC 55/1996, de 28 de marzo[88]).

Se trata, por tanto, de un principio "implícito en el mismo carácter jurídico- vinculante de las normas constitucionales"[89] y, tanto es así, que encontramos en nuestra *Lex Superior* numerosos preceptos de los que, de un modo más o menos directo, se deriva el principio de proporcionalidad tal y como éste resulta de aplicación a la actividad administrativa. Según GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO este principio no está proclamado por un precepto constitucional en concreto sino que está constitucionalizado "en la exigencia de su respeto impuesta por los preceptos constitucionales que garantizan los derechos fundamentales y las libertades públicas y que permiten la interposición del recurso de amparo en su defensa"[90]. En esta misma línea, CASINOS MORA va más allá y opina que "la misma afirmación de los derechos fundamentales de todo individuo a la vida o a la libertad, por señalar los más importantes, no es, en definitiva, sino una consecuencia

[88] En dicha sentencia el TC desestimó un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Defensor del Pueblo contra el art. 2.3 de la LO 8/1984, de 26 de diciembre por la que se regula el Régimen de Recursos en caso de Objeción de Conciencia, su Régimen Penal y se deroga el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

[89] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2007. Pág. 849

[90] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal.* Ed. Colex. editorial Constitución y Leyes, S.A**.** Madrid, 1990. Pág. 53

insoslayable del reconocimiento y aceptación del ideal de la proporción y armonía aplicado a la vida política"[91].

En esta línea, no han faltado en nuestra doctrina autores que han llegado a la conclusión de que su vigencia se puede deducir de una amplia serie de determinaciones que podemos sintetizar de la manera en que lo haremos a continuación sin perjuicio de que tras el esquema inicial, en el que daremos unas pinceladas básicas de todas y cada una de dichas determinaciones, procederemos al análisis pormenorizado de las mismas.

En primer lugar se puede deducir la vigencia constitucional del principio de proporcionalidad de *la proclamación de la libertad y la justicia como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico y de la dignidad de la persona como fundamento del orden político y la paz social.*

Si quienes ostentan el poder no quieren que su ejercicio pierda legitimidad, el Estado de Derecho debe prever mecanismos de censura adecuados y suficientes para disipar las tentaciones de un ejercicio abusivo o exagerado del mismo[92] siendo esta necesidad la que explica que, en nuestro sistema, la noción de Estado de Derecho posea un sentido material.

Como consecuencia de esta conceptuación material de nuestro Estado de Derecho se ha resuelto que valores superiores como la libertad o la justicia operen como criterios determinantes de la conformidad de la actividad administrativa al Derecho vigente y es precisamente en esa evaluación de la legalidad de la actuación de los distintos órganos administrativos, tomando como parámetros la libertad o la justicia, donde, como se verá más adelante, se produce la conexión del principio de proporcionalidad con dichos valores.

---

[91] CASINOS MORA F. J. "La presencia de los rasgos esenciales del principio de proporcionalidad en el pensamiento clásico y en el derecho romano (I)" en VVAA. *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978. Op. Cit.* Pág. 190

[92] ZORRILLA RUÍZ M. *Teoría general para un entendimiento razonable de los episodios del mundo del Derecho*. *Op. Cit*. Pág. 49

También se considera la dignidad de la persona como un fundamento constitucional del principio de proporcionalidad y, como recuerdan GARBERÍ LLOBREGAT y BUITRÓN RAMIREZ[93], hay determinados autores que relacionan este tema con la prohibición de tratos inhumanos o degradantes (art. 15 CE) o con la limitación en el tiempo de la detención preventiva y la prisión provisional (art. 17 CE).

En segundo lugar encontramos una de sus más claras fundamentaciones en *el carácter jurídico de los derechos fundamentales.*

Probablemente sea una de las fundamentaciones más sólidas de todas cuantas se van a examinar y encuentra su base en el artículo 53.1 de la Constitución que señala que "los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a)". Como se ha puesto de manifiesto por la doctrina las conductas desproporcionadas vulneran el contenido esencial de los derechos fundamentales por lo que puede concluirse que el mandato contenido en el artículo 53.1 exige a su vez que la actuación de los Poderes Públicos sea respetuosa con el principio de proporcionalidad[94].

En tercer lugar podemos ver que se deriva claramente de *la obligación constitucional de la Administración de servir con objetividad los intereses generales.*

---

[93] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit.* Págs.124 y ss.

[94] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Págs. 597y ss.

La *Carta Magna* dispone que "la Administración servirá 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" (art. 103 CE) y una determinación de tal índole y envergadura obliga a la Administración, cuando menos, a ponderar siempre los intereses afectados por la resolución o medida que haya de ser adoptada, lo que, en opinión de LÓPEZ GONZÁLEZ, "lleva a postular para la Administración un comportamiento basado en el principio de proporcionalidad como instrumento adecuado para apreciar y valorar el alcance de los intereses en juego, en cada caso concreto"[95].

En cuarto lugar debe resaltarse la implicación del principio de proporcionalidad con *el control jurisdiccional de la actividad administrativa*.

En el art. 106 la CE señala que "los tribunales controlan la legalidad de la actuación administrativa y el sometimiento a los fines que la justifican". Ha de hacerse notar desde este instante que este control no estará limitado a esferas concretas de la actividad administrativa sino que es la totalidad de la actividad de la Administración la que ha de estar sometida a los fines que la justifican (vivienda, medio ambiente, medidas cautelares, ejecución forzosa… y, por supuesto, ejercicio de la potestad sancionadora).

En quinto lugar cabe traer a colación los indudables vínculos constitucionales existentes entre la proporcionalidad y *la organización territorial del Estado y el derecho a la autonomía*.

La CE de 1978 ha reconocido, junto a la fundamentación de nuestra *Ley de Leyes* "en la indisoluble unidad de la nación española", el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran" (art. 2 CE), configurando con ello un nuevo modelo de organización territorial que se caracteriza, entre otras cosas, por la instauración de un sistema de distribución descentralizada de poder mediante la previsión de la creación de

[95] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Pág. 77

entes territoriales inferiores y la posible creación de las Comunidades Autónomas.

Todo ello ha desembocado en el incontestable hecho de que al hablar de Administración Pública no se hace referencia a un único ente sino a una pluralidad de personas jurídico-públicas cuyas relaciones con los ciudadanos y entre sí han sido extensamente reguladas por el legislador.

El segundo tipo de relaciones a que nos referimos son las conocidas como relaciones interadministrativas y su regulación era estrictamente indispensable habida cuenta de que el Derecho no es más que un cauce para lograr un equilibrio de poderes, en este caso, de diversos poderes de naturaleza territorial, poderes jurídicos que, precisamente por su génesis, se nos presentan en permanente conflicto, siempre reclamando su espacio. Por esta razón, las relaciones interadministrativas van a estar presididas por el denominado principio de lealtad institucional que implica una serie de obligaciones, como es la de que cada órgano administrativo deba ponderar la totalidad de los intereses públicos implicados a la hora de adoptar una resolución. Esta, como veremos más adelante, es una de las más importantes manifestaciones del principio de proporcionalidad.

En sexto lugar podemos señalar que se deriva también de *la intervención estatal en el sector económico*.

En opinión de LÓPEZ GONZÁLEZ también el texto constitucional "ordena el comportamiento del sector público económico según el principio de proporcionalidad que, si bien no se destaca expresamente, está implícito en la articulación del régimen jurídico que se establece para el desenvolvimiento del sector público en las actividades económicas "[96].

Y por último no podemos dejar de referirnos como uno de los más claros fundamentos constitucionales del principio de proporcionalidad que no es otro que *la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*.

[96] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Pág. 78

En efecto también es evidente que la consagración de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE) está estrechamente relacionada con la proporcionalidad puesto que el control que se efectúa para garantizar la misma es un instrumento importante para la reducción de la arbitrariedad en que la Administración puede incurrir.

Todos estos fundamentos constitucionales del principio de proporcionalidad merecen un análisis pormenorizado pues conforman la columna vertebradora del mismo y justifican la exigencia de su cumplimiento al poner de manifiesto su importancia. A continuación intentaremos explicar dichos fundamentos tratándolos por separado, si bien el estudio de la fundamentación del principio de proporcionalidad en el carácter jurídico de los derechos fundamentales lo dejaremos para más adelante cuando tratemos de las potestades administrativas.

2.1 LIBERTAD, JUSTICIA Y DIGNIDAD

Libertad, justicia y dignidad están inextricablemente unidas al principio de *Favor Libertatis*[97] cuya consagración constitucional puede deducirse de un gran número de preceptos constitucionales, si bien aquí citaremos especialmente tres: los artículos 1.1, 9.2 y 10.1.

Pero examinemos cuál es exactamente la relación que une a estos tres valores con el principio de proporcionalidad.

La libertad aparece entre los que el art.1 de nuestra *Lex Superior* denomina "valores superiores de su ordenamiento jurídico" y debido a dicha consideración se ha convertido en un auténtico parámetro de la actividad

[97] Este principio nace en el Derecho Romano Clásico en un contexto histórico en el que se pretendía favorecer la realización de manumisiones (procesos de liberación de un esclavo) y podía condensarse su filosofía en la máxima recogida en el Digesto de que "siempre que se presentase dudosa la interpretación de la libertad, debía resolverse en sentido favorable a ella" tal y como recuerda Ettore Ciccotti cuando cita el Digesto Libro 17,20: Pomponius libro setimo ad Sabinum. CICCOTTI E. *Esclavitud en Grecia, Roma y el mundo cristiano: apogeo y ocaso de un sistema atroz.* Ed. Círculo Latino. Barcelona, 2005. Pág. 272.

administrativa. En este sentido es lógico que se haya impuesto a la Administración no sólo el deber de velar por el respeto de la libertad en sus distintas manifestaciones (de circulación, de pensamiento, de difusión de ideas…) sino además el de "promover las condiciones favorables para que la libertad y la igualdad de los individuos y los grupos en que se integran sean reales y efectivas" según mandato del art. 9.2 CE.

Lo que ocurre es que, en ocasiones, las libertades de los individuos pueden entrar en colisión con los derechos de otros y, en estos supuestos, la Administración tendrá que mediar para solucionar el conflicto. En estos casos, inevitablemente, la decisión que adopte la Administración conllevará restricciones a la libertad de las personas pero lo que impone el principio de proporcionalidad es que dichas restricciones no se extiendan más allá de lo estrictamente necesario, sólo así se conseguirá dar cumplimiento a lo ordenado por el transcrito art. 9.2 CE.

Otro de los valores que tiene la consideración de "superiores de nuestro ordenamiento jurídico" es el principio de Justicia y el principio de proporcionalidad pivota en su órbita puesto que lo justo es lo proporcionado dado que la verdadera justicia, en un sentido aristotélico de la misma[98], se basa en la proporción y no en la estricta igualdad. La justicia está unida a la proporcionalidad en la medida en que supone una garantía de dar a cada uno lo suyo.

En lo que se refiere a la dignidad de las personas, inspirada en este punto por la Ley Fundamental de Bonn[99], la Constitución Española exige con la mayor rotundidad que toda actividad administrativa respete este valor puesto que, tal y como precisa el art. 10.1 de nuestra Norma Suprema, "la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes... son

[98] ARISTÓTELES *Ética a Nicómaco.* Traducc. por FERNANDEZ AGUADO J. Ed. CIE Dossat. Madrid, 2001. Págs. 123 y ss.

[99] Si bien esta, como todas las Constituciones europeas, tiene como referente histórico la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789

fundamento del orden político y la paz social"[100]. Nótese que nuestra *Lex Superior* habla de la dignidad como un auténtico fundamento y a este respecto muchos autores[101] se han pronunciado concluyendo que el hecho de que la *Carta Magna* haya sentado la dignidad como nada menos que el pilar sobre el que se sostienen el orden político y la paz social no es casualidad. En este sentido, DÍAZ REVORIO ha puesto de relieve que la dignidad es considerada por la Constitución no ya como un derecho fundamental sino como un auténtico valor superior[102] del mismo modo que ya lo había declarado así el propio Tribunal Constitucional, que en su sentencia 337/1994, de 23 de diciembre, señaló que "la dignidad constituía un valor superior del ordenamiento jurídico que se contiene en el art. 10.1 CE como pórtico de los demás valores o principios allí consagrados, lo que revela su fundamental importancia".

Desde luego que este valor vincula a todos los ciudadanos pero debemos enfatizar especialmente en el deber de la Administración de observar los mandatos que se derivan de la dignidad. Los Poderes Públicos están particularmente obligados a salvaguardar los postulados axiológicos de la dignidad como referente de todos los derechos fundamentales pues debemos tener en cuenta que la actuación de los órganos responsables de ordenar la vida de la comunidad "puede generar vulneraciones de los

[100] Según dicho artículo "la dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social".

[101] Entre otros LUCAS VERDÚ P. en *Curso de Derecho Político* (Vol. IV). Ed. Tecnos. Madrid, 1984. Pág. 319 y en "Comentario al art. 1" en VVAA (Dir. ALZAGA VILLAAMIL O.) *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (tomo1). EDERSA. Madrid, 1996-1999. Pág. 63; o TORRES DEL MORAL A. "Valores y principios constitucionales. Preámbulo, preceptos del título preliminar y art. 10.1" en *Revista Española de Derecho Político.* Núm. 36, 1992. Págs. 17 y ss.

[102] DIAZ REVORIO F. J. *Valores superiores e interpretación constitucional.* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1997. Págs. 115 y ss.

derechos inherentes a la dignidad"[103]. La Administración va a ver estrictamente circunscrita su actuación por la férrea línea que le marque la dignidad y esta delimitación nos remite, en palabras de EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN "a un proceso y a un resultado presididos en última instancia por la racionalidad"[104] o, lo que es lo mismo, a una de las manifestaciones del principio de proporcionalidad.

Para los órganos administrativos esta vinculación supone la obligación de respetar unos límites en su actividad y estos límites se derivan fundamentalmente de la necesidad de respetar la libertad y la dignidad de las personas[105], algo que, como acabamos de recordar, nuestra *Carta Magna* reconoce como fundamento del ordenamiento jurídico.

Así pues, no sólo la libertad y la justicia sino también la dignidad actúan a modo de parámetro que confiere al ordenamiento jurídico los mecanismos adecuados para lograr la necesaria transformación de un Estado formal de Derecho en un Estado material de Derecho.

El principio de *favor libertatis* irrumpe en nuestro ordenamiento jurídico con una fuerza y eficacia fuera de toda duda y lo hace para imponer a la Administración la obligación de escoger la interpretación que resulte más favorable para los ciudadanos en aquellos supuestos en los que quepa más de una interpretación. Dicho principio de *favor libertatis,* como criterio que ha de presidir las actuaciones de la Administración y que la orienta en su labor imponiéndole el deber de optimizar los derechos fundamentales del administrado, está directamente relacionado con el principio de proporcionalidad en la medida en que, como afirmó MERKL, el principio de

---

[103] ALEGRE MARTINEZ M. A. *La dignidad de la persona como fundamento del ordenamiento constitucional español.* Ed. Universidad de León, Secretariado de Publicaciones. León, 1996. Pág. 107

[104] EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN *La teoría general del derecho administrativo como sistema.* INAP, Ed. Marcial Pons. Madrid, 2003. Pág. 18.

[105] GONZÁLEZ PÉREZ J. *La dignidad de la persona*. Ed. Civitas. Madrid, 1986. Págs. 136 y ss.

proporcionalidad requiere que la intervención administrativa guarde proporción con el mal que trata de evitar lo que obliga a la autoridad a escoger aquellas medidas que menos perjudiquen los derechos e intereses de los individuos[106], siempre y cuando, eso sí, sean lo suficientemente adecuadas para satisfacer igualmente los fines de interés público previamente encomendados por el legislador a la Administración. Consecuencia de ello es que la Administración sólo deba imponer las sanciones que sean estrictamente necesarias para cumplir su finalidad represiva-preventiva[107].

Debe resaltarse además que tanto el *favor libertatis* en general como la dignidad de las personas en particular no solo se presentan como límites al ejercicio de potestades administrativas sino que también son apreciables en un plano positivo ya que juegan un papel de enorme importancia en lo que se refiere al campo de las prestaciones administrativas que la Constitución garantiza a lo largo de su articulado y, en este sentido, se puede afirmar que tales previsiones constitucionales presentan un claro enfoque al servicio de estos valores.

2.2 LA OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE SERVIR CON OBJETIVIDAD LOS INTERESES GENERALES.

Los padres de la Constitución Española decidieron poner un especial énfasis en esta obligación que atañe a todos los órganos que forman parte del entramado administrativo. Se trata de una declaración de especial relevancia que preside la propia organización de las distintas Administraciones Públicas y que en ningún caso puede ser ignorada por la Administración dado que la posición constitucional de esta se deriva

[106] MERKL A. *Teoría general del Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México, 1980. Págs. 325 y 326

[107] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la Potestad Sancionadora*. *Op. Cit*. Pág. 392

directamente de aquella[108] lo que convierte en inadmisible cualquier comportamiento o actuación administrativa que se revele ajena a dicha regla.

El art. 103 de la Constitución Española dispone que "la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales" y esta previsión constitucional se ha visto acompañada de su correspondiente desarrollo normativo. Así el art. 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, repite la idea de que "las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales", añadiendo que "la actuación de la Administración pública respectiva se desarrolla para alcanzar los objetivos que establecen las leyes y el resto del ordenamiento jurídico" (art. 3.3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

En esta misma línea se encuentra la ley 7/1985, de 2 de abril Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL) que en su art. 6 dispone que "las Entidades locales sirven con objetividad los intereses públicos que le están encomendados… con pleno sometimiento a la ley y al Derecho".

Así pues la regla de sometimiento inexcusable de la Administración a la necesidad de satisfacer los intereses generales es clara pero existe un problema que surge precisamente cuando tratamos de ponernos de acuerdo en torno a dos conceptos clave en esta obligación que son la objetividad y los intereses generales.

2.2.1 EL CONCEPTO DE INTERÉS GENERAL. EL INTERÉS GENERAL EN DERECHO TRIBUTARIO.

En cuanto al concepto de intereses generales, se trata de una noción un tanto efervescente que, por desgracia, en no pocas ocasiones, ha sido el subterfugio de que se ha valido la Administración y, más concretamente,

[108] SAINZ MORENO F. "La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados" en *Revista de Administración Pública.* Núm. 89, 1979. Págs. 311 y ss.

quien conduce sus riendas, para lograr fines que podrían calificarse de espurios.

El interés general es un elemento fundamental en todo ordenamiento jurídico porque la esencia misma del Estado se halla en su satisfacción. Sin embargo, pese a su importancia, la Constitución Española no recoge ninguna definición de este concepto y esta indefinición trae aparejada una imprescindible y ardua labor de interpretación puesto que este concepto no es algo que pueda ser aplicado sin más. Se trata de una noción especialmente compleja, con una fuerte y evidente carga valorativa y cuya invocación ampara, en la práctica, la gran mayoría de las distintas políticas de los gobiernos[109], razones estas por las que su delimitación se ha convertido en uno de los mayores caballos de batalla de la doctrina.

Tradicionalmente se consideró el interés general desde una perspectiva filosófico-económica y se identificó con el interés común para contraponerlo a los intereses privados. De este modo, imperaba un concepto utilitarista del interés general que era visto como el producto de la suma de los distintos intereses particulares o privados. Sin embargo, esta conceptuación se superaría en el siglo XVIII en gran medida gracias a las ideas de ROUSSEAU, que fue el primero en apreciar que, dentro de la voluntad de la sociedad, debían distinguirse dos tipos de voluntades: la "voluntad de todos" y la "voluntad general". Esta dicotomía permitió al ginebrino aislar el concepto de voluntad general al discernir entre la suma

[109] Conducta que debería censurarse siguiendo la opinión de García de Enterría para quien el interés general constituye una guía para que el constituyente organice instituciones o actuaciones públicas pero que no debe interpretarse en modo alguno como una habilitación "a los titulares de los poderes públicos para acordar lo que su buen querer o su imaginación puedan sugerirles, como habilitantes de una verdadera discrecionalidad, en sentido técnico, según la cual cualquier decisión, cualquier opción entre alternativas sería legítima" sino que más bien las decisiones de los titulares de los poderes públicos deben adoptarse para servir precisamente al interés general. GARCÍA DE ENTERRÍA E. "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado" en *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo.* Núm. 89, 1996. Págs. 69 y ss.

de las distintas voluntades particulares a la que él denominaba la "voluntad de todos" y la "voluntad general" que era la que se identificaba con el interés común y que reflejaba el propósito de alcanzar un objetivo que beneficiase no a la mayoría sino a todos[110].

De esta forma "el problema de identificar el contenido del interés general se resolvía en una sencilla operación aritmética: de la suma de las voluntades particulares quitaremos los más y los menos que se destruyen entre sí, es decir, los intereses antagónicos, quedando como suma de dichas diferencias el interés general"[111].

Ahora bien, el propio ROUSSEAU advertía de los peligros de esta identificación de la suma de las diferencias de intereses con la voluntad general ya que concluía que sólo podríamos hablar de voluntad general cuando esta estuviese formada por la opinión de individuos libres e incomunicados entre sí. Si, por el contrario, estos individuos se agrupaban en asociaciones, lo que ocurriría es que pasaríamos de una pluralidad de voluntades de sujetos individuales a una voluntad única de un sujeto colectivo que estaría determinada por la voluntad de la mayoría de los individuos que la forman. De este modo, tendríamos ya una voluntad, la de la asociación, que sería menos general y que se contrapondría a la voluntad de otras asociaciones, de manera que progresivamente el número de voluntades sería menor. Añadía ROUSSEAU que si finalmente surgiese una asociación que se impusiese sobre las demás, la voluntad general se transformaría en una voluntad que ya no sería general sino que se identificaría con el parecer particular de una agrupación dominante[112].

---

[110] ROUSSEAU J. J. *El contrato social* Ed. Librería de Antonio Novo. Madrid, 1880. Págs. 39 y ss.

[111] SEIJAS VILLADANGOS E. "El concepto de "interés general" en la Ley 21/1997, reguladora de las emisiones y retransmisiones de competiciones y acontecimientos deportivos" *La ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.* La Ley publicación electrónica 11814/2001.

[112] ROUSSEAU J. J. *El contrato social. Op. Cit*. Págs. 39 y ss.

Por otra parte, debemos matizar que no nos encontramos ante un concepto estrictamente filosófico sino ante una figura eminentemente jurídica, una idea que debe ser acotada por el legislador e interpretada en su aplicación al caso concreto, es decir, estamos ante un auténtico concepto jurídico indeterminado. De hecho, tanto el Tribunal Constitucional (STC 68/1984, de 11 de junio) como el Tribunal Supremo (vid STS de 6 de octubre de 1988) han declarado reiteradamente que el interés general es un concepto jurídico indeterminado[113].

En Derecho Tributario el interés general no puede identificarse única y exclusivamente con el afán recaudatorio de la Hacienda Pública[114] sino que el interés general debe considerarse como la suma de los distintos principios de justicia tributaria proclamados por el art. 31 CE según el cual "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Ello significa que la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria siempre ha de estar sometida a los principios de capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad

[113] GARCÍA DE ENTERRÍA E. "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado" Op. Cit. Págs. 69 y ss.

[114] Esta identificación precisamente aludida en las críticas del contribuyente hacia la AEAT y que Márquez Sillero expresó juzgando su actuación como "el atropello del ordenamiento jurídico existente, la más absoluta vulneración de los principios constitucionales del sistema financiero y tributario y la anteposición de *pseudovalores* tales como la eficacia, la eficiencia y la recaudación, que se convierten en ejes centrales de una nueva organización de la Administración Tributaria carente de adecuación a la Constitución y al Derecho". MÁRQUEZ SILLERO C. "La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 234, 1994. Págs 1264 y 1265.

y que a la luz del conjunto de estos principios su actuación será examinada por los tribunales[115].

2.2.2 OBJETIVIDAD.

Respecto al otro concepto, es decir, al de objetividad se puede afirmar que supone el distanciamiento respecto de cualquier interés particular, es decir, que la Administración deba actuar con objetividad significa que la Administración debe actuar sin interferencias[116].

Por tanto, lo que esta obligación va a conllevar es el deber de atenerse de un modo estricto únicamente a los hechos comprobados y a los datos que se puedan obtener, y además que la decisión adoptada no podrá estar condicionada por intereses económicos o sociales de ningún tipo y evidentemente no podrá implicar discriminación alguna.

Esto es de una trascendencia enorme y no sólo obliga a tener presente la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos proclamada por la Constitución Española en su art. 9.2 sino que también nos introduce en la necesidad de encontrar instrumentos y técnicas que ayuden a lograr el cumplimiento de tal presupuesto y en la búsqueda de tales instrumentos nos encontramos con que la aportación del principio de proporcionalidad será crucial. Dicha importancia resulta evidente si tenemos en cuenta que si bien en la teoría podemos concebir el interés general como una referencia que guía la actuación de los Poderes Públicos lo cierto es que la práctica revela que no es suficiente con que la Administración realice una valoración abstracta del interés general sino que resulta preciso que realice una apreciación concreta de dicho interés lo que le conducirá irremediablemente a valorar las circunstancias que concurran en cada caso

[115] URIOL EGIDO C. “La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general” en *IEF.* Núm. 29, 2002. Pág. 51

[116] PAREJO ALFONSO L. “Gobierno y Administración Pública en la Constitución española” en VVAA (Dir. RODRIGUEZ – ARANA MUÑOZ J.; coord. CALVO CHARRO M.) *La Administración Pública española* .Ed. INAP. Madrid, 2002. Págs.89 y ss.

así como también a ponderar la idoneidad de las medidas que se pretendan adoptar. Así, la vigencia del principio de proporcionalidad obligará a la Administración a ponderar todas las situaciones que puedan darse así como los medios a utilizar y los fines a que responden sus actuaciones a la hora de tomar una decisión lo que, sin ninguna duda, contribuirá a la obtención de decisiones justas y objetivas al servicio del interés general.

En ocasiones, no es fácil dar cumplimiento a esta obligación de ponderar puesto que hay casos en que la Administración se verá obligada a contrastar intereses públicos en relación con derechos de los particulares que encuentran su consagración directamente en la Constitución Española y, en este sentido, se ha afirmado que "el peligro que puede conllevar la aplicación del método de ponderación de bienes es que puede dar lugar a una constitución suplementaria no escrita, que permitiría al poder estatal restringir los derechos fundamentales sin un control efectivo"[117].

Por este motivo, en tales casos, lo que procede es una valoración concreta, pero debiendo el órgano en cuestión hilar muy fino para satisfacer con su actuación los intereses generales sin que ello suponga una vulneración de derechos fundamentales.

A veces incluso se le puede plantear a la Administración la necesidad de pronunciarse ante situaciones en conflicto amparadas en distintos derechos fundamentales, viéndose entonces en la tesitura de no poder atender a la satisfacción de ambos. En tales situaciones la Administración deberá reflexionar acerca de la importancia del bien jurídico protegido por uno y otro y tomar su decisión habiendo valorado las circunstancias concretas del caso, es decir, no se pronunciará sobre la prevalencia de un derecho en abstracto sino que lo que primará se decidirá en atención a las situaciones concretas implicadas.

[117] GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Op. Cit*. Pág. 294

En palabras de LÓPEZ GONZÁLEZ, “en todos estos supuestos, el principio de proporcionalidad opera no solo como límite de legalidad en la medida que la actuación desproporcionada de la Administración vulnera el deber de servicio con objetividad a los intereses generales sino además como pauta de comportamiento de la actuación administrativa, en cuanto que disciplina el *modus operandi* de la Administración para satisfacer con objetividad el interés general”[118].

2.3 CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA.

Según ZORRILLA RUÍZ “la autoridad no es una fuerza incontrolada, que oprime sin tregua ni templanza, sino el eco del derecho de la racionalidad imperante”[119] y eso, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, se puede predicar claramente en nuestro sistema constitucional.

La Constitución Española consagra expresamente este control cuando señala en su art. 106 que “los tribunales controlan la legalidad de la actuación administrativa y el sometimiento a los fines que la justifican”, lo que, por otra parte, es una consecuencia inmediata de la legitimación de la acción administrativa en la obligación de la Administración de servir los intereses generales[120].

La doctrina es prácticamente unánime al considerar que lo que el constituyente pretendió al precisar “y el sometimiento a los fines que la

[118] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Pág. 87

[119] ZORRILLA RUÍZ M. *Teoría general para un entendimiento razonable de los episodios del mundo del Derecho*. *Op. Cit.* Pág. 22

[120] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit.* Pág. 70

justifican", es prohibir la desviación de poder[121], en cuanto que ésta significa básicamente la utilización de potestades administrativas para fines distintos de los que el legislador sopesó en el instante en que decidió atribuir a la Administración una determinada potestad[122].

A pesar de la importancia que consideramos tiene la figura de la desviación de poder en todas las ramas del Derecho y también en Derecho Tributario[123] lo cierto es que no abundan los estudios de la doctrina tributarista acerca de la misma, probablemente porque no se han dado muchos casos en los que se haya anulado una decisión de la Administración Tributaria por desviación de poder. Se produce pero no se aprecia[124].

Por esta razón entendemos que debemos acogernos al estudio que de la misma se ha hecho en Derecho Administrativo y en este sentido acogemos la opinión de LÓPEZ GONZÁLEZ cuando afirma que este deber de sometimiento de la Administración a los fines que justifican su actuación no sólo impide la persecución de fines distintos sino que también garantiza "el deber de adecuación del contenido de la actividad administrativa al fin

[121] Término acuñado por la jurisprudencia del Consejo de Estado francés que fue la que vino a configurar el recurso *détournement de pouvoir*, es decir, por desviación de poder.

[122] GARRIDO FALLA F. *Tratado de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos. Madrid, 2002. Págs. 208 y ss.

[123] De hecho, en materia tributaria se producen un nada despreciable número de casos donde se alega la desviación de poder, el mayor tras la materia de urbanismo y asuntos de personal *vid* MÚGICA ALCORTA R. y RUIGÓMEZ MOMEÑE A. "La prueba de la desviación de poder en el recurso contencioso-administrativo" en VVAA (Dir. ABEL LLUCH X. / PICO i JUNOY J. / RICHARD GONZÁLEZ M.) *La prueba judicial: desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa.* Ed. La Ley. Madrid, 2011. Pág. 1711

[124] CONSEJO DE REDACCIÓN DE TRIBUNA FISCAL (DE BRUNES IBARRA J. M. / PEDRAZA BOCHONS J. V. / MAGRANER MORENO F. / TEJERIZO LOPEZ J. M.) "La desviación de poder en Derecho Tributario" en *Tribuna Fiscal.* Núm. 257, 2012. Págs. 77 y ss.

que la justifica"[125], que sería un supuesto menos claro pero de igual relevancia constitucional. A lo que entendemos se refiere el autor citado es a que la Administración no sólo debe perseguir los fines que el legislador le haya previamente indicado sino que además ha de hacerlo del modo que resulte más adecuado al fin que corresponda, es decir de la forma que se entienda que más posibilidades ofrezca para la consecución de los objetivos marcados.

De este modo, le sería posible a los juzgados y tribunales de lo contencioso-administrativo controlar no sólo que la decisión adoptada se haya orientado a la consecución de los fines prefijados sino que además y, esto es lo novedoso de esta interpretación, podrán juzgar si la medida impugnada era la más conveniente para alcanzar dichos fines lo que entronca directamente con el principio de proporcionalidad, en concreto con el subprincipio de idoneidad, del cual nos ocuparemos más adelante. Por todo ello podemos afirmar que si una medida se estima desproporcionada en relación con los fines que la justifican podrá ser recurrida por sus destinatarios ante los tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Sobre el control jurisdiccional de la proporcionalidad de la actividad administrativa, volveremos más adelante.

2.4 LA INCIDENCIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA AUTONOMÍA FINANCIERA

Con la vuelta a la democracia de nuestro país, una de los principales polémicas suscitadas en la redacción de la que es la actual Constitución fue la organización territorial del Estado, prueba de lo cual es que se le ha dedicado un título entero (el VIII) a su regulación. Dicho título se ha configurado bajo la premisa de que el Estado de las Autonomías que se

[125] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Pág. 87

estaba creando, tenía que funcionar de acuerdo el principio de coordinación entre los tres niveles territoriales[126], esto es, estatal, autonómico y local.

El artículo capital con el que se abre dicho título es el 137 que señala que "el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan" añadiendo que "todas estas entidades gozarán de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses". Este último inciso es importante porque implica que la autonomía que se concede a estos entes territoriales no es equivalente a una mera descentralización administrativa sino que el reconocimiento de esta autonomía ha supuesto la atribución a estos de una serie de competencias que ejercerán con relación a sus intereses y cuyos efectos se proyectarán sobre su respectivo ámbito territorial. Dicha previsión sería desarrollada coherentemente por los distintos Estatutos de Autonomía y también por determinadas leyes a las cuales se remiten tanto la propia Constitución como los respectivos Estatutos de Autonomía.

Uno de los aspectos más importantes de este desarrollo normativo es el referente a la distribución de las competencias entre los distintos entes. Ésta se realiza en función de los distintos intereses públicos a satisfacer, lo que obliga a las diversas Administraciones a ejercer sus funciones de forma proporcionada al interés cuyo cumplimiento y protección el legislador le haya encomendado de manera tal que no invadan la esfera competencial de los otros entes públicos.

Al respecto, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre en sus arts. 4 y siguientes se ocupa de regular las relaciones entre las distintas Administraciones Públicas y en su art. 4 dispone que "las Administraciones públicas actúan y se relacionan de acuerdo con el principio de lealtad institucional y, en consecuencia, deberán:

1. Respetar el ejercicio legítimo por las otras Administraciones de sus competencias

[126] YEBRA MARTUL-ORTEGA P. *Constitución Financiera Española. Vintecinco Anos.* Ed. IEF. Madrid, 2004. Págs.279 y ss.

2. Ponderar, en el ejercicio de las competencias propias, la totalidad de los intereses públicos implicados y, en concreto, aquellos cuya gestión esté encomendada a las otras Administraciones.

3. Facilitar a las otras Administraciones la información que precisen sobre la actividad que desarrollen en el ejercicio de sus propias competencias

4. Prestar en el ámbito propio, la cooperación y asistencia activas que las otras Administraciones pudieran recabar para el eficaz ejercicio de sus propias competencias".

En este sentido, es clara la importancia del principio de proporcionalidad ya que de su respeto dependerá en gran medida una adecuada articulación de las competencias a ejercitar por los poderes públicos pues la observancia de citado principio es clave no sólo para no traspasar indebidamente el límite competencial sino también para posibilitar que se atiendan a los propios intereses de la mejor forma posible sin entorpecer la labor de los demás entes.

Guarda, por tanto, estrecha relación con los principios de cooperación y colaboración interadministrativa y es que un ejercicio proporcionado de las competencias propias facilitará el ejercicio de las competencias de los demás y, por ende, contribuirá a que se alcancen los objetivos o metas que a las demás Administraciones les habían sido fijadas por el legislador.

Evidentemente, quedaría aún la vía jurisdiccional para solventar cualquier posible intromisión ilegítima en un ámbito competencial que no le corresponde al infractor pero las expectativas depositadas por los ciudadanos en la Administración para velar por los intereses de la colectividad, en cuanto que es precisamente colmar dichas expectativas la verdadera razón de su existencia, exigen que las Administraciones a la hora de actuar ponderen los distintos intereses públicos implicados para evitar así que se llegue a plantear un eventual conflicto de competencias. Evitar un conflicto de competencias, qué duda cabe, contribuirá a agilizar los trámites que sean precisos para que el ente público logre alcanzar sus objetivos que

el legislador, en atención a las demandas de la sociedad, le haya fijado a la Administración.

En relación con ello, MUÑOZ MACHADO[127], ha puesto de manifiesto que tanto doctrina como jurisprudencia han resaltado que la autonomía presenta importantes límites de manera que la validez de las leyes autonómicas no sólo estará supeditada al respeto de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía que correspondan sino que además juegan como parámetros que limitan la capacidad del legislador autonómico los principios de igualdad, solidaridad y libertad de circulación de personas y bienes por todo el territorio nacional.

Todos estos principios están consagrados constitucionalmente, en concreto en los arts. 138.1 que proclama que "el Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español"[128] y 139 que dispone que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado" y que "ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español".

Pero aunque sea someramente veamos dichos límites por separado.

El primer límite que se desprende de los citados artículos es de la solidaridad. Desde una perspectiva económica, la solidaridad limita las posibilidades de actuación de que gozan la Comunidades Autónomas pues la Constitución en su art. 156 condiciona el ejercicio de las competencias de éstas, fruto de la autonomía financiera, por los "principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles". Tiene,

---

[127] MUÑOZ MACHADO S. *Derecho público en las Comunidades Autónomas* Ed. Civitas. Madrid, 2007. Págs.182 y ss.

[128] Recordando que el art. 2 reconoce el "derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas".

este principio, su más importante consecuencia en la existencia del llamado Fondo de Compensación Interterritorial[129] cuyos recursos, según lo señalado por la Constitución en su art. 158 "serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso".

En segundo lugar debemos destacar el reconocimiento del derecho a la igualdad como límite a la autonomía. Este derecho está en realidad invocado en numerosos preceptos constitucionales pero en lo que aquí interesa se erige en un auténtico límite pues de acuerdo con la postura sostenida por PARADA VÁZQUEZ, supone el contrapunto a la tendencia descentralizadora que conlleva el Estado autonómico[130].

Su formulación como límite tiene además del citado en el art. 139, otro claro exponente en el art. 138.2 que postula que "las diferencias entre los estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales", previsión esta que se refuerza con la atribución de la competencia al Estado de regular "las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales" .

Con respecto a la igualdad como límite, la STC 37/1981, de 16 de noviembre indicaba que "es obvio que el principio de igualdad no puede ser entendido en modo alguno como rigurosa uniformidad del ordenamiento del que resulte que en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones (...) puesto que la potestad legislativa que las Comunidades Autónomas gozan hace

[129] Sobre este tema destacan monografías tales como las que a continuación se citan: UTRILLA DE LA HOZ A. *El fondo de compensación interterritorial y el desarrollo regional.* Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Madrid, 1991; VIDAL PRADO C. *El fondo de compensación interterritorial como instrumento de solidaridad.* Ed. Comares. Granada, 2001.

[130] PARADA VÁZQUEZ J. R. *Derecho Administrativo* (Vol. II). Ed. Marcial Pons. Madrid, 2007. Págs. 125 y ss.

potencialmente de nuestro ordenamiento una estructura compuesta por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio"[131].

En tercer y último lugar vemos consagrado como otro de los límites de la autonomía la libertad de circulación de personas y bienes. Es uno de los principios esenciales del Estado, desde un punto de vista económico, en cuanto que supone la eliminación de las fronteras interiores y el art. 157.2 ha concretado su aplicación al disponer que "las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios". Ahora bien, como ha señalado el TC (STC 37/1981, de 16 de diciembre) no se entienden traspasados estos límites por el solo hecho de que una ley autonómica afecte a los bienes jurídicos que con ellos se protegen pues, en palabras del TC, que una Comunidad Autónoma no pueda adoptar medidas que sean susceptibles de surtir efectos más allá de sus fronteras significaría tanto como negar potestad legislativa a las Comunidades Autónomas. Esta misma idea es reiterada por el TC en la STC 150 /1990, de 4 de octubre en la que, según NIETO MONTERO, el TC vino a considerar que la LOFCA se había "excedido de los límites marcados por la CE, que sólo impide el gravamen de los bienes situados fuera del territorio de la CA, sin hacer referencia a las rentas, con lo que la imposibilidad de establecer recargos sólo sería predicable de la imposición sobre el patrimonio" pero no debe ser tenida en cuenta esta prohibición respecto de los recargos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) [132]. Esta idea se ha reforzado con las sucesivas cesiones de

[131] Vid. STC 319/1993, de 27 de octubre; STC 14/1998, de 22 de enero; STC 131/2001, de 7 de junio.

[132] NIETO MONTERO J. J. "Los recargos autonómicos sobre tributos estatales" en *RIF*. Núm. 35, 1999. Pág. 87 en la que se recoge textualmente el siguiente inciso de la mencionada STC 150/1990, de 4 de octubre "prohíbe (el art. 157.2 CE) a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su

impuestos del Estado a las CCAA de manera que la posibilidad de que estas adopten medidas tributarias que surtan efectos más allá de sus límites territoriales está más que consolidada.

Así pues, para que la conducta del legislador autonómico se pueda considerar anticonstitucional es necesario que la lesión de tales principios se produzca con ocasión de la adopción de medidas que constituyan obstáculos graves o desproporcionados con la finalidad que la norma en cuestión persigue.

2.5 EL SECTOR PÚBLICO ECONÓMICO

Los sujetos económicos-públicos, según lo dispuesto por el constituyente, deben actuar teniendo que adaptarse, entre otros aspectos, a las consecuencias de la aplicación del principio de proporcionalidad en lo que a la gestión e intervención de las actividades económicas se refiere.

Esto es perfectamente constatable en los distintos sectores sociales y económicos pues "frente al derogado principio de subsidiariedad de la iniciativa pública económica y el carácter estático del principio de compatibilidad entre la iniciativa pública y privada, el principio de proporcionalidad puede operar funcionalmente como criterio delimitador de las intervenciones públicas económicas en cuanto actuaciones adecuadas y necesarias en orden a garantizar en este caso las libertades y el interés general"[133].

De este modo, la Constitución dota al sector público de un peculiar y novedoso régimen jurídico pues enuncia ampliamente sus cometidos y fines así como sus mecanismos de actuación[134]. Dichos cometidos y fines se

territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma".

[133] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Pág. 81

[134] ESCRIBANO COLLADO P. "El orden económico en la Constitución española de 1978" en *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 14, 1985. Págs. 77 y ss.

pueden clasificar entre los que tienen carácter general y aquellos que tienen un carácter sectorial.

Con respecto a los que tienen carácter general, su definición constitucional se encuentra en los arts. 40.1 y 131.1 CE. El primero de estos artículos recoge una especificación del art. 9.2 CE[135] cuando dice que "los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo".

Por su parte el art. 131.1 CE señala que "el Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución".

Estos serían los cometidos que se establecen con carácter general pero junto a ellos se puede destacar la existencia de unos fines de carácter específico que son aquellos que atañen únicamente a ámbitos determinados de actividad económica. Este es el caso, entre otros, de los siguientes cometidos: formación y readaptación profesionales (art. 40.2); protección del medio ambiente (art. 45); protección de los consumidores y usuarios (art. 51); o cooperativas y acceso de los trabajadores a los medios de producción (art. 129.2).

En cuanto a los mecanismos de actuación de los sujetos económicos públicos, la Constitución Española reconoce la iniciativa económica (art. 128.2); la *publicatio* de actividades económicas y de bienes (art. 128.2); la intervención en la gestión de las empresas (art. 128.2); la planificación macroeconómica (art. 131.1); el fomento de la iniciativa económica (art. 130); y la titularidad de determinados bienes y recursos (art. 132).

[135] Dice el art. 9.2. CE que "corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas".

Teniendo en cuenta esta regulación y en relación al principio de proporcionalidad, debe significarse que los instrumentos enumerados se han de utilizar de manera tal que los fines preestablecidos por el texto constitucional sean satisfechos. Ciertamente, la Constitución no recoge expresamente el principio de proporcionalidad pero es evidente que el sector público económico se articula en base a un criterio funcional de proporcionalidad de la actividad administrativa pues, en resumidas cuentas, de lo que se trata y a lo que se ha de tender es al óptimo empleo de los recursos públicos, consiguiendo los resultados propuestos con la menor utilización posible de medios que la Administración tenga a su disposición. Estos criterios de racionalidad económica son los principios de economía y eficiencia plasmados en el art. 31 CE e implican además la exigencia de que la Administración atienda en primer lugar las necesidades más prioritarias[136].

Por ello, el principio de proporcionalidad juega también en este ámbito un importante papel ya que tiene una doble finalidad: por un lado, asegurar que se destinan fondos públicos suficientes para alcanzar los fines preestablecidos y por otro, evitar el despilfarro, controlando el gasto de manera que no se destinen más recursos de los estrictamente necesarios para la consecución de los objetivos. Esto último entronca con el denominado principio de estabilidad presupuestaria acogido por nuestro ordenamiento, a raíz de las directivas de la UE, primero a través de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y finalmente con su recepción en la propia Constitución.

Por tanto, la integración de este principio de estabilidad presupuestaria en nuestro ordenamiento jurídico experimentó diversos vaivenes. En un primer momento supuso la imposición de una rigidez absoluta en el balance entre ingresos y gastos en virtud de la mencionada Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria. Sin embargo, poco después de la aprobación de esta ley se pasó de la

[136] MENÉNDEZ MORENO A. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Ed. Lex Nova. Valladolid, 2004. Págs. 79 y ss.

prohibición del déficit en los presupuestos del sector público a cierta flexibilización en la confección de los mismos y ello tras la reforma operada por la Ley Orgánica 15/2006, de 26 de mayo en la citada Ley 18/2001, de 12 de diciembre. Con esta reforma se establecía, entre otras cosas, que, atendiendo a la situación económica, podía combatirse el ciclo mediante la adaptación de la política presupuestaria al ciclo económico con el fin de suavizarlo.

Finalmente, en la actualidad y a causa de la crisis económica que convulsionó al mundo desde el año 2008, hemos vuelto al punto de partida mediante la controvertida modificación del art. 135 de la Constitución mediante la reforma de 27 de septiembre de 2011 que consagra como principio la prohibición de las Administraciones de incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros y que será delimitado mediante ley orgánica no admitiendo más excepción el incumplimiento de esta prohibición que el hallarse en una situación de catástrofe, recesión económica o de emergencia extraordinaria que escape al control del Estado. En desarrollo de los mandatos contenidos por este nuevo art. 135 se aprobaría la Ley 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, con el triple objetivo, según su Exposición de Motivos, de garantizar la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas; fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española; y reforzar el compromiso de España con la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria.

2.6 INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD EN LA ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS

La CE señala en su art. 9.1 que “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico” lo que significa que la Administración estará sujeta no sólo a los preceptos específicamente previstos para su actuación en la *Carta Magna* sino también a los que ésta consagra como ordenadores de todo el sistema jurídico, como

son los enumerados en el propio art. 9, esto es, legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas... y especialmente la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, principio cuya articulación técnica es tributaria de la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA[137].

Se entiende, según la enmienda que MARTÍN-RETORTILLO BAQUER presentó en su momento para la redacción del art. 9.3 CE[138], que con la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad no se quiere negar la libertad de actuación de la Administración, sino que simplemente se pretendía dejar claro que "hay un margen de apreciación más allá del cual es preciso no ceder" porque "el Estado de Derecho impone siempre mantener la guardia levantada para impedir la arbitrariedad".

Arbitrariedad no es discrecionalidad puesto que es necesario distinguir entre lo que "es fruto de la mera voluntad o el puro capricho de los administradores y lo que, por el contrario, cuenta con el respaldo -mayor o menor, mejor o peor- de una fundamentación que lo sostiene"[139]. Lo que

[137] En este sentido resulta una artículo de obligada lectura GARCÍA DE ENTERRÍA E. "La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria" en *Revista de Administración Pública*. Núm. 30, 1959. Págs. 131 y ss. En dicho artículo el autor examina exhaustivamente dos sentencias del Tribunal Supremo (STSS de 20 de febrero y de 6 de julio de 1959) que por entrar en la senda del control de la potestad reglamentaria de la Administración le sirven como pretexto o punto de partida para ofrecer un auténtico tratado sobre la necesidad del control de la discrecionalidad de la Administración en el ejercicio de dicha potestad de cara a evitar que su carácter discrecional se transforme en arbitrario.

[138] La elaboración de la Constitución de 1978 se caracterizó por ser un proceso consensuado e integrador, como lo demuestra el hecho de que se hubiesen presentado al anteproyecto de Constitución más de mil enmiendas, una de las cuales sería precisamente la defendida por el aquel entonces senador Martín-Retortillo Baquer el 23 de agosto de 1978 acerca de la interdicción de la arbitrariedad, trasladando con ello al ámbito parlamentario los trabajos de García de Enterría.

[139] FÉRNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Arbitrariedad y discrecionalidad* .Ed. Civitas. Madrid, 1991. Pág. 106

persigue, por tanto, la interdicción de la arbitrariedad es impedir la adopción de decisiones absolutamente irracionales, es decir, que carezcan de una razón que las justifique[140].

Pero tal vez no sea esta la única distinción que debemos tener en cuenta sí queremos tener claro cuál es el papel que juega la teoría de la discrecionalidad en la justificación constitucional del principio de proporcionalidad. De hecho, autores como SIEIRA MUCIENTES añaden que sería conveniente realizar otra distinción además de la ya mencionada entre arbitrariedad y discrecionalidad y es que, según dicha autora, es menester distinguir entre la falta de proporcionalidad y la arbitrariedad. Lo que precisa en su exposición es que si bien es verdad que una conducta puede ser desproporcionada por arbitraria, no toda medida arbitraria es necesariamente desproporcionada.

Según señala la citada autora una medida arbitraria solo sería desproporcionada cuando se puede comparar con otras posibles medidas, mientras que si solo hubiera una, debido a que la Administración no hubiese tenido en cuenta otras alternativas, la actuación, de ser manifiestamente irracional, sería simplemente arbitraria pero no desproporcionada. En otras palabras, sólo habría desproporción cuando fuese posible establecer una comparativa, una relación de medio a fin, lo que le conduce a pensar que sólo cabría adoptar la interdicción de la arbitrariedad como fundamento constitucional del principio de proporcionalidad "cuando lo arbitrario es una especie de lo desproporcionado[141]".

---

[140] "El simple *porque sí* queda, de este modo, formal y solemnemente erradicado en nuestro sistema jurídico-político" GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). Ed. Civitas. Madrid, 2006. Pág.484.

[141] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit*. Pág. 849

Esta teoría que conceptúa lo arbitrario como una categoría de lo desproporcionado no parece tener en cuenta, sin embargo, que lo arbitrario y lo desproporcionado no tienen la misma raíz puesto que la desproporción parte de una motivación insuficiente en tanto que la conducta arbitraria tiene como punto de partida la ausencia de motivación. Por ello no parece razonable encuadrar una conducta arbitraria como una especie de conducta desproporcionada.

Tampoco se muestra del todo de acuerdo con esta teoría SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO, aunque por otros motivos bien distintos pues según dicho autor no es sólo que una conducta arbitraria pueda ser calificada de desproporcionada sino que es posible afirmar que una conducta desproporcionada es necesariamente una conducta arbitraria ya que "toda infracción del principio de proporcionalidad es, a su vez, infracción del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"[142]. BERNAL PULIDO en cambio advierte que tampoco esta relación entre desproporción y arbitrariedad es del todo correcta puesto que una actuación de la Administración es desproporcionada si no supera los distintos juicios de proporcionalidad (de los que más adelante nos ocuparemos más detenidamente) el primero de los cuales exige que la medida administrativa esté orientada a la consecución de un fin constitucionalmente legítimo, mientras que la actuación arbitraria es una actuación manifiestamente injustificada y desmotivada[143].

Según veremos cuando tengamos ocasión de tratar la cuestión pormenorizadamente, la doctrina más autorizada sostiene que para que una actuación de la Administración se pueda considerar proporcionada tiene que estar orientada a la consecución de un fin, pero no de un fin cualquiera, sino

[142] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2004. Pág. 382

[143] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Págs. 604 y ss.

de un fin al que se pueda calificar de constitucionalmente legítimo y socialmente relevante. Si esto es así, podría ocurrir que una conducta esté motivada en tanto que se orienta a la consecución de un fin, conducta que, por este motivo, no podría considerarse arbitraria pero que, en cambio, sí podría ser calificada de desproporcionada en caso de que el fin que justifica la actuación no sea un fin constitucionalmente legítimo o no se trate de un fin demandado por la sociedad.

En cualquier caso, de lo que no cabe ninguna duda es de que cuando hablamos de la proporcionalidad nos estamos refiriendo a una valiosa técnica que está igualmente orientada a evitar las decisiones manifiestamente irracionales, ergo, arbitrarias y de ahí la trascendencia del cumplimiento de este principio. Se trata de un principio trascendental en la medida en que está encaminado a la consecución de un Estado material de Derecho y que incide en el quehacer diario de la Administración, la cual se verá obligada a motivar sus decisiones, ya que, si no lo hace, tendrá como único apoyo de su decisión la voluntad de quien la adopta, algo que es completamente inadmisible en un Estado de Derecho.

La Administración Tributaria, para evitar incurrir en arbitrariedad, ha de orientar sus actuaciones a la búsqueda de soluciones justas y esta búsqueda exige que su decisión venga respaldada y justificada por los datos objetivos sobre los que opera, lo cual pone de relieve la necesidad de que observe escrupulosamente el principio de proporcionalidad.

Lo cierto es que, a medida que pasa el tiempo, mayor es el número de sectores en que interviene la Administración y más impredecibles y distantes son los asuntos de los que se ocupa. Por esta razón, cada día es más importante que se erradiquen las decisiones administrativas improvisadas e irreflexivas ya que éstas dan lugar a costes considerables que se ahorrarían si la Administración observase el principio de proporcionalidad en sus actividades.

Por otra parte, el valor otorgado por la Constitución a la Justicia conlleva implícitamente la exigencia ya mencionada de que exista un control jurisdiccional de la actividad administrativa que se deberá ejercer tomando

en consideración el principio de proporcionalidad como un medio de reducción progresiva de la posible arbitrariedad de la Administración. Este control judicial es un control jurídico o de legalidad[144] y ello deviene en la exigencia que sobre los tribunales recae de valorar si la conducta administrativa cuestionada en vía judicial se atiene o no a los principios que han de regir la actuación administrativa y si se adecua a los hechos y a la persona del infractor[145].

Esta es la razón que conecta la proporcionalidad con las exigencias de un Estado material de Derecho en tanto que, corresponde en última instancia a los jueces y tribunales apreciar, a la luz del Derecho aplicable, la validez de las actuaciones de la Administración valorando si la decisión adoptada por esta guarda una coherencia lógica con la realidad de los hechos.

Corresponde, en definitiva, al Poder Judicial velar por el respeto de las normas que configuran el ordenamiento jurídico y ello implica pronunciarse sobre si la Administración ha sometido su actuación a los principios a que ha de ajustar su modo de operar, principios entre los cuales, como queda dicho, se debe entender incluido el propio principio de proporcionalidad, cuya justificación técnica abordaremos en el próximo capítulo.

2.7 RECAPITULACIÓN

Si bien resulta clara la exigencia del principio de proporcionalidad a nivel legal y jurisprudencial, el problema se presenta cuando se pretende extraer el mencionado principio de la Constitución ya que, como el propio TC ha precisado, “el principio de proporcionalidad no está explícitamente enunciado en la Constitución”.

---

[144] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit.* Págs.68 y ss.

[145] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la Potestad Sancionadora*. *Op. Cit.* Pág. 392

Es esta una cuestión importante ya que dependiendo de según se considere que tiene relevancia constitucional o no podrá exigirse en mayor o menor medida su cumplimiento. Aceptar su consagración constitucional, aunque sea indirecta, nos conduce a un segundo dilema que es el de determinar cuál es el precepto constitucional del que se deriva tal principio. Se podría decir que en realidad no deriva de ninguno en concreto, sino que se encuentra en la exigencia de su respeto impuesta por aquellos preceptos que preservan los derechos fundamentales y las libertades públicas.

La vigencia constitucional del principio de proporcionalidad debe vincularse a muy diversos aspectos contenidos en nuestra *Carta Magna*. Así, se puede relacionar con el art. 1 CE en la medida en que valores superiores como son la libertad o la justicia operan como criterios determinantes de la conformidad de la actividad desarrollada por los correspondientes órganos administrativos al Derecho vigente. También se considera la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) como un fundamento del principio de proporcionalidad. Dado que la actividad desarrollada por la Administración repercute en la esfera de los particulares de modo constante es clara la necesidad de que dicha actuación respete la libertad y dignidad de las personas, lo que exige que la autoridad escoja aquellas medidas que menos perjudiquen los derechos e intereses de los individuos siempre y cuando sean lo suficientemente adecuadas para satisfacer igualmente los fines de interés público que le han sido previamente encomendados, lo que en definitiva es tanto como respetar el principio de proporcionalidad.

El sometimiento de la actividad de la Administración a la ley y al Derecho y su orientación a la satisfacción de los intereses generales proclamadas por el art. 103 CE obligan a la Administración a la ponderación de los intereses en juego a la hora de tomar una determinada decisión. En este sentido, la proporcionalidad sirve de mecanismo para apreciar y valorar el alcance de dichos intereses que en la rama del Derecho Tributario vienen constituidos por el conjunto de principios de justicia tributaria consagrados en el art. 31 CE. La proporcionalidad requiere que la Administración pondere todas las situaciones que puedan darse así como los medios a utilizar y los

fines a que responden sus actuaciones a la hora de tomar una decisión, lo que sin ninguna duda contribuirá a la obtención de decisiones justas y objetivas al servicio del interés general.

Otro fundamento constitucional, conexo con el anterior, sería el derivado de la distribución territorial del poder (Título VIII CE), puesto que en las relaciones interadministrativas la Ley 30/1992, de 26 de noviembre deben estar presididas por la obligación de que cada órgano administrativo pondere la totalidad de los intereses públicos implicados a la hora de adoptar una resolución, reduciendo con ello los conflictos entre administraciones. En este sentido la proporcionalidad va a operar como límite al despliegue de la autonomía financiera de las distintas Administraciones potenciando la solidaridad y la igualdad entre los ciudadanos y estableciendo restricciones a la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas.

El control de la legalidad de la actuación administrativa y, sobre todo, de su sometimiento a los fines que la justifican (art. 106 CE) nos ponen de manifiesto la importante tarea de los jueces y tribunales de controlar la discrecionalidad de la Administración para lo cual se servirán de diversos instrumentos, entre ellos, qué duda cabe, la proporcionalidad. Más concretamente, debe recordarse que el constituyente pretendió prohibir, por esta vía del sometimiento a los fines que la justifican, la desviación de poder. Sin embargo, el principio de proporcionalidad no sólo supone que la Administración debe perseguir los fines que el legislador le haya previamente indicado sino que además ha de hacerlo del modo que resulte más adecuado al fin que corresponda.

La Constitución también impone el comportamiento del sector público económico según el principio de proporcionalidad, que juega también en este ámbito un importante papel ya que tiene una doble finalidad: por un lado, asegurar que se destinan fondos públicos suficientes para alcanzar los fines preestablecidos y por otro, evitar el despilfarro controlando el gasto de manera que no se destinen más recursos de los estrictamente necesarios para la consecución de los objetivos lo que se ha convertido en una de las principales y más controvertidas características de nuestros sistema

presupuestario a raíz de la modificación del art. 135 CE y de su correspondiente ley orgánica de desarrollo.

También la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) sirve de fundamento para la consagración constitucional del principio de proporcionalidad y de hecho una de sus misiones más importantes es erradicar la arbitrariedad. En este punto es importante tener presente la distinción entre la discrecionalidad y la arbitrariedad pues esta última consiste la adopción de decisiones absolutamente irracionales, es decir, que carezcan de una razón que las justifique. Tampoco debe confundirse la arbitrariedad con la falta de proporcionalidad dado que la primera se da por una falta absoluta de motivación mientras que la segunda se presenta cuando la motivación es insuficiente. El ámbito sobre el que actúa la proporcionalidad es más amplio pues se trata de una técnica orientada tanto a evitar las decisiones manifiestamente injustificables como aquellas que sí pueden justificarse pero resultan excesivas para los fines que las legitiman.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO III. JUSTIFICACIÓN TÉCNICA. PRESUPUESTOS, REQUISITOS Y ELEMENTOS. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS.

Partiendo pues del reconocimiento constitucional del principio de proporcionalidad conviene comenzar su disección desde la reconstrucción técnica del mismo.

Dentro de la estructura técnica del principio de proporcionalidad debemos realizar una primera gran distinción entre sus presupuestos y requisitos por un lado y los elementos que lo conforman por otro. Por razones sistemáticas realizaremos su estudio por separado pues debido a su distinta naturaleza, un análisis conjunto sólo contribuiría a crear más confusión entre los mismos. Por este motivo, nos ocuparemos en un primer momento de los presupuestos y de los requisitos y dejaremos para el final del estudio los elementos.

Siguiendo a GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, se puede afirmar que el principio de proporcionalidad posee dos presupuestos que son la legalidad y su justificación teleológica y además supone el cumplimiento de diversos requisitos[146].

Respecto de los presupuestos nos detendremos particularmente en el análisis del principio de legalidad en su condición de principio fundamental del Derecho Administrativo, que le ha llevado a ser considerado por muchos como la clave de bóveda del mismo[147].

---

[146] GONZÁLEZ- CUELLAR SERRANO N. “El principio de proporcionalidad en el Derecho procesal español” *en Cuadernos de Derecho Público.* Núm. 5, 1998. Págs. 191 y ss.

[147] Así por ejemplo Garrido Falla se refiere al mismo como “la más importante de las columnas sobre las que se asienta el total edificio del Derecho Administrativo” GARRIDO FALLA F. *Tratado de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág. 198.

Pero, pese a que la justificación técnica del principio de proporcionalidad descansa en gran medida sobre el principio de legalidad, no podemos proceder a dicho análisis sin referirnos previamente, si bien de forma sucinta, a la justificación teleológica del principio de proporcionalidad y a sus requisitos.

En cuanto a los requisitos se trata de condiciones que deben cumplir las medidas que se van a enjuiciar con el prisma del principio de proporcionalidad y podemos agruparlos en dos categorías: requisitos extrínsecos (la competencia sancionadora y la motivación del acto) y requisitos intrínsecos (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de la medida restrictiva de los derechos individuales)[148].

Finalmente, en lo que se refiere a los elementos cabe anticipar que estos son, como veremos, el presupuesto de hecho, los medios y el fin. Su estudio nos proporcionará una visión integral del esquema que subyace en la propia naturaleza del principio de proporcionalidad.

Dado que de los requisitos intrínsecos nos ocuparemos con detalle cuando tengamos ocasión de estudiar el control del principio de proporcionalidad, cumple que nos detengamos por un breve espacio de tiempo en los requisitos extrínsecos, esto es, en la competencia sancionadora y la motivación del acto.

3.1 REQUISITOS EXTRÍNSECOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

3.1.1. COMPETENCIA SANCIONADORA DE LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como veremos en el capítulo específicamente dedicado al análisis del tratamiento que el principio de proporcionalidad recibe en la LGT, el artículo 178 de dicha ley institucionaliza los principios que regirán el ejercicio de la

[148] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. .Cit*. Págs. 67 y ss.

potestad sancionadora de la Administración Tributaria mediante una remisión a los principios reguladores de la misma en materia administrativa si bien, añade, serán aplicables con las especialidades establecidas en la propia ley. Tras hacer dicha remisión, realiza una enumeración de aquellos principios del Derecho Administrativo Sancionador que serán aplicables en el Derecho Tributario Sancionador figurando en dicha relación, como no podía ser de otra manera, el principio de proporcionalidad. No se encuentra listado en dicha enumeración, sin embargo, el principio de competencia si bien su aplicación está implícita en la regulación del procedimiento sancionador que debe ser observado por la Administración Tributaria y que viene regulado en los artículos 207 y siguientes. Así se puede comprobar, por ejemplo, en la exigencia de que el acuerdo de inicio de un procedimiento sancionador sea notificado por el órgano competente (artículo 209.1) o en la exigencia de que en el acuerdo de inicio se deba hacer saber al imputado cual es el órgano competente para resolver y cuál es la norma que le atribuye tal competencia (artículo 208.3).

Esto es lo que sucede en el Derecho Tributario Sancionador pero el principio de competencia administrativa sancionadora si se recoge de un modo más explícito en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre que dedica su Título IX (arts. 127 y ss.) a la regulación del régimen sancionador y lo hace distinguiendo por un lado los principios de la potestad sancionadora y por otro los principios del procedimiento sancionador. De todos los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora, naturalmente el legislador escogió abrir este título IX con la regulación del principio de legalidad, que se recoge en el art. 127. Pero además de regular el principio de legalidad, este art. 127 contiene en su párrafo segundo el enunciado legal de la competencia administrativa en materia sancionadora al señalar que “el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario”.

Con carácter general en todo procedimiento administrativo para que un acto sea respetuoso con el principio de legalidad tiene que haber sido

dictado por el órgano al que una norma atribuye la competencia, incidiendo este aspecto de forma determinante en la validez del acto y esta regla es plenamente aplicable en el procedimiento administrativo tributario. Tal es la importancia de esta regla que, en ciertos supuestos, su inobservancia puede conllevar la declaración de nulidad de pleno derecho del acto dictado[149]. El ámbito sancionador no supone una excepción a esta regla pero ocurre que además de vulnerar el principio de legalidad, los actos administrativos que no sean dictados por el órgano competente pueden llegar a entenderse como contrarios el principio de proporcionalidad.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS[150] fundamentaba legalmente esta conclusión en los arts. 51, 81, 128 y 142.3 de la LGT de 1963 pero ¿era realmente suficiente dicha fundamentación para relacionar la competencia del órgano actuante con el principio de proporcionalidad? Lo cierto es que la lectura de estos preceptos no permite llegar en todos ellos de una forma clara e inapelable a la conclusión de que la incompetencia del órgano que dictó el acto supone también una quiebra del principio de proporcionalidad

[149] Según el art. 217. 1 LGT, en consonancia con el art. 62.1 b) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos "dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio" bien se trate de actos dictados en materia tributaria o de resoluciones de los órganos económico-administrativos. No dice nada la LGT respecto a los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente desde un punto de vista orgánico pero en virtud de la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre debemos concluir que quedan excluidos de la declaración de nulidad radical y se consideran simplemente anulables en tanto que, según lo dispuesto por el art. 67.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el vicio del que adolecen dichos actos es subsanable en caso de que se convaliden por el superior jerárquico del que dictó el acto en cuestión.

[150] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit*. Págs. 341 y ss.

pero sí se pueden extraer algunas conclusiones que permiten avalar la postura de la citada autora y que, como vamos a ver, han tenido finalmente su recepción legal con la aprobación de la LGT de 2003.

Para verlo con mayor claridad convendría por ello realizar un análisis comparado de la ley de 1963 a la que se refiere el citado análisis y del régimen contenido en la actual ley por lo que, por cuestiones de claridad expositiva, llevaremos a cabo un análisis pormenorizado de los preceptos citados por FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS y de los equivalentes en la nueva ley separadamente y de manera comparativa.

Empezaremos por el art. 51 de la LGT de 1963 que en la actual ley equivaldría al art. 158. Dicho art. 158 (en modo similar al art. 51 de la LGT de 1963) señala que "cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta, la Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios informe razonado sobre:

(…)

c) Justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas (…)".

Cómo se puede comprobar en este artículo se recoge la necesidad de que el órgano competente justifique la elección de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos, lo que, de alguna manera, puede ser interpretado como una consecuencia del principio de proporcionalidad. Lo que ocurre es que para que se pueda concluir que la vulneración del principio de competencia suponga además una infracción del principio de proporcionalidad lo que debería exigir el artículo es que el órgano justifique su propia competencia y no sólo los medios elegidos. Sobre esta cuestión volveremos más adelante al analizar las distintas manifestaciones de este principio pero baste aquí apuntar que si bien la justificación de la elección de los medios guarda una relación directa con el principio de proporcionalidad en absoluto explica porque la falta de competencia supondría una vulneración de dicho principio.

El siguiente artículo elegido por la citada autora es el art. 81 de la LGT de 1963 que realizaba una distribución de la competencia para imponer sanciones entre los distintos órganos de la Administración del Estado con capacidad de actuación en el ámbito tributario. Dicha distribución, que obedecía con carácter general a la voluntad de establecer una relación directa entre la gravedad de la sanción a imponer y la entidad del órgano encargado de imponerla, no ha sido íntegramente asumida por la nueva ley con lo que no podemos trasladar a esta plenamente el análisis que correspondería a aquella.

En la vieja LGT se preveía en el citado art. 81 el siguiente reparto de competencias:

En primer lugar se atribuía al Gobierno la competencia para sancionar cuando la sanción consistiese en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

En segundo lugar se adjudicaba la competencia al Ministro de Economía y Hacienda cuando se tratase de la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros Entes públicos.

En un tercer nivel se otorgaba la competencia para sancionar a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y a los Directores del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) en la esfera central y a los Delegados especiales de dicha Agencia en la esfera territorial, si las sanciones a imponer consistían en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, salvo que se tratase de un asunto de competencia del Ministro de Economía y Hacienda.

En cuanto lugar se consideraban competentes para sancionar a los mismos órganos y además a los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando se trataba de imponer una multa pecuniaria fija.

Por último se establecía que la competencia correspondía a los órganos que debían dictar los actos administrativos por los que se practicasen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si lo que se iba a imponer era una multa pecuniaria proporcional.

Como se puede observar la ley diseñaba un esquema competencial que contenía una distribución que de entrada respondía al criterio de la gravedad de la sanción a imponer pero no en todos los casos se atenía a este criterio puesto que en los niveles cuarto y quinto se producía el reparto no en función de la entidad del castigo sino en función del tipo de sanción pecuniaria: si era fija le correspondía su imposición a unos órganos y si era proporcional correspondía a otros pero ello nada nos dice acerca de la entidad de las sanciones ni de su graduación en atención a la gravedad de los hechos.

Por lo tanto, la influencia del principio de proporcionalidad en la configuración distributiva competencial sancionadora de la Administración Tributaria se relativizaba en la LGT de 1963 en virtud de la irrupción de un criterio tipológico, en cuanto a las sanciones pecuniarias se refiere, que rompía la regla de a mayor entidad de la sanción mayor rango jerárquico del órgano que la impone.

Sin embargo, la nueva LGT ha roto esta divergencia y sí ha adaptado su reparto competencial a los postulados del principio de proporcionalidad al haber eliminado las dos últimas reglas de atribución competencial. En la actualidad la atribución de competencias se recoge en el art. 211. 5 que señala que “son órganos competentes para la imposición de sanciones:

a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de

obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.

c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Esta nueva regulación sí la encontramos más respetuosa del principio de proporcionalidad y, de hecho, parece reflejar la denominada doctrina o teoría de los tres escalones de la que luego nos ocuparemos.

En cuanto a los artículos 128 y 142.3, ambos trataban sobre las medidas cautelares y sobre la necesidad de que dichas medidas resultasen razonables y proporcionadas al daño que se trataba de evitar si bien debe resaltarse el desconcierto que nos produce la inclusión que hace la comentada autora del párrafo tercero del art. 142 como un fundamento legal más de la competencia como requisito del principio de proporcionalidad pues no hacía la más mínima referencia a la competencia del órgano que había de valorar la entidad de la medida cautelar a adoptar.

Dicho artículo 142.3 equivale en la actualidad, *mutatis mutandi*, al art.146 LGT que regula la adopción de medidas cautelares en un procedimiento inspector y que señala en primer lugar que en un procedimiento de esta naturaleza “se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición” añadiendo a continuación los tipos de medidas cautelares que se pueden adoptar[151].

[151] La relación de medidas cautelares previstas por el art. 146 contiene las siguientes: precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a

Tras ello dispone el referido artículo que "las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación" y hasta aquí podemos decir que la vieja y la nueva ley presentan un régimen sustancialmente similar que, sin embargo, difiere en el último apartado del transcrito art. 146 ya que este concluye advirtiendo que "las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron".

En efecto existe una gran diferencia entre ambos artículos en este punto pues si bien tanto el art. 146 de la nueva ley como el art. 142.3 de la vieja ley contienen una consagración legal expresa del principio de proporcionalidad, evidentemente afortunada y necesaria, en el caso del art. 142.3 de la LGT de 1963[152] es francamente complicado encontrar relación alguna entre la exigencia de que las medidas cautelares adoptadas sean proporcionadas y la competencia del órgano que las adopta ya que no hace referencia alguna a este extremo. En cambio, el art. 146 LGT va a relacionar

gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

[152] Decía dicho artículo que "para la conservación de la documentación mencionada en los apartados anteriores y de cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria, se podrán adoptar las medidas cautelares que se estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen, así como de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción".

estrechamente ambos aspectos ya que justo a continuación de la exigencia de que las medidas adoptadas sean proporcionadas, establece que las mismas han de ser ratificadas por el órgano competente para liquidar.

De los artículos dedicados a las medidas cautelares por la LGT de 1963 tan sólo y de forma indirecta encontraremos la aludida interacción en el párrafo tercero del art. 128 que señalaba que en el caso de deudas tributarias no liquidadas pero ya devengadas y siempre y cuando hubiese transcurrido el plazo reglamentario para su pago, los Delegados Especiales de la AEAT, en su ámbito respectivo, podrían adoptar medidas cautelares que asegurasen su cobro.

Exigía el artículo 128 LGT 1963 en su párrafo tercero que las medidas cautelares fuesen adoptadas por los Delegados Especiales de la AEAT en su ámbito respectivo, es decir, que es el órgano competente por razón del territorio el que tendría que decidir si adoptar o no las medidas cautelares, las cuales, según lo exigido en el párrafo segundo, habrían de ser proporcionadas al daño que se trataba de evitar. Ello significaba en suma que era el órgano competente el que tenía el deber de ponderar la entidad del riesgo que corría el bien que se trataba de proteger y la necesidad de adoptar medidas para evitarlo.

El art. 81 de la actual ley es el que recoge el testigo del régimen de medidas cautelares implantado por el citado art. 128 LGT de 1963 y lo hace en términos muy similares al señalar que “para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado” párrafo que es prácticamente idéntico al del art. 81 con el importante matiz de que en el art. 128 ya se incluye en este momento el requisito ineludible de la competencia para la adopción de la medida cautelar ya que se señala que un órgano de la Administración Tributaria sólo podrá adoptar medidas cautelares “para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente”. Naturalmente ya contemplaba también el art. 128 la necesidad de que las medidas adoptadas sean

proporcionadas al daño que se pretenda evitar pero el art. 81, en su tercer párrafo, profundiza incluso más en esta exigencia añadiendo que las medidas habrán de adoptarse "en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda[153]".

Así pues, la fundamentación legal de la competencia como un requisito del principio de proporcionalidad era con la LGT de 1963 más bien indirecta y, en la gran mayoría de los artículos, sólo haciendo un complicado ejercicio de interpretación podríamos llegar a concluir que la LGT de 1963 articulaba la competencia del órgano como un requisito de la proporcionalidad.

Sin embargo, como acabamos de ver, esta concepción de la competencia como requisito extrínseco del principio y que pasa por entender fundamentada esta relación en, por un lado, que cuanto mayor sea la entidad de la sanción, mayor ha de ser el rango jerárquico del órgano competente para imponerla y, por otro lado, el hecho de que es el órgano competente al que corresponde apreciar la necesidad de la intervención y quien tiene que elegir los medios que resulten más adecuados para lograr el fin propuesto con arreglo a criterios proporcionales, sería la que finalmente se consolidaría y acabaría reflejándose en la actual Ley General Tributaria. De todos modos, este no ha sido, como es del todo lógico, el único punto de ruptura entre los regímenes de ambas leyes y así, más adelante y con motivo del análisis del régimen jurídico tributario sancionador vigente en la actualidad, tendremos la oportunidad de comprobar que existen otros importantes matices que diferencian dichas regulaciones.

[153] Señala el art. 81. 3 LGT que "las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación".

3.1.2 LA MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES SANCIONADORAS EN LA LGT

España se constituye, tal y como proclama el art. 1.1 CE, en un Estado Social y Democrático de Derecho y en todo Estado de Derecho es absolutamente necesario que la Administración motive sus actos. Que la Administración explique los motivos de su actuación y evite el simple "porque sí" es una de las principales exigencias de un Estado de Derecho y según señala el TS en su sentencia de 18 de abril de 1990[154], la motivación del acto administrativo cumple una triple función:

En primer lugar garantiza la seriedad en la formación de la voluntad del órgano que dicta el acto.

En segundo lugar ofrece al administrado mayores garantías a la hora de impugnar el acto administrativo concediéndole la posibilidad de conocer los fundamentos de la decisión.

Y finalmente destaca el TS que la motivación aporta los datos necesarios para poder llevar a cabo el control jurisdiccional de la Administración.

La exigencia de motivación se puede predicar tanto respecto de los órganos integrantes de la Administración Judicial como de los órganos de la Administración Pública si bien su consagración en la Constitución sólo está prevista expresamente para las resoluciones judiciales.

En efecto, la única referencia expresa a la necesidad de motivación que encontramos en nuestra *Carta Magna*, viene recogida en el Título VI que contiene la ordenación de los pilares del régimen jurídico del Poder Judicial, concretamente en el art. 120.3 cuando dice que "las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública".

[154] RJ 1990/ 3600

Lo que ocurre es que, según la jurisprudencia del TC, este deber de motivación viene consagrado además de en el art. 120.3 en el art. 24 CE[155], si bien en este último se recoge de forma implícita. En opinión de nuestro más *Alto Intérprete* se deriva el deber de motivación también del art. 24 en tanto que el derecho a la tutela judicial efectiva, reconocido en este precepto, implica, entre otras cosas, que los particulares cuyos derechos o libertades se vean restringidos por la Administración tienen derecho a conocer cuáles han sido los motivos de tal restricción[156]. Pues bien, este reconocimiento implícito va a ser precisamente el que determine que también las resoluciones de la Administración Tributaria deban ser necesariamente motivadas y ello debido a que la jurisprudencia constitucional ha venido sosteniendo así mismo que las exigencias derivadas del derecho fundamental de los ciudadanos a la denominada tutela judicial efectiva alcanzan también a los órganos de la Administración Pública cuando se sustancie un procedimiento sancionador (STTC 18/1981, de 8 de junio; 120/1996, de 8 de julio; y 54/2003, de 24 de marzo, entre muchas otras[157]).

---

[155] Consagra dicho artículo el denominado derecho a la tutela judicial efectiva mediante el siguiente enunciado: "Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión".

[156] Así la STC 62/1982, de 15 de octubre señala que "toda resolución que limite o restrinja el ejercicio de un derecho fundamental ha de estar motivada, de forma tal que la razón determinante de la decisión pueda ser conocida por el afectado. De otro modo se infringe el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de los derechos (art. 24 CE), ya que se afectaría el ejercicio del derecho a un proceso público por una resolución no fundada en derecho, dificultándose con ello gravemente las posibilidades de defensa ordinaria en su caso, y en último extremo por la vía del recurso de amparo…"

[157] La aplicación de las garantías procedimentales insitas en el art. 24.2 CE a los procedimientos administrativos sancionadores constituye según la STC 120/1996, de 8 de julio "una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho"

Lógicamente en vía jurisdiccional se debe garantizar que el interesado se encuentre en igualdad de condiciones que la Administración para defender sus derechos socavados por ésta en virtud del acto administrativo recurrido. En el procedimiento que se sustancie en vía judicial debe quedar plenamente asegurada la eficacia del principio de igualdad de armas y naturalmente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva consagrado por el art. 24 CE y para que este derecho goce de una efectividad real deberá la Administración motivar sus resoluciones. De poco le servirá al recurrente saber cuál ha sido la decisión tomada por la Administración si no conoce cuáles han sido las razones por las cuales la Administración ha llegado a tomar dicha decisión, pues si no las conoce no puede rebatirlas y ello disminuye ostensiblemente sus probabilidades de éxito en su oposición al acto recurrido.

Pero esta extensión del deber de exteriorización de los argumentos en los que se fundan las decisiones restrictivas de derechos a la Administración Pública no solo está reconocida por el TC sino que también la encontramos recogida a nivel legal en distintas normas.

Con carácter general y común a toda Administración, encontramos recogido el deber de motivación en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Según el art. 54.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre “serán motivados con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos

(:::)”

Los actos que ponen fin a un procedimiento sancionador son actos que pueden resultar limitativos de derechos subjetivos o intereses legítimos, en concreto, tendrán carácter limitativo en el caso de que la resolución mediante la cual se concluya el procedimiento tenga un sentido desfavorable para el administrado. Por esta razón ya le sería de aplicación a las resoluciones administrativas sancionadoras la exigencia de motivación que además puede deducirse para todas las resoluciones que en general limiten derechos subjetivos o intereses legítimos de una lectura conjunta de lo señalado por este art. 54 y de lo dispuesto en el art. 89.3 Ley 30/1992, de 26

de noviembre que señala que "las resoluciones contendrán la decisión, que será motivada en los casos a que se refiere el artículo 54…".

En vista de lo exigido con carácter general para todas las resoluciones que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos resulta indiscutible la necesidad de motivación si bien, en principio, sería suficiente con una motivación sucinta de hechos y fundamentos de derecho. Sin embargo, tratándose de resoluciones que ponen fin a un procedimiento sancionador y cuyo contenido sea contrario a los intereses del obligado tributario parece razonable que la motivación de la resolución sea reforzada mediante una explicación detenida de los hechos y una disertación exhaustiva de los fundamentos jurídicos[158]. En apoyo de esta exigencia de un razonamiento más profundo encontramos la referencia explícita al deber de motivación de las resoluciones que realiza el art. 136.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre cuando, ya en sede de la regulación del procedimiento sancionador, dispone que "la resolución que ponga fin al procedimiento habrá de ser motivada y resolverá todas las cuestiones planteadas en el expediente".

Es evidente la importancia que para el legislador tiene el deber de motivación cuando se dicte una resolución sancionadora pues no le pareció suficiente con consagrar este deber con carácter general sino que consideró necesario recalcar su exigencia específicamente para los procedimientos sancionadores lo que constituye una señal inequívoca de que el deseo de la ley era añadir un plus de motivación para este tipo de resoluciones. Por lo tanto, en el caso de que la resolución mediante la cual finalice el procedimiento administrativo sancionador tenga como resultado la imposición de una carga, una sanción o un deber al administrado, es decir, cuando la ejecución de la resolución vaya a tener como consecuencia una

[158] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit*. Pág. 349.

limitación de sus derechos o intereses, dicha resolución habrá de ser especialmente motivada.

Si la Ley 30/1992, de 26 de noviembre deja clara la obligación del órgano competente de motivar sus resoluciones cuando sean restrictivas de derechos y libertades, para que no quepa duda alguna de que este deber se presenta especialmente exigible en los procedimientos sancionadores, el Real decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora (en adelante REPEPOS) recoge esta obligación expresamente. Así en su art. 20.2 dispone que "el órgano competente dictará resolución que será motivada y decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del procedimiento"

En cuanto a la LGT, en ningún artículo se recoge similar obligación para los procedimientos sancionadores aunque sí se reconoce el carácter supletorio de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y de su normativa de desarrollo en materia sancionadora por lo que también los procedimientos sancionadores tributarios deberán concluir con una resolución debidamente motivada.

En relación al contenido de las resoluciones sancionadoras en materia tributaria el art. 211.3 LGT dispone que "la resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad". Sorprende que esta descripción del contenido de las resoluciones de todo procedimiento sancionador le baste a nuestra jurisprudencia para afirmar tajantemente que la motivación de las sanciones tributarias es una exigencia de la propia LGT puesto que de una lectura de este precepto todo lo más que se puede deducir es la obligación de que se justifique la elección de los criterios de

graduación de las sanciones utilizados y ni siquiera este deber se impone con claridad. Sin embargo, el TS[159] invoca este y otros artículos de la ley, en concreto el art. 103. 3 y el art. 210.4, para dejar bien sentado que la falta de motivación de una resolución sancionadora es una causa de nulidad de la misma.

Es cierto que los otros dos artículos si hacen una referencia explícita a la motivación de los actos de la Administración Tributaria pero debemos puntualizar que en la enumeración de actos que han de ser motivados en virtud del art. 103.3 LGT no se encuentran expresamente recogidos los actos que pongan fin a un procedimiento sancionador[160] y también que el art. 210.4 LGT dice que ha de motivarse la propuesta de resolución pero no la propia resolución[161], lo cual, dicho sea de paso, resulta de una increíble incoherencia.

En apoyo de la postura mantenida por el TS podría entenderse por un lado que si la ley impone la necesidad de motivar la propuesta de resolución, debería entenderse como un involuntario lapsus del legislador no haber recogido también dicha obligación para la resolución del procedimiento y por otro que cuando el art. 103.3 LGT se refiere a que han de motivarse todos aquellos actos cuya motivación venga exigida por la normativa vigente ello supone la necesidad de motivar las resoluciones de los procedimientos sancionadores si entendemos como "normativa vigente" la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y el REPEPOS que, como acabamos de ver, sí establecen

[159] Vid STS de 15 de enero de 2009 (ROJ 1315/2009) o STS de 22 de septiembre de 2011 (ROJ 5949/2011), entre otras.

[160] Según dicho artículo han de ser motivados con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente.

[161] Dispone el mencionado artículo que "en la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos...."

como requisito de las resoluciones de un procedimiento sancionador la motivación de las mismas. Sin embargo -y más allá de reconocer como plausible este ejercicio interpretativo- creemos que quizá hubiese sido más correcto que este deber de motivación viniese explícitamente impuesto por la LGT pues la realidad demuestra que en la práctica de la Administración predominan desafortunadamente las motivaciones estereotipadas que no atienden a las circunstancias del caso concreto y este hecho constituye causa suficiente para que una sanción de la Administración Tributaria sea revocada. En este sentido debe traerse a colación la STS de 22 de septiembre de 2011[162] en la cual el TS anula una sanción impuesta por la AEAT en base a que el órgano que había impuesto la sanción no la había motivado suficientemente sino que se había limitado a fundamentar la sanción en la claridad de la norma y en "la no apreciación de una interpretación razonable de la norma o de otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria" lo que, según el TS, no sólo no cumple con las exigencias de motivación de las sanciones sino que además no satisface las garantías constitucionales como la de presunción de inocencia y el principio de culpabilidad.

Pero si bien hemos estado viendo hasta el momento cuál es la fundamentación de la motivación y hemos descrito su papel en la obra de ingeniería del Estado de Derecho, no hemos todavía reflejado su importancia como requisito del principio de proporcionalidad, es decir, queda por explicar cuál es el nexo común entre ambas figuras, el punto en el que enlaza su influencia mutua, en otras palabras, cuál es la razón por la que podemos concluir que la satisfacción de la exigencia de motivación es decisiva para el respeto del principio de proporcionalidad y cuál es la razón por la que podemos afirmar que el principio de proporcionalidad forma parte de la propia existencia del deber de motivar.

La respuesta a esta pregunta en realidad ha quedado implícitamente recogida en la propia justificación de la necesidad de motivación puesto que

[162] ROJ 5949/2011

si el órgano que dicta la resolución tiene la obligación de explicar las razones de su actuación es, entre otras cosas, para que el órgano que fiscalice su decisión pueda comprobar que ha realizado el necesario contrapeso de los intereses implicados en el caso concreto, lo que constituye una de las exigencias más claras que se derivan del principio de proporcionalidad. De esta misma opinión es el TC que en su sentencia 47/2000, de 17 de febrero concluye que "… el deber constitucional de motivación de las resoluciones judiciales limitativas de derechos fundamentales, expresando en ellas las circunstancias que justifican tal limitación, es una exigencia formal del principio de proporcionalidad y persigue, como fin, hacer posible el debate y comprobación de la legalidad y racionalidad de la decisión acordada. Para ello, el órgano judicial, en la resolución que adopte, debe efectuar necesariamente el juicio de ponderación entre el derecho o derechos fundamentales afectados y los intereses que tal afectación trata de proteger."

Es evidente que si el órgano emisor de la resolución no motiva su decisión no podremos saber, en principio, si ha sopesado dichos derechos o, lo que es lo mismo, no podremos saber si ha respetado el principio de proporcionalidad, de manera que esta falta de fundamentación puede llevar a considerar la medida como desproporcionada. A este respecto nos parece imprescindible realizar algunos matices.

En primer lugar, según apunta URIOL EGIDO "la obligación de motivar es directamente proporcional al margen de actuación que la norma concede a la Administración o, lo que es lo mismo, a mayor margen de apreciación administrativo, la intensidad o profundidad de la motivación del acto se incrementa"[163]. Es por ello que se puede afirmar que cuanto mayor sea la discrecionalidad con la que actúa la Administración, mayor ha de ser el esfuerzo que ésta ha de realizar para justificar su decisión y que en materia sancionadora se exige un esfuerzo motivador adicional que alcance

[163] URIOL EGIDO C. "La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general" *Op. Cit*. Pág. 24.

a las razones que llevaron al órgano a imponer una sanción y no otra que, pudiendo igualmente aplicarse, fuese menos gravosa[164].

En este orden de consideraciones destacamos con MONTOYA LÓPEZ la necesidad de que la Administración justifique sus decisiones de forma objetiva y razonable no sólo en el ámbito sancionador sino en una materia tan sensible como la de la elección del obligado tributario sobre la que se va a realizar una inspección, facultad discrecional de la Administración pero cuyo ejercicio ha de venir acompañado de una motivación suficiente que permita a los inspeccionados conocer el motivo de su elección[165].

En segundo lugar, como opina acertadamente GONZÁLEZ CUELLAR- SERRANO[166], esta relación entre la obligación de motivar y el principio de proporcionalidad no significa que el órgano actuante tenga el deber de expresar en su resolución que ésta es acorde con el principio de proporcionalidad sino que basta con que recoja aún sucintamente los motivos de su acto para que se entienda que este principio no se ha vulnerado. Por lo tanto, no se exige que en la resolución conste un apartado concreto en el que se diga expresamente que la resolución dictada es respetuosa con la también denominada prohibición de exceso pero lo que sí es cierto es que una resolución en la que no se explique su razón de ser ni

[164] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit*. Pág. 126.

[165] MONTOYA LOPEZ M. d. P. *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia.* Ed. Universidad de Castilla y La Mancha, servicio de publicaciones. Cuenca, 2007. Págs. 78 y ss.

[166] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. .Cit*. Págs. 67 y ss.

su sentido estaría acercándose peligrosamente al límite que separa la discrecionalidad de la arbitrariedad.

En tercer y último lugar, debemos añadir que conforme a la jurisprudencia del TS, que pasaremos a analizar más adelante con motivo del estudio de los distintos elementos del principio de proporcionalidad, ni siquiera es preciso que el razonamiento del órgano que dictó la resolución sea explícito sino que también se puede admitir una deducción del razonamiento, es decir, se acepta la motivación por remisión. Ahora bien, si no constan expresamente las razones que sustentan el contenido de la resolución lo que sí será imprescindible es que el razonamiento del órgano actuante se pueda deducir del texto de la resolución, pues de lo contrario podríamos concluir que estamos ante una resolución huérfana de motivación alguna y, por lo tanto, arbitraria.

Por tanto se puede concluir que la motivación de la sanción así como de los criterios de graduación aplicados para determinar la misma es esencial para poder controlar la actividad discrecional de la Administración en la imposición de las sanciones[167], función de control en la que, como veremos más adelante, juega un papel fundamental el principio de proporcionalidad.

3.2 LOS PRESUPUESTOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. LA JUSTIFICACIÓN TELEOLÓGICA

Recuerda GONZÁLEZ- CUELLAR SERRANO[168] que el TEDH viene exigiendo tradicionalmente en su doctrina que las medidas que impliquen

[167] SESMA SÁNCHEZ B. "Sanciones: procedimiento" en VVAA (Coord. CALVO ORTEGA R. y CHECA GONZÁLEZ C.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1998. Págs. 522 y ss.

[168] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit.* Págs. 69 y ss.

una restricción de derechos contenidos en el Convenio de Roma[169] cumplan dos requisitos: deben tratarse de medidas que estén contenidas en alguna ley y han de resultar necesarias para conseguir la realización de fines que se consideren legítimos en un Estado Democrático.

De esta doctrina se pueden deducir los dos grandes presupuestos del principio de proporcionalidad: un presupuesto formal que sería el principio de legalidad y otro presupuesto material que vendría constituido por la denominada justificación teleológica. El principio de legalidad exige que la Administración sólo pueda adoptar medidas que se hayan previsto en una ley mientras que el principio de justificación teleológica se refiere a que es imprescindible que la medida persiga un fin que la sociedad a través de sus representantes haya calificado de necesario.

Respecto al presupuesto teleológico puede considerarse como un presupuesto material en tanto que su presencia supone la utilización de un canon que va a estar presidido por los valores que la medida enjuiciada trata de proteger. Así pues, es un presupuesto que permitirá ir más allá del enjuiciamiento en abstracto que se derivaría de un presupuesto formal para ofrecernos la posibilidad de disponer de un sistema de control que confronte los diversos bienes jurídicos protegidos que entren en conflicto en el caso concreto. De ahí que no pueda entenderse como un presupuesto meramente formal que sea sólo antecedente del principio de proporcionalidad, la justificación teleológica es un antecedente imprescindible pero a la vez entronca directamente con la funcionabilidad del principio.

Pero la justificación teleológica es ante todo un presupuesto del principio de proporcionalidad porque este último se utiliza como un medio para enjuiciar la medida adoptada en relación con el fin perseguido y es obvio que este fin ha de ser un fin legítimo pues de no serlo estaremos no

[169] Naturalmente se refiere el citado autor al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 y ratificado por España el 26 de septiembre de 1979.

ante una medida posiblemente desproporcionada sino ante una medida eminentemente arbitraria. En el caso de que el fin perseguido no fuese legítimo la conducta transgrediría claramente la legalidad dada su arbitrariedad, de manera que ya no sería necesaria la aplicación del principio de proporcionalidad para comprobar si la medida es o no conforme a Derecho.

Por lo tanto, para que entren en juego los mecanismos o tests del principio de proporcionalidad es requisito *sine qua non* que la medida a enjuiciar persiga un fin que pueda estimarse legítimo. Ahora bien, ha de tratarse de un fin legítimo pero también ha de tratarse de un fin socialmente relevante, si bien no es esta última una exigencia que se encuentre expresamente recogida en nuestra *Lex Suprema.* Sí se recoge de forma indirecta y ello a partir de la aplicación del art. 10.2 de la *Carta Magna*[170] ya que esta necesidad de la relevancia social del fin perseguido se exige expresamente en el CEDH[171].

Contiene este Convenio la consagración de ciertos derechos fundamentales a los que, sin embargo, y al contrario de lo que sucede en nuestra Constitución, se imponen límites expresos en el propio texto del Convenio. Sucede en concreto con los derechos al respeto a la vida privada y familiar; a la libertad de pensamiento, conciencia y religión; libertad de expresión; y de reunión y asociación. Todos estos derechos (reconocidos en los artículos 8 a 11 del CEDH) están sometidos a una serie de limitaciones expresamente recogidas en el Convenio del que se deduce que estos derechos no admitirán otras injerencias o restricciones que las necesarias en una sociedad democrática para la garantía de otros bienes.

---

[170] Según dicho artículo ”las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.

[171] Publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del 10 de octubre de 1979

Por lo tanto se reconoce en el propio Convenio la posibilidad de que estos derechos sean sometidos a ciertas limitaciones a las que llama injerencias, restricciones o incluso (en el caso de la libertad de expresión) formalidades o condiciones. Pero, con independencia de cuál sea su nombre, de lo que no cabe duda es de que se exige en el propio Convenio que estas limitaciones estén justificadas y que la justificación se base en que resulten necesarias en una sociedad democrática para la garantía de una serie de bienes o valores que varían según cuál sea el derecho que será objeto de restricción: la seguridad nacional; la seguridad pública; el bienestar económico del país; la protección del orden, de la salud o de la moral; la protección de los derechos y libertades de los demás;…Ahora bien, no basta con que las limitaciones sean piezas necesarias para preservar dichos bienes o valores sino que además de ello para poder considerar que son legítimas es necesario que vengan previstas por la ley siendo ambos requisitos de imprescindible concurrencia[172].

Así pues, siempre que las injerencias en los derechos fundamentales se basen en la protección de estos bienes o valores y vengan recogidas o se deriven de una ley[173], la intromisión no será ilegal a tenor de lo dispuesto por el CEDH por lo que - y teniendo en cuenta que el CEDH fue ratificado por España y en virtud del citado art.10.2 CE- es evidente que también en nuestro Estado se debe entender como una exigencia constitucional que para que se pueda limitar la eficacia de un derecho fundamental el fin perseguido deba ser un fin que la sociedad considere necesario y que como tal así se considere legalmente.

El problema radica precisamente en determinar qué es lo que la sociedad considera “necesario” pues nos encontramos ante un concepto

[172] ALVAREZ MARTINEZ J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de los tributos*. Ed. La Ley. Madrid, 2007. Págs. 123 y ss.

[173] Según STC de 26.09.2005 y STC 05.04.1999 la ingerencia en un derecho fundamental tiene que venir respaldada por una ley, es decir, que puede ser acordada por una norma que no tenga rango de ley pero siendo previamente habilitada por una ley.

jurídico indeterminado, es decir, ante un concepto cuyo contenido no puede delimitarse a priori sino que su significado sólo puede verse a posteriori y *ad casum*. Precisamente el TEDH ha tenido que resolver innumerables conflictos que se planteaban como consecuencia esta indefinición conceptual. Así, por ejemplo, el TEDH ha reconocido en sus sentencias de 25 de febrero de 1993 (casos Funke, Cremieux y Miailhe) que el bienestar económico de un país constituye una finalidad legítima en la que las autoridades competentes pueden amparar aquellas actuaciones o prácticas que vulneren el derecho de los ciudadanos al respeto a su vida privada y familiar. Según el TEDH para la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de capitales, "los Estados se enfrentan a serias dificultades derivadas de la extensión y de la complejidad de las redes bancarias y de los circuitos financieros, así como por las múltiples posibilidades de inversiones internacionales facilitadas por la relativa permeabilidad de las fronteras…" y, por este motivo, entiende que puede considerarse necesario recurrir a medidas que faciliten hallar la prueba material de delitos de cambio y perseguir, en su caso, a los autores.

Como se puede comprobar el TEDH considera la lucha contra el fraude fiscal como un fin socialmente relevante, un fin, por ende, que permitiría adoptar medidas restrictivas de derechos reconocidos en el CEDH. Cómo veremos más adelante esta opinión sería recogida y seguida por nuestro Tribunal Constitucional.

3.3 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS

El principio de legalidad "es la primera conquista del Estado de Derecho" y "el primer límite a los poderes públicos", es decir, se constituye en una barrera que no debe franquear la Administración pero tampoco el propio Legislador ni los órganos jurisdiccionales[174].

[174] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente" en *Civitas, REDF.* Núm. 140, 2008. Págs. 729 y 730.

Dos son las versiones que se han seguido tradicionalmente en el Derecho Continental en lo que a este principio se refiere[175]:

Por un lado, en el siglo XIX se consideraba todavía a la Administración como una mera extensión del Poder Ejecutivo de manera que sus funciones se reducían a ejecutar la ley, esto es, a una simple particularización de los mandatos abstractos de las normas, pero sin potestad para crear normas que no fuesen aplicables estrictamente al ámbito doméstico de la misma[176].

Ahora bien, aparecía vinculada a la misma de un modo distinto a como lo estaban los tribunales pues mientras éstos tienen en la ejecución de la ley su único objetivo (y su función no es aplicarla sino velar por su correcto cumplimiento y castigar sus infracciones), a la Administración corresponde la realización de los distintos fines públicos previstos en las leyes teniendo como límite a su actuación la propia ley[177].

Con todo, lo que sí resulta claro, aunque no exento de ciertas discrepancias doctrinales, es el hecho de que la Administración posee un campo de libertad delimitado por las leyes de lo cual algunos autores colegían que ello conllevaba que, en ausencia de ley, la Administración no podía incurrir en ilegalidad siguiendo la máxima de que *quae non sunt prohibitae, permissa intelliguntur* (lo que no está prohibido se entiende permitido). Dicho de otro modo, el principio de legalidad tenía el significado de que la ley se erigía en límite de las actuaciones de los órganos de la Administración, los cuales tendrán libertad para actuar mientras no exista una norma de rango legal que se lo prohíba.

---

[175] GARRORENA MORALES A. *El Estado Español como Estado Social y Democrático de Derecho*. Ed. Tecnos. Madrid, 1991. Págs. 182 y ss.

[176] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit*. Pág.442.

[177] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit*. Pág.442.

Los efectos de esta teoría doctrinal se extenderán hasta bien entrado el siglo XX y la principal creación derivada de la misma sería la teoría de las potestades discrecionales de la Administración, de la que posteriormente nos ocuparemos.

Frente a esta concepción de la ley como límite de la actividad administrativa, más recientemente surgió una corriente doctrinal que defendía que la ley no debía ser considerada única y exclusivamente como un límite sino que además debía ser entendida como el fundamento de toda actuación de la Administración, lo que significa que si un ente quiere participar en la ordenación de la vida de una sociedad de individuos, tendrá que estar legitimado para ello por una ley previa.

Esta es, por tanto, una vertiente positiva del principio de legalidad ya que se enfoca no como un mecanismo que sirva para limitar las posibilidades de actuación sino como un presupuesto habilitante, de manera que no es sólo que la Administración no pueda actuar de un modo no conforme a la ley sino que sencillamente no podrá actuar en defecto de ley, o lo que es lo mismo, *quae non sunt permisae, prohibita intelliguntur* (lo que no está permitido, se entiende prohibido). Esta nueva concepción se debe, entre otros, a autores como ZANOBINI o MERKL y, entre los autores españoles, debemos destacar forzosamente las aportaciones doctrinales de BALLBE PRUNÉS[178].

En cualquier caso, trátese de una perspectiva positiva o restrictiva del principio de legalidad, con respecto a las potestades de la Administración y, más concretamente, al ejercicio de las mismas, puede comprobarse como la finalidad racional de los principios de proporcionalidad y de legalidad es distinta aunque ambos principios presentan fines íntimamente relacionados.

[178] BALLBÉ PRUNÉS M. "Derecho Administrativo" en *Nueva Enciclopedia Jurídica.* (Tomo I). Ed. Seix. Barcelona, 1951. Págs. 55 y ss.; MAYER O. *Derecho administrativo alemán*. Ed. Arayú. Buenos Aires, 1982. Págs. 107 y ss.; ZANOBINI G. *L´a attivitá ammnistrativa e la lege.* Se puede consultar en *Scritti Vari.* Milán, 1955. Págs. 203 y ss.

El principio de legalidad va a ser el referente de la Administración para que esta sepa cuáles son las potestades que tiene atribuidas mientras que el principio de proporcionalidad le va a decir a la Administración de qué modo puede usarlas[179].

El principio de legalidad va a jugar un papel clave en la configuración jurídica de las potestades administrativas y es que, como resalta GARCÍA DE ENTERRÍA, lo característico del ordenamiento es que habilita a los poderes públicos para un obrar concreto siendo la técnica de la potestad la figura que da sentido a las relaciones existentes entre los poderes públicos y el ordenamiento jurídico, pues, a fin de cuentas, la ley es la que atribuye poderes a la Administración para actuar[180].

Considerando pues el principio de legalidad como fundamento de la actividad de la Administración, hemos de analizar el concepto de potestad administrativa con especial atención a todos los aspectos que pudieran guardar relación con el principio de proporcionalidad.

Se puede entender la potestad como una manifestación de la personalidad consistente en un poder efectivamente atribuido a un sujeto directamente por el ordenamiento jurídico, previo, por tanto, e independiente de toda relación jurídica concreta y susceptible, por esta razón, de actuar y desplegarse frente a grupos genéricos de personas que se encuentran en una relación de sujeción frente a su titular[181].

Es menester que nos ocupemos de los aspectos más relevantes de las potestades como son: su atribución y extensión; las condiciones de su ejercicio; el papel de límite que desempeñan los derechos fundamentales en relación con el ejercicio de las potestades administrativas; y el procedimiento

[179] MOSCHETTI G. “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”. *Op. Cit.* Pág. 752.

[180] GARCÍA DE ENTERRÍA E. *Legislación Delegada, Potestad Reglamentaria y Control Judicial.* Ed. Tecnos. Madrid, 1998. Págs.354 y ss.

[181] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit*. Pág.447.

que se ha de observar en dicho ejercicio. Todo ello será examinado a continuación con un cuidado enfoque de la proporcionalidad como principio que rige la actuación de la Administración y demostrando su condición de Principio General del Derecho.

3.3.1 ATRIBUCIÓN Y EXTENSIÓN. CONDICIONES DE EJERCICIO. LA DISCRECIONALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Como es sabido, la Ley puede regular exhaustivamente todas las condiciones de ejercicio de la potestad o bien simplemente definir algunas de las condiciones de dicho ejercicio encomendando a la Administración la apreciación del resto de las mismas. En el primer supuesto estamos ante las llamadas potestades regladas y en el segundo ante las denominadas potestades discrecionales[182].

En cuanto a las potestades regladas, la función de la Administración se reduce a la mera constatación del supuesto de hecho limitándose a la simple subsunción del caso concreto en el supuesto de hecho legalmente contemplado[183].

En lo que se refiere a las potestades discrecionales, según GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, estás comportan "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 una potestad o su contenido particular"[184]. Presenta la potestad discrecional un grado de indeterminación en su contenido que requiere de una precisión que ha de realizarse en atención a las circunstancias que en

---

[182] Cfr. por todos GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág. 458

[183] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit*. Pág. 370

[184] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit*. Pág.459.

cada caso concurran, pues al legislador le resulta del todo imposible conocer de antemano todos los motivos que puedan influir en la decisión a adoptar por la Administración[185].

De todos modos, ha de tenerse en cuenta, como en su momento afirmó BANDEIRA DE MELLO[186], que tanto en los supuestos de potestades regladas como en los de potestades discrecionales, la norma requiere de la Administración una conducta que logre la satisfacción del interés público que justifica su actuación. En otras palabras, en ambos supuestos la Administración está vinculada por el deber de adoptar aquella decisión que sea la más adecuada a los hechos y que, por tanto, origine la actuación que resulte más idónea para la realización del fin predeterminado legalmente.

La diferencia, según dicho autor, radica en que, en el caso de las potestades regladas, el comportamiento que la Administración debe seguir para cumplir con su objetivo se ha previsto de forma concreta en la norma habilitante, mientras que en el caso de las potestades discrecionales la concreción del comportamiento tiene lugar en un momento posterior, ya que dependerá de la situación de hecho sobre la que recaiga la decisión administrativa.

Mas ello no significa que discrecionalidad equivalga a una exención de la actuación administrativa del control judicial puesto que si permitiese a la Administración actuar de forma absolutamente libre e incontrolada, sí se consintiese una Administración que no tuviese que rendir cuentas ni justificar su actuación, se estaría legitimando una posible actuación arbitraria y la arbitrariedad, como ya hemos señalado, está constitucionalmente proscrita.

Por tanto trátese de potestades regladas o discrecionales, la regla general es que las potestades administrativas se atribuyan de forma específica ya que las potestades genéricas representan un peligro para el

[185] GARRIDO FALLA F. *Tratado de Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 204 y ss.

[186] BANDEIRA DE MELLO C. A. “Control jurisdiccional de los actos administrativos” en *Revista de Administración Pública.* Núm. 110,1986. Págs.378 y ss.

Estado de Derecho y, en este sentido, observa SÁNCHEZ SERRANO que "parece existir, ciertamente, en nuestra sociedad –también en otras muchas, pero ello no nos tranquiliza-, un fondo oscuro al que es preciso sustraerse, y del que es necesario defenderse constantemente: la tentación del autoritarismo, del exceso de poder y de la falta o limitación de libertades, como hipotéticos instrumentos de una mayor justicia"[187].

Estamos de acuerdo con dicho autor en que estos peligros son reales por lo que es imprescindible adoptar medidas que contribuyan a evitar tales situaciones. Una de esas medidas la constituye una atribución de potestades que sea específica pero además es necesaria una atribución de potestades que sea determinada en cuanto a su contenido pues es fundamental la existencia de límites a la actividad administrativa para evitar la arbitrariedad, la invasión de competencias y, en definitiva, la disfuncionalidad del ente público.

Esto en lo que se refiere a las relaciones interadministrativas pero, qué duda cabe, también resulta fundamental esta limitación en orden a las relaciones entre la Administración y los ciudadanos en la medida en que los derechos de éstos podrían verse seriamente amenazados e incluso ser conculcados si la Administración tuviese poderes ilimitados. Por esta razón, la atribución de toda facultad restrictiva de derechos individuales deberá realizarse por medio de una norma con rango de ley[188] en la medida que será el órgano en el que está delegada la soberanía popular el que apruebe una limitación de esta índole.

La esencia de un Estado de Derecho estriba en parte en el control de la actividad de la Administración y por ello es imprescindible la exigencia de

---

[187] SÁNCHEZ SERRANO L. "Los españoles, ¿súbditos fiscales?" en *Impuestos*. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia.* Núm. I, 1992. Págs. 20 y ss.

[188] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. *El Procedimiento administrativo sancionador*: *comentarios al título IX de la ley 30 /1992 y al reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (RD1398/1993)* Vol. I *Op. Cit*. Págs.121 y ss.

la plena conformidad y fidelidad de ésta al contenido y extensión de las potestades que le son conferidas por el legislador[189]. Es imprescindible, por tanto, que exista un ámbito tasado de actividad administrativa más allá del cual el poder se extinga sin que exista posibilidad legal de actuación.

Por tanto todos los poderes de la Administración son limitados, específicos y concretos como regla general y esto es indiscutible pero debemos introducir un leve matiz a dicha regla general puesto que no debemos dejar pasar por alto la existencia en nuestro Derecho de algunas cláusulas generales de apoderamiento. No es que dichas cláusulas transfieran a la Administración poderes ilimitados pero si es cierto que su uso se caracteriza por el hecho de que los límites no se precisan en el momento de la atribución sino que su precisión se produce *a posteriori*, esto es, en el momento de su ejercicio, en función de la situación de que se trate.

Aquí es donde entra en juego la figura de los denominados conceptos jurídicos indeterminados que, como es sabido, presentan cierta ambigüedad en su aplicación pero, en cualquier caso, debe subrayarse que su aplicación puede ser igualmente fiscalizada por el juez valorando si la solución a que se ha llegado es la única merecedora de la calificación de justa[190]. Precisamente la introducción en nuestro Derecho de los conceptos jurídicos indeterminados tenía por fin establecer un mecanismo para tratar de limitar la discrecionalidad de la Administración[191] pues, al contrario de lo que sucede con la discrecionalidad, cuando se emplean conceptos jurídicos indeterminados no tenemos una pluralidad de soluciones justas sino que hay una única solución justa a la que la Administración puede llegar y, por este motivo, la actuación administrativa es perfectamente fiscalizable. Por lo

---

[189] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 92 y ss.

[190] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág.465.

[191] SAINZ MORENO F. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa.* Ed. Civitas. Madrid, 1976. Pág. 192

tanto, gracias a la utilización de conceptos jurídicos indeterminados no en todos los casos en que los límites de la potestad administrativa no estén fijados apriorísticamente la solución alcanzada por la Administración es incuestionable sino que sólo lo será en los supuestos en que su actuación sea discrecional.

Actualmente es indiscutible la autonomía de esta categoría con respecto a la discrecionalidad administrativa[192] y, de hecho, y pese a que lo deseable es que no se abuse del uso de esta técnica puesto que esta figura genera cierta incertidumbre en la configuración del hecho imponible[193], el legislador, consciente de que la norma pueda adolecer de imperfecciones que en la práctica dificulten las labores de gestión y liquidación de los tributos[194], ha optado, en quizá demasiadas ocasiones, por introducirla en la normativa tributaria.

Un ejemplo relevante de su aplicación en la LGT lo encontramos en las denominadas actas con acuerdo pues cabe recordar que uno de los supuestos en los que es posible la suscripción de las actas con acuerdo, según lo dispuesto en el art. 155 LGT, es aquél en que para la elaboración de la propuesta de regularización sea necesario concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.

Pues bien, lo que dice la LGT es que para estos casos a los que se refiere el art. 155, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar la aplicación de conceptos

---

[192] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit.* Pág. 70

[193] RAMALLO MASSANET J. "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias" en VVAA (Coord. ELORRIAGA PISARIK G.) *Convención y arbitraje en Derecho Tributario*. Ed. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1996. Págs. 219 y ss.

[194] DE ACUÑA REIG J. L. "Actuaciones y procedimientos de inspección" en VVAA (Coord. HUESCA BOADILLA R.) *Procedimientos tributarios. Normas comunes gestión e inspección: Comentarios a la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia.* Ed. La Ley. Madrid, 2007. Págs. 1109 y ss.

jurídicos indeterminados mediante un acuerdo con el obligado tributario[195] con lo que se ha optado por dar cierta participación al contribuyente en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados cuando de la determinación de estos dependa la liquidación definitiva del tributo. De este modo se persigue poner fin a la incertidumbre existente y de paso evitar o reducir la posible litigiosidad[196].

En cualquier caso, el tan rico debate doctrinal suscitado en torno a la discrecionalidad y los conceptos jurídicos indeterminados se ha visto alterado con la aparición de una nueva figura intermedia que viene a romper dicha dicotomía: los conceptos jurídicos indeterminables.

Ha surgido una nueva corriente en el seno de la doctrina que, partiendo de la dificultad que a menudo se nos presenta al tratar de encontrar conceptos jurídicos indeterminados puros, afirma que no siempre el resultado que se considera como único (propio de los conceptos jurídicos indeterminados) viene respaldado por un acervo jurídico consistente para poder emplear la técnica del concepto jurídico indeterminado. En opinión de los autores de esta corriente doctrinal, esta carencia determinaría que no se podría invocar el concepto jurídico indeterminado en estos casos o, lo que es lo mismo, únicamente se puede hacer uso de la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados para fiscalizar la decisión de la Administración

[195] El texto completo del citado artículo es el siguiente: "Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo".

[196] En la propia Exposición de Motivos de la LGT se explica la creación de las actas con acuerdo con la naturaleza de instrumento al servicio del objetivo de reducir la litigiosidad

cuando exista un repertorio jurisprudencial o doctrinal que permita "traducir el concepto a un resultado concreto tras confrontarlo con la realidad"[197]. Si por el contrario tal bagaje no existe, entonces estaríamos ante lo que GARCÍA-HERRERA BLANCO Y HERRERA MOLINA denominan, parafraseando a Tipke, un concepto jurídico indeterminable, es decir, un concepto vacío que de facto atribuye a la Administración una enorme discrecionalidad cuya aparición debe por ello debe evitarse mediante la oportuna técnica normativa[198].

Pero habiendo dejado bien sentada la diferencia entre discrecionalidad y conceptos jurídicos indeterminados y expuesta la legitimación de la discrecionalidad de la Administración, debemos recordar que la aceptación de las actuaciones administrativas discrecionales ha suscitado una fuerte disputa doctrinal en el ámbito del Derecho Tributario. A este respecto existe una frontal división entre aquellos autores que no tienen ningún inconveniente en admitir la discrecionalidad de la Administración Tributaria y aquellos que la desechan. Estos últimos entienden que la discrecionalidad es incompatible con la virtualidad de los principios de legalidad (art. 31 CE) y seguridad jurídica (art. 9.3 CE), mientras que los primeros opinan que se esté o no de acuerdo con la oportunidad de ceder a la Administración Tributaria cierta libertad de elección, es indudable la existencia de múltiples manifestaciones de discrecionalidad en Derecho Tributario[199].

---

[197] GARCÍA-HERRERA BLANCO C/ HERRERA MOLINA M. "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)" en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal.* Núm. 14, 2002. Pág. 11.

[198] En este punto los citados autores citan el estudio que sobre el principio de capacidad económica realiza Tipke para concluir que dicho principio es un concepto jurídico indeterminado no indeterminable. TIPKE K. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002. Pág. 35

[199] URIOL EGIDO C. "La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general" *Op. Cit.* Págs 42 y ss.

De entre los negacionistas destacar las aportaciones de CALVO ORTEGA para quien sólo en supuestos verdaderamente excepcionales se puede considerar que la Administración tenga poderes discrecionales[200] y CASADO OLLERO que afirma que "las funciones de gestión y aplicación del tributo y el ejercicio de las potestades tributarias (de recaudación y política fiscal) no dependen de un juicio de conveniencia u oportunidad de la Administración, sino de la *necesidad de aplicar la ley*…"[201].

En opinión de estos y otros autores dos son las razones fundamentales por las cuales no puede admitirse la discrecionalidad en Derecho Tributario:

La primera razón viene constituida por el propio principio de legalidad e, intrínsecamente relacionada con éste, con el de preferencia de ley (erróneamente denominado por la LGT como reserva de ley[202] resulta más

[200] CALVO ORTEGA R. "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero" en *Hacienda Pública Española*. Núm. 1, 1970. Págs. 123 y ss. Uno de esos supuestos verdaderamente excepcionales reconocidos por dicho autor seria el del aplazamiento de pago de la cuota tributaria (pág. 144, nota a pie 56). Pese a lo antiguo de esta publicación esta es su obra de referencia, la obra donde expone más claramente una postura que, por lo demás, mantendría con el paso de los años como se puede ver en CALVO ORTEGA R. *Curso de Derecho Financiero*. Ed. Thomson, Civitas. Cizur menor (Navarra), 2012. Págs. 64 y ss. en el que dicho autor niega rotundamente la discrecionalidad administrativa (que no la normativa, la cual, asegura, sí existe) salvo en lo que denomina "supuestos excepcionales al lógico desarrollo de la obligación" (legal), es decir, los casos de aplazamiento y condonación.

[201] CASADO OLLERO G. "Tutela judicial y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario" en VVAA *Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena)*. Ed. Universidad del País Vasco. Bilbao, 1993. Pág. 150

[202] En este sentido, señalaba ya Calvo Ortega respecto de la anterior LGT (cuyo art. 10 es reproducido en su esencia por el actual art. 8) que esta no contenía una reserva de ley puesto que "la reserva de ley es un instituto constitucional. Es una norma sobre la formación, una norma sobre la producción jurídica cuyo destinatario inmediato es el legislador ordinario. Como toda norma jurídica es obligatoria y no podría descubrirse en ella ninguna imperatividad si el destinatario pudiera desvincularse

recomendable referirse a él como de "preferencia de ley"[203]) pues ambos principios excluirían la discrecionalidad normativa de la Administración Tributaria en tanto que los elementos esenciales del tributo deben estar configurados por una norma con rango de ley. La posibilidad de que la Administración ejercite su potestad normativa para dar rienda suelta a su potencialidad creadora está fuertemente limitada por la propia LGT que en su art. 8 contiene un catalogo exhaustivo de materias que deben ser reguladas en todo caso mediante ley y entre las cuales figura, para lo que aquí interesa, "el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias"[204].

---

por sí mismo, es decir, si el legislador ordinario pudiera disponer de la reserva de ley, lo cual sucedería si no fuese un precepto constitucional." CALVO ORTEGA R. "Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 80, 1969. Pág. 264.

[203] CALVO VÉRGEZ J. "Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria" en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. I, 2004. Págs. 608 y ss.

[204] Según el citado art. 8 LGT se regularán en todo caso por Ley una serie de materias entre las que figuran la ya citada de establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias pero también muchas otras pues el catálogo es ciertamente extenso. Sin ánimo de ser exhaustivos podemos traer a colación las siguientes materias enunciadas en dicho artículo y que, por lo tanto, están sujetas a la preferencia de ley:

1. La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

2. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

3. El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

4. El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

Pero no sólo existen autores que se muestran contrarios a la discrecionalidad normativa de la Administración Tributaria sino que hay quien va más allá y extiende la imposibilidad de la discrecionalidad en virtud del principio de legalidad a la tarea de aplicación de las normas por parte de la Administración Tributaria[205].

La segunda razón se encontraría en el hecho de que el margen de apreciación de la normativa que tiene la Administración Tributaria es muy escaso, por no decir nulo, debido a la especial vigencia en Derecho Tributario del principio de seguridad jurídica. Como es sabido el principio de seguridad jurídica exige garantizar al administrado una cierta capacidad para conocer de antemano el modo de proceder de la Administración ante una situación concreta. Esta garantía tiene carácter constitucional en tanto que está consagrada como uno de los principios generales que deben informar el ordenamiento jurídico en el artículo 9.3 de nuestra *Carta Magna* y, por ello, cualquier resistencia a su vigencia debe ser rechazada. Precisamente la defensa del principio de seguridad jurídica es uno de los argumentos de peso que maneja este grupo de autores para mostrarse contrario a la aceptación de la discrecionalidad en cuanto que ese margen de maniobra que se concede a la Administración en virtud de la discrecionalidad de sus potestades reduce la exigencia de previsibilidad de sus actuaciones.

5. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

6. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

7. La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

8. La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

[205] GONZÁLEZ GARCÍA E. “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario* Ed. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1980. Págs. 57 y ss.

Por tanto parece que existen razones suficientes para creer que la discrecionalidad no tendría cabida en el Derecho Tributario pero la cuestión dista de ser pacífica. Así, nada más lejos de aceptar esta doctrina existe, como decíamos, un grupo de autores que afirman que es evidente que la Administración Tributaria sí goza de discrecionalidad en el ejercicio de algunas de sus funciones. Ahora bien dentro de esta corriente doctrinal debemos distinguir a su vez dos subgrupos en función de su actitud frente a la atribución a la Administración de poderes discrecionales en esta rama del ordenamiento jurídico:

El primer grupo vendría integrado por aquellos autores que reconocen la existencia de la discrecionalidad en el Derecho Tributario pero la critican. Este sería el caso de GARCÍA AÑOVEROS que recomienda un carácter más reglado de las potestades de la Administración Tributaria en relación con los procedimientos de comprobación y liquidación[206] y de MORENO FERNÁNDEZ quien pese a que reconoce la necesidad de que se atribuyan potestades discrecionales a la Administración Tributaria concluye que tal atribución únicamente consigue generar inseguridad y desconfianza en el ciudadano y que, con frecuencia, acaba desembocando en conductas arbitrarias[207].

Por otro lado habría un segundo grupo que vendría constituido por aquellos otros autores que no enjuician la conveniencia de la discrecionalidad de la Administración Tributaria sino que se limitan a constatar su realidad recomendando su uso racional y con pleno sometimiento al control judicial. En este último subgrupo se incluyen PONT MESTRES, quien puntualiza que la discrecionalidad sólo puede darse en el Derecho Tributario formal y nunca en el sustantivo, bien entendido que

---

[206] GARCÍA AÑOVEROS J. "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera" en *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 76, 1992. Págs. 597 y ss.

[207] MORENO FERNÁNDEZ J. I. *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Ed. Lex Nova, Valladolid. 1998. Págs. 21 y 36.

nunca se producirá la discrecionalidad al margen de la ley sino precisamente en virtud de ella[208] ; GOMEZ CABRERA que contradice las tesis de CALVO ORTEGA al señalar que la preferencia de ley no es necesariamente un impedimento para la existencia de la discrecionalidad sino precisamente un límite que no debe sobrepasar[209]; y SAINZ DE BUJANDA quien advierte que la potestad discrecional debe basarse en normas y principios objetivos[210].

Los autores de esta rama del segundo grupo han mostrado una especial preocupación por delimitar las parcelas de actuación administrativa en la que tiene cabida la discrecionalidad de la Administración Tributaria. Así por ejemplo MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO ponen de manifiesto la discrecionalidad de la Administración Tributaria en lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento del pago[211] a lo que ORENA DOMINGUEZ añade la discrecionalidad en la condonación de las sanciones[212].

Como podemos observar, aún entre quienes defienden el vigor de la discrecionalidad administrativa en el ámbito tributario ha calado la idea de que lo primordial es partir de la base de que la discrecionalidad de la Administración Tributaria no es absoluta ya que sus elecciones y decisiones

---

[208] PONT MESTRES, M. "Administración tributaria y Estado de Derecho" en VVAA *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria*. Ed. Aranzadi, 1994. Págs. 23 y ss.

[209] GÓMEZ CABRERA C. *La Discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección*. Ed. McGraw-Hill, Madrid, 1998.

[210] SAINZ DE BUJANDA "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español" en *Hacienda y Derecho vol. III* Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963. Págs. 289 y ss.

[211] MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LOPEZ J.M. y CASADO OLLERO G. *Curso de Derecho Financiero y tributario.* Ed. Tecnos. Madrid, 2012. Págs. 471 y ss.

[212] ORENA DOMINGUEZ A. *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras.* Ed. Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2006.

no son actos que resulte indiferentes al Derecho[213]. Por este motivo será imprescindible conjugar su libertad de actuación con los límites que la prohibición de exceso le impone.

Se trata por tanto de una cuestión compleja que enfrenta a la doctrina sin que haya habido algún acuerdo sobre la cuestión. En nuestra opinión, y a la luz de todos los argumentos esgrimidos por la doctrina y sintetizados aquí, podemos afirmar que indudablemente la ley ha otorgado a la Administración Tributaria un margen de libertad para la eficaz realización de sus tareas[214] y que dicha libertad se traduce en actuaciones únicamente controlables a posteriori. Se trata, por tanto, de una atribución que coincide netamente con lo que comúnmente se entiende por discrecionalidad.

Bien es cierto, sin embargo, que dicho margen de discrecionalidad no es absoluto sino más bien todo lo contrario pues se trata de una cuota de discrecionalidad más bien escasa ya que los principios de preferencia de ley y de seguridad jurídica impiden que la concesión del legislador a la Administración Tributaria sea mayor. El principio de seguridad jurídica ha de estar presente, tal y como observa FERREIRO LAPAZTA[215], en todas las actuaciones de la Administración en su labor de aplicación de los tributos, de manera que la flexibilidad de la que se ha de dotar a la Administración en la realización de sus funciones en ningún caso puede dejar desprovista a su actuación de la necesaria certeza en cuanto al alcance de sus actos.

Por su parte el principio de preferencia de ley determinará que únicamente se dote a la Administración de un espacio de actuación discrecional en la medida de lo que le resulte imprescindible y que no podrá desplegar en el ejercicio de su potestad normativa para tratar de establecer

---

[213] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit.* Pág. 70

[214] FÉRNANDEZ RODRIGUEZ T. R. *Arbitrariedad y discrecionalidad. Op. Cit.* Pág. 119

[215] FERRREIRO LAPATZA J. J. "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo" en *Crónica Tributaria*. Núm. 68, 1993. Págs. 45 y ss.

o alterar los elementos esenciales del tributo pues estos (y en esto sí parece haber unanimidad) habrán de ser definidos por una norma con rango de ley.

Por lo tanto, sí encontramos un punto en común entre las distintas corrientes doctrinales referidas que es el de que la discrecionalidad no puede ser absoluta y ello nos conduce a la conclusión inevitable de la necesidad de fijar ciertos límites a la Administración Tributaria en el ejercicio de sus potestades discrecionales. Ahora bien, el hecho de que nadie discuta la necesidad de imponer ciertos límites a las potestades discrecionales de la Administración Tributaria no resuelve del todo el problema sino que nos sitúa ante una nueva encrucijada ya que se hace necesario entonces determinar el alcance de ese grado de libertad que se otorga a la Administración Tributaria o, dicho de otro modo, se hace necesario determinar hasta donde se puede limitar la discrecionalidad y esto es absolutamente necesario porque la imprecisión de los propios límites puede llegar a acarrear algunos problemas en sectores tan sensibles como lo es del ejercicio de la potestad sancionadora.

Precisamente el principio de proporcionalidad resulta una herramienta notablemente útil para evitar que los límites aludidos sean ambiguos o imprecisos en la medida en que este principio se erige como un contrapeso a la discrecionalidad definiendo la intensidad de la actuación de la Administración. De acuerdo con esto, la Administración, al aplicar la normativa sancionadora a un individuo, verá condicionada su actuación por la prohibición de exceso[216] que aparece como un límite determinado pues no sólo implica la necesidad de que la Administración imponga el castigo que sea menos restrictivo, sino que además (del mismo modo que un juez) deberá tratar de elegir de entre las sanciones posibles, aquella que sea más adecuada para evitar el mal que se trata de eludir. De esta manera su

[216] TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. Ed. Cedecs. Barcelona, 1995. Págs.89 y ss.

función será la transformación de una pluralidad de soluciones posibles en una única solución justa[217].

Como corolario lógico a esta línea argumental debemos añadir que si existen unos límites es evidente que alguien ha de velar por comprobar si han sido observados y dejar sin efecto aquellas actuaciones que se han extralimitado rebasando los mismos pues, de lo contrario, la fijación de tales límites carecería por completo de sentido. En esta línea expone SANTAMARÍA PASTOR que "cuando el importe o el tipo de la sanción que cabe imponer por la comisión de una infracción determinada ofrece un margen cuantitativo (p. ej. una multa entre uno y diez millones de euros), la decisión acerca del *quantum* específico no constituye una decisión totalmente libre e incontrolable de la autoridad sancionadora sino que puede ser revisada judicialmente" [218]. En este mismo sentido encontramos diversos pronunciamientos del propio Tribunal Supremo según el cual la aplicación del principio de proporcionalidad supone "simplemente la corrección del exceso legal que supone ejercitar la discrecionalidad más allá de lo que consienten los hechos determinantes del acto administrativo" (STS de 10 de julio de 1985[219]).

En efecto, los jueces y magistrados de lo contencioso-administrativo pueden fiscalizar la decisión que hayan adoptado los órganos administrativos a fin de verificar que éstos han cumplido con su obligación de apreciar las circunstancias objetivas y subjetivas que a la contravención rodean, adecuando el importe de la sanción a la entidad de los hechos determinantes de la infracción[220]. Es indiscutible la potestad que tienen los

---

[217] TORNOS MÁS J. "Infracciones y sanciones administrativas: el tema de su proporcionalidad en la jurisdicción contencioso-administrativa" *Revista Española de Derecho Administrativo.* Núm. 7,1975. Págs. 607 y ss.

[218] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la Potestad Sancionadora*. *Op. Cit*. Pág. 392

[219] RJ 1985/3890.

[220] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. *El Procedimiento administrativo sancionador*: *comentarios al título IX de la ley 30 /1992 y al reglamento del*

tribunales para controlar que la actividad de la Administración de carácter discrecional es conforme a la ley y el Derecho al que tiene que someterse pero este control plantea en sí mismo un problema y es que la propia naturaleza del principio de proporcionalidad exige una mesura en todos los ámbitos de la actuación de los Poderes Públicos y los jueces y magistrados, en cuanto titulares del Poder Judicial, no pueden escapar a esta limitación. Precisamente por esta razón el ejercicio de este control desde este punto de vista no resulta sencillo si bien en la actualidad, con la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante LJCA), parece que los aludidos límites son más precisos, al menos en la medida en que dicha ley ha trazado una línea que el Poder Judicial no puede traspasar.

Se trata de una importante aportación mediante la que la LJCA puso fin a una polémica que se daba entre la mayor parte de la doctrina[221] y el Tribunal Supremo suscitada durante años en torno a donde se debían de fijar los límites de la actuación judicial de revisión de la actividad administrativa. En concreto, no existía acuerdo acerca de si las decisiones judiciales debían limitarse a declarar la conformidad o no a Derecho de los actos administrativos revisados o si podían ir más allá y determinar el contenido de las mismas para que fuesen plenamente conformes a la Ley.

Existían y existen sólidos argumentos para defender la primera postura pero, pese a ello, el Tribunal Supremo insistía en que juzgados y tribunales del orden jurisdiccional contencioso- administrativo tenían la posibilidad de fijar una sanción de importe distinto al del señalado en la correspondiente resolución administrativa si estimaban que el importe decidido por la Administración no se adecuaba a la gravedad de la infracción. Así se puede comprobar en la STS de 3 de julio de 2002 cuando

procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (RD1398/1993) Op. Cit. Págs.121 y ss.

[221] Cfr. Por todos SÁNCHEZ MORÓN M. *Discrecionalidad administrativa y control judicial.* Ed. Tecnos. Madrid, 1994.

el Tribunal Supremo señalaba 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, pues al ámbito jurisdiccional le corresponde no sólo la calificación para subsumir la conducta en el tipo legal, sino también, por paralela razón, el adecuar la sanción al hecho cometido, ya que en uno y otro caso el tema es de aplicación de criterios valorativos en la norma escrita o inferibles de principios integradores del ordenamiento jurídico, como son, en este campo sancionador, los de congruencia y proporcionalidad entre la infracción y la sanción, y aun cuando la voluntariedad del resultado de la acción no sea elemento constitutivo esencial de la infracción administrativa, sí es en cambio factor de graduación de la sanción a imponer para que la misma guarde la debida proporcionalidad con el hecho que la motiva (STS 3ª, 6ª 7 de marzo de 1996; vid., en el mismo sentido, SSTS 3ª 6ª 8 de marzo de 1994, 1 de febrero de 1995, 3ª 7ª, 15 de enero de 1996)" [222].

Todas estas ideas han sido pues claramente recogidas por la jurisprudencia y así el propio TS señalaba en su sentencia de 5 de mayo de 1993[223] que "como ha sostenido esta Sala en SS 26 de septiembre y 30 de octubre[224] y 29 de abril de 1991[225] 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 proporcionalidad 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 criterio de proporcionalidad en relación con las circunstancias objetivas del hecho".

[222] RJ 2002/58904

[223] RJ 1993/3707.

[224] RJ 1991/9711; RJ 1991/7558.

[225] RJ 1991/3087.

Así pues, en opinión del Tribunal Supremo los tribunales en el control de la conformidad de las decisiones discrecionales administrativas al ordenamiento jurídico pueden llegar incluso a sustituir la decisión adoptada por la Administración por la que ellos consideren conveniente. Sin embargo, esta opinión, como decíamos, nunca llegó a ser bien recibida por la doctrina patria. Por el contrario se esgrimía, con buen criterio, que, en virtud del art. 106.1 CE los tribunales tienen la misión de controlar la legalidad de la actividad administrativa pero sin que ello equivalga a otra cosa que a decidir si dicha actividad es legal o no, porque desde el momento en que un tribunal se decidiese a determinar el contenido de un acto administrativo, estaría sustituyendo la discrecionalidad administrativa por la suya propia[226] lo que alteraría y desvirtuaría el reparto de roles constitucionales.

Con todo, tal y como adelantábamos, esta disputa fue resuelta por la LJCA, en concreto por medio de su art. 71 que, en su párrafo segundo, señala que "los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anularen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados[227]".

---

[226] PAREJO ALFONSO L. J. *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias: un estudio del alcance y la intensidad del control judicial, a la luz de la discrecionalidad administrativa*. Ed. Tecnos. Madrid, 1993.

[227] Dice el artículo 71 lo siguiente:

1. Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo:

a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.

b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma.

c) Si la medida consistiera en la emisión de un acto o en la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria, la sentencia podrá establecer plazo para que se cumpla el fallo.

En vista de la redacción de este precepto parece ya clara la imposibilidad de que las sentencias puedan contener pronunciamientos que incluyan el sentido concreto que deba adoptar el acto anulado, estando de acuerdo con URIOL EGIDO en que, como mucho, las sentencias podrán adoptar una naturaleza orientativa estableciendo una especie de marco en el que se encuadre el acto que deba adoptar la Administración en sustitución del acto anulado[228] .

Por otra parte, y sin perjuicio de lo dicho hasta ahora, debemos de tener en cuenta que, dado que la esencia de la discrecionalidad se encuentra en la existencia de una pluralidad de soluciones justas de entre las cuales puede la Administración elegir libremente, el control de la discrecionalidad, tal y como expone GARCÍA DE ENTERRÍA, "opera como un control de la observancia de los límites que la Ley y el Derecho establecen en cada caso para enmarcar esa libertad de elección"[229]. Debemos recordar que para que la discrecionalidad de la Administración no se convierta en arbitrariedad la decisión de la Administración siempre ha de tomarse dentro de un marco legal previamente fijado y, por este motivo, reconocer que los tribunales tengan la posibilidad de fijar un contenido distinto del contenido del acto administrativo sancionador no supone una

d) Si fuera estimada una pretensión de resarcir daños y perjuicios, se declarará en todo caso el derecho a la reparación, señalando asimismo quién viene obligado a indemnizar. La sentencia fijará también la cuantía de la indemnización cuando lo pida expresamente el demandante y consten probados en autos elementos suficientes para ello. En otro caso, se establecerán las bases para la determinación de la cuantía, cuya definitiva concreción quedará diferida al período de ejecución de sentencia.

2. Los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anularen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados."

[228] URIOL EGIDO C. "La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general" *Op. Cit*. Págs. 34 y ss.

[229] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODTIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág. 488.

contradicción con lo dicho hasta ahora cuando lo que se concluya es que dicho acto no es conforme a la ley porque se ha impuesto una sanción que no correspondía al tramo de sanciones aplicables a la infracción correspondiente. En efecto, si la ley aplicada por el órgano administrativo prevé un arco de posibles sanciones para cada tipo de infracción, el órgano competente deberá elegir una sanción cuyo importe oscile entre el mínimo y el máximo previsto para la infracción que se pretende castigar pues, de lo contrario, será desproporcionado y, en ese caso, no entrará en juego la discrecionalidad ya que está únicamente puede ser alegada cuando la Administración haga uso de su margen de libre elección dentro de los límites legales predeterminados. Así se puede ver p. ej. en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de País Vasco de 27 de mayo de 2005[230] en la que se enjuiciaba una sanción que había sido impuesta por un importe de 1.500.000 de pesetas para castigar una infracción de carácter leve. En este caso concreto ocurría, sin embargo, que según la ley de aplicación al supuesto de hecho las infracciones leves debían ser castigadas con multas de hasta 1.000.000 de pesetas por lo que obviamente la sanción resultaba claramente desproporcionada por no guardar la debida correspondencia entre el tipo de infracción que se castigaba y el rango de sanciones legalmente previsto para dicho tipo de infracciones. En este caso, la decisión del TSJ del País Vasco fue dejar sin efecto la sanción objeto de recurso y sustituirla por otra de 1.000.000 de pesetas que era la sanción que como máximo se podría haber impuesto. Como vemos, el Tribunal no puso en duda los hechos que dieron lugar a la sanción y que la Administración dio por ciertos ni tampoco puso en entredicho la calificación de la infracción sino que se limitó a rebajar la sanción al límite inmediatamente inferior por lo que se salvaguardó la discrecionalidad de la Administración y se subsanó la irregularidad cometida por esta[231].

[230] RJ 205/721

[231] REBOLLO PUIG M. *Derecho administrativo sancionador*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2009. Pág. 934

En base a esto concluyen algunos autores que "la discrecionalidad de la Administración para seleccionar las sanciones ha quedado definitivamente erradicada"[232]. Sin embargo, no estamos de acuerdo en que se haya producido la eliminación de la discrecionalidad de la Administración a la hora de elegir la sanción a aplicar y ello porque, en realidad, el juez no podrá "fiscalizar la entraña de la decisión discrecional puesto que sea ésta del sentido que sea, si se ha producido dentro de los límites de la remisión legal a la apreciación administrativa es necesariamente justa"[233].

Como vemos se trata de una cuestión extremadamente delicada y, de ahí que la doctrina haya sido reacia a aceptar que este control jurisdiccional -control que, como queda explicado, implica una potencial injerencia por parte del poder judicial en ámbitos competenciales que no le son propios- pueda ser a su vez un poder exento de controles. Por eso debemos insistir en que los juzgados y tribunales deben actuar con especial cautela y mesura y deben tener presente que un excesivo control por su parte conduciría a la paradoja de que serían ellos mismos los que podrían acabar por no someterse a la ley y el Derecho.

En este sentido, debemos concluir que lo deseable es que la elección de la sanción administrativa a imponer y la fijación de su importe sea una tarea exclusiva de la propia Administración y que la tarea del juez se circunscriba a controlar los elementos reglados de la potestad sancionadora de la Administración, esto es, competencia, procedimiento y fin, centrándose, especialmente en cuanto al último de los elementos citados, en comprobar si la decisión del órgano administrativo sancionador respeta las exigencias dimanantes del principio de proporcionalidad. De este modo, los tribunales limitarían su examen a la comprobación de si el órgano que impuso la sanción era el competente para hacerlo y si respetó el procedimiento legalmente establecido planteándose así mismo si la

[232] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador. Op. Cit*. Pág. 39

[233] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODTIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág.465.

actuación de la Administración es conforme a la norma habilitante, es decir, si satisface el fin señalado y si lo hace del mejor modo posible.

Según SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO[234], esta tarea se complica porque sólo con la alegación de otras medidas posibles podrá realizarse un control de idoneidad[235] y hay ciertos casos en que no se disponen de otras alternativas para poder efectuar dicho control.

Creemos que yerra el autor al hablar de control de idoneidad puesto que este control, como veremos más adelante, se ciñe a la determinación de la utilidad de la actuación administrativa pero sin hacer una comparativa con otras posibles actuaciones, algo que sí será necesario a la hora de realizar el denominado control de necesidad o imprescindibilidad.

En cualquier caso, y más allá de cualquier discrepancia conceptual, lo cierto es que sí resulta manifiesto que el control de proporcionalidad se hace más difícil pues si bien hay casos en que efectivamente es factible llegar a la conclusión de que sólo una única decisión distinta de aquella por la cual se decantó la Administración es válida para alcanzar el fin propuesto por la norma, hay otros casos en que no se puede plantear tal solución alternativa ni justificar que ésta es la adecuada y no la tomada por la Administración porque ésta última no es en realidad proporcionada o no se atenga al caso concreto[236].

Existen, por tanto, supuestos en los que el comportamiento de la Administración no será fiscalizable debido a que es prácticamente imposible

---

[234] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs.281 y ss.

[235] Como se explicará más adelante en este trabajo, el examen de la actuación de los poderes públicos para comprobar si ha sido respetuosa con el principio de proporcionalidad, pasa por efectuar un control que se desglosa en tres test o juicios: juicio de idoneidad, juicio de necesidad y juicio de proporcionalidad en sentido estricto.

[236] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 92 y ss.

demostrar la decisión que mejor satisfaría la finalidad de la norma. Se trata de los casos de actos dictados en el ámbito de la mera oportunidad o conveniencia administrativa.

Respecto al tratamiento que la LGT dedica a la discrecionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora observamos que el sistema de sanciones que diseña pivota sobre operaciones aritméticas consistentes en aplicar porcentajes legales preestablecidos sobre la base de la sanción que será definida para cada tipo de infracción por la propia ley. En esta regulación se advierte la influencia de las aportaciones de, entre otros, MORILLO MÉNDEZ, vertidas en relación a la anterior LGT y que anticiparon la solución finalmente adoptada por el legislador al señalar que "no creo que en ningún caso pueda el órgano administrativo moverse libremente por entre mínimo y máximo, no sólo porque la Ley no le concede expresamente dicha potestad, sino porque concurren otras razones vinculadas al desarrollo reglamentario"[237].

Frente a esto, también se han dado en nuestra doctrina pronunciamientos favorables a la discrecionalidad para la Administración en esta materia. Así por ejemplo MARTÍNEZ LAGO critica el automatismo en el que ha caído la LGT que ha pasado del extremo de la anterior ley que concedía una excesiva libertad a la Administración Tributaria para decidir el importe de las sanciones al punto de ser ahora un texto rígido que apenas deja un margen de actuación para que la Administración acomode el ejercicio de su *ius puniendi* a los dictados del principio de proporcionalidad[238]. En esta misma línea crítica se sitúan CRUZ AMORÓS

[237] MORILLO MÉNDEZ A. *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública.* Ed. CISS. Valencia, 2000. Pág. 202

[238] MARTÍNEZ LAGO M. A. "La graduación de las sanciones tributarias" en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M.A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria.* Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2010. Págs. 950 y ss.

quien denuncia el exceso de tipificación del que adolece la nueva LGT[239] y SÁNCHEZ HUETE que opina que no se puede amparar la completa anulación de la discrecionalidad sancionadora de la Administración Tributaria en la vigencia del principio de legalidad pues este "es contrario al libre arbitrio, pero también, al legalismo mecánico y objetivador que no reconoce la proporcionalidad de la sanción y su adecuación a la realidad"[240].

Nuestro posicionamiento se encuentra en esta última línea expuesta pues defendemos la necesidad de que la Administración Tributaria esté dotada de un margen de decisión, una potestad sometida a límites estrictos pero que pueda ser ejercitada para atemperar el *quantum* de la sanción ajustándolo a la situación de facto sobre la que se ha de ejercitar la potestad sancionadora.

Entendemos, como los autores citados, que el principio de legalidad no puede servir como pretexto para privar de esta necesaria herramienta a la Administración ni tampoco podemos ampararnos en la vigencia del principio de tipicidad para exigir que las sanciones previstas en la ley sean cerradas y no permitan al órgano sancionador ningún grado de elección pues, tal y como reconoce el Tribunal Constitucional, "la necesidad de que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta" (STC 113/2002, de 9 de mayo). Ha de encontrarse un equilibrio entre la determinación de las sanciones llevada a cabo por la ley y la sanción que se imponga en el caso concreto pues, como reconoce el propio TC ya desde su sentencia 207/1990, de 17 de diciembre, el establecimiento de la mencionada correspondencia entre infracciones y sanciones "puede dejar márgenes más

[239] CRUZ AMORÓS M. "Infracciones y sanciones tributarias" en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. Núm. 28, 2004. Págs. 161 y ss.

[240] SÁNCHEZ HUETE M. A. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2006. Pág. 38

o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa" pero, puntualiza, sin que en modo alguno quede «encomendada por entero a ella» ya que tal encomienda, señala el TC en la citada sentencia 113/2002, de 9 de mayo, "equivaldría a una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio, lo cual, como hemos dicho anteriormente (con cita de la STC 42/1987), contraviene frontalmente las exigencias constitucionales".

Como quiera que sea, este camino reduccionista del que hablamos es el adoptado por la actual LGT y así ponen de manifiesto MESTRE GARCÍA y CERVANTES SANCHEZ-RODRIGO que ahora "es la propia Ley la que determina el porcentaje exacto de la sanción aplicable"[241], en otras palabras, lo que se deduce de la LGT es la limitación a la Administración de ejercitar potestades discrecionales para la imposición de sanciones en el ámbito tributario, aunque esto, como se verá más adelante, no es del todo exacto.

3.3.2. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO LÍMITES

Como decíamos en el capítulo II, el estudio de los derechos fundamentales como uno de los fundamentos de la plasmación constitucional del principio de proporcionalidad es quizá más adecuado en el marco del análisis de las potestades administrativas como elemento de construcción técnica del mencionado principio en tanto que aquellos se erigen en uno de los más importantes límites a éstas y en esta naturaleza imitadora juega un papel esencial el principio de proporcionalidad.

Para comenzar dicho estudio debemos retrotraernos brevemente a dos siglos atrás, es decir, al siglo XIX en cuanto que es este el que alumbra el nacimiento del Estado Liberal y con él el fortalecimiento de los derechos individuales cuya defensa se convierte en prioritaria. Desde entonces y hasta ahora, el respeto a los derechos y libertades del ciudadano se convierte en el pilar básico que sostiene a la democracia de modo que los poderes

[241] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias.* Ed. CISS. Valencia, 2005. Pág. 17

públicos sólo podrán intervenirlos legítimamente mediante la Ley en cuánto expresión de la voluntad general[242]. En consecuencia, los poderes de la Administración, "en la medida en que toda intervención administrativa supone una ordenación restrictiva de situaciones subjetivas de los ciudadanos"[243], no serán ni mucho menos ilimitados, sino que se han de ejercer conforme a criterios de selectividad y templanza pues, como acertadamente señala ZORRILLA RUÍZ, "el olvido de las prevenciones de la selectividad y moderación en el ejercicio del poder, muestra el efecto lamentable de las empresas que testimonian sus fracasos y, con el tiempo, le desautorizan como instancia social"[244].

Es comúnmente aceptado en la doctrina que el principio de proporcionalidad encuentra su esencia primordialmente en el campo de los derechos fundamentales "en cuanto criterio valorativo constitucional determinante máximo de las restricciones imponibles, a la esfera de los ciudadanos, por el Estado en la realización de sus fines"[245].

Existe, por tanto, una diferencia sustancial entre la finalidad perseguida por el principio de legalidad y el de proporcionalidad pues mientras que el primero se refiere a la posibilidad y medios del legislador para fijar límites a los derechos de los ciudadanos, el segundo se va a orientar a determinar hasta qué punto pueden fijarse dichos límites[246]. Se

---

[242] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M.L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. cit.* Págs. 325 y ss.

[243] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) *Op. Cit.* Pág. 393

[244] ZORRILLA RUÍZ M. M. *Teoría general para un entendimiento razonable de los episodios del mundo del Derecho. Op. cit.* Pág. 24.

[245] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit.* Pág. 287.

[246] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". *Op. Cit*. Págs. 752 y ss.

entenderá respetado el principio de legalidad siempre y cuando la posibilidad de que la Administración restrinja un derecho venga prevista en una norma con rango de ley pero para que se pueda considerar respetado el principio de proporcionalidad no es suficiente con que la Administración esté habilitada legalmente para intervenir sino que será necesario que dicha intervención respete ciertos límites y que se trate de unos límites que no desnaturalicen el derecho en sí. Lo que exige el principio de legalidad es que la limitación de un derecho venga fijada en la ley y lo que exige la proporcionalidad es que la actuación de la Administración no rebase los límites fijados por la ley que serán, en todo caso, límites que no vacíen de contenido el derecho limitado.

La Administración debe esforzarse en obtener el respeto de los ciudadanos y, para que su reputación no quede en entredicho en el ejercicio de sus potestades, se verá permanentemente obligada a salvaguardar, en la medida de lo posible, los derechos fundamentales y libertades públicas de los ciudadanos en tanto que los derechos y libertades constitucionales se erigen en el mecanismo que ha de garantizar a los individuos "un núcleo personal irreductible y absoluto frente a todos los poderes del Estado" [247].

Esta vinculación de la Administración a los derechos fundamentales tiene una doble vertiente: negativa, en el sentido de que resulte prohibido el ejercicio de potestades que injustificadamente limiten tales derechos; y positiva, en la medida en que actúan como parámetro al que adecuar las potestades.

En definitiva, lo que imponen los derechos fundamentales a la Administración es, por un lado, el deber de abstenerse de penetrar en el núcleo duro de éstos y, por otro lado, de promover las condiciones que resulten favorables para que tales derechos sean reales y efectivas.

Esta consideración de los derechos y libertades de los ciudadanos como límites, se ha visto reconocida tanto a nivel legal como jurisprudencial.

---

[247] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Pág. 458

En Derecho Positivo, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre muestra un claro ejemplo de ello en el listado de causas de nulidad de pleno derecho de los actos administrativos que recoge en su art. 62 ya que entre ellas aparece una causa en virtud de la cual serán nulos de pleno derecho los actos de la Administración que "lesionen derechos o libertades susceptibles de amparo constitucional" (art. 62), previsión esta que reproduce literalmente la LGT en su art. 217 para lo que se refiere a "los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo".

En cuanto a la jurisprudencia, una prueba de este reconocimiento es la STC 99/1985, de 30 de septiembre, en la que se ratifica que los poderes públicos no podrán inventar reglas que representen un obstáculo a la efectividad de los derechos fundamentales.

Pero todo lo dicho no significa que se esté consagrando la ausencia de límites a los derechos fundamentales ni la absoluta preponderancia de éstos sobre la actividad administrativa pues precisamente ésta puede estar orientada a la satisfacción o protección de otros derechos o intereses constitucionales que deben coexistir en toda sociedad siendo este el único motivo por el que serían admisibles tales límites[248]. En este sentido, será ilustrativa la lectura de la STC 292/2000, de 30 de noviembre[249] en la que el TC concluyó que un derecho fundamental tendrá límites incluso aunque

[248] COLLADO YURRITA M. A. "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano" en *Civitas. Revista española de derecho financiero*. Núm. 54, 1987. Págs. 205 y ss.

[249] Esta sentencia se pronuncia sobre un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Defensor del Pueblo contra ciertos incisos de los arts. 21.1 y 24.1 y 2 de la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal por entender que vulneraban los arts. 18.1 y 4 y 53.1 CE al no respetar el contenido esencial del derecho fundamental al honor y a la intimidad personal y familiar. Fruto de la sustanciación de este recurso fue la declaración de inconstitucionalidad de los mencionados artículos.

estos no vengan expresamente recogidos y ello a consecuencia del principio de unidad de la Constitución Española (SSTC 11/1981, de 11 de abril y 196/1987, de 11 de diciembre) a lo que añade que "esos límites o bien pueden ser restricciones directas del derecho fundamental mismo (…) o bien pueden ser restricciones al modo, tiempo o lugar de ejercicio del derecho fundamental. En el primer caso, regular esos límites es una forma de desarrollo del derecho fundamental. En el segundo, los límites que se fijan lo son a la forma concreta en la que cabe ejercer el haz de facultades que compone el contenido del derecho fundamental en cuestión, constituyendo una manera de regular su ejercicio, lo que puede hacer el legislador ordinario a tenor de lo dispuesto en el art. 53.1 CE[250]. La primera constatación que debe hacerse, que no por evidente es menos capital, es que la Constitución ha querido que la Ley y sólo la Ley pueda fijar los límites a un derecho fundamental. Los derechos fundamentales pueden ceder, desde luego, ante bienes e incluso ante intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que experimenten sea necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental restringido (SSTC 57/1994, de 28 de febrero y 18/1999, de 22 de febrero)".

En esta línea merece la pena así mismo traer a colación la opinión de RODRIGUEZ BEREIJO sobre la controvertida STC 76/1990, de 26 de abril, pues aquél matiza que "la protección y garantía del "estatuto jurídico del contribuyente" no ha de buscarse *siempre y en todo caso* a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidas por la Constitución, de

[250] Según dicho artículo "los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a).

modo que dificulte, hasta hacerlos imposibles, el logro de otros bienes y deberes asimismo protegidos constitucionalmente"[251].

La mencionada STC 76/1990, de 26 de abril, trata sobre el deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (recogido por el art. 31 CE) y dispone que dicho deber implica "una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales", dicción desde luego muy criticada por un importante sector doctrinal[252].

Pero lo cierto es que, tal y como hemos visto en la mencionada STC 292/2000, de 30 de noviembre, es criterio sostenido decididamente por la jurisprudencia del TC que tal imposición de los límites ha de ser proporcionada. Dice el TC en su sentencia 18/1999, de 22 de febrero que "las limitaciones que se establezcan no pueden obstruir el derecho fundamental más allá de lo razonable (STC 53/1986), de donde se desprende que todo acto o resolución que limite derechos fundamentales ha de asegurar que las medidas restrictivas sean necesarias para conseguir el fin perseguido (SSTC 62/1982 y 13/1985), ha de atender a la proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y la situación en la que se halla aquel a quien se le impone (STC 37/1989) y, en todo caso, ha de respetar su contenido esencial (SSTC 11/1981, 196/1987, 120/1990, 137/1990 y 57/1994)".

[251] RODRIGUEZ BEREIJO A. *El sistema tributario en la Constitución: los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.* Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1992. Pág. 66

[252] Cfr. el clásico trabajo ya citado de SÁNCHEZ SERRANO L. "Los españoles ¿súbditos fiscales?". *Op. Cit.* Págs. 20 y ss.

El TC insiste en remarcar el papel que juega el contenido esencial de los derechos como un límite a la actuación de los Poderes Públicos[253] por lo que, dada la transcendencia de este concepto, es conveniente que hagamos un pequeño inciso para realizar algunas aclaraciones respecto del mismo. En este sentido cabe señalar que al delimitar los contornos de este concepto jurídico indeterminado en sus sentencias, el TC ha aportado un doble concepto de *contenido esencial*.

Así se puede ver por ejemplo en su sentencia 204/2004, de 18 de noviembre, en la cual el TC se plantea, a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad[254], si el derecho de propiedad resulta vulnerado por el art. 29.2 *in fine* del Real Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General

[253] Tal concepción del contenido esencial proviene de su configuración por el art. 19.2 de la Ley Fundamental de Bonn y se halla recogida en nuestra Constitución en su art. 53.1 cuando dice que "los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a)".

[254] La referida sentencia resuelve en realidad dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sección Decimocuarta y la Sección Decimoséptima de la Audiencia Provincial de Barcelona en relación con el artículo 29.2 del referido Real Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. Ambas cuestiones de inconstitucionalidad son planteadas como consecuencia de la interposición de sendos recursos de apelación promovidos contra sentencias de los Juzgados de Primera Instancia núm. 7 y núm. 29 de Barcelona, en virtud de las cuales se desestimaban las demandas interpuestas contra dos Cajas de Ahorros (Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorros de Cataluña y Baleares, y Caixa D'Estalvis de Sabadell, respectivamente) absolviéndolas de la pretensión actora de que se las obligase a entregar al Estado los depósitos abandonados durante veinte años y se las condenara a entregarle todos aquellos saldos en que dicho plazo se hubiera cumplido, todo ello con fundamento en el artículo 29.2 de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977.

Presupuestaria[255]. Según dicha sentencia este artículo "contiene una delimitación general del contenido de la titularidad sobre los saldos de cuentas corrientes en entidades financieras que impone al titular la carga de no dejar de practicar totalmente actos de gestión durante un plazo de veinte años si quiere evitar que el saldo se presuma abandonado".

La cuestión de inconstitucionalidad ponía en tela de juicio la conformidad de esta previsión de la vieja Ley General Presupuestaria con el derecho a la propiedad privada reconocido en el art. 33 CE pues lo que se establecía era que si una persona era titular de una cuenta corriente y en un plazo de veinte años no realizaba ningún movimiento ni gestión en la misma se presumía que abandonaba los valores que poseía en la cuenta de forma definitiva[256]. Para determinar si esta presunción de derrelicción era compatible con el derecho a la propiedad privada, el TC, recogiendo una extensa jurisprudencia que quedó sentada desde la STC 11/1981, de 8 de abril, realizó una aproximación a la definición del *contenido esencial* de los derechos defendiendo la adopción de dos criterios definidores como complementarios y no como alternativos:

Un criterio positivo, en virtud del cual el contenido esencial vendría constituido por "aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea recognoscible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a este tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose, por decirlo así. Todo ello referido

[255] Pese a que dicho artículo fue declarado constitucional por la comentada sentencia, sería finalmente derogado por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, surtiendo efectos la derogación a partir del 1 de enero de 2005.

[256] Literalmente dicho artículo decía lo siguiente: "Son bienes abandonados por su titular y, como tales, pertenecientes al Estado, los valores, dinero y demás bienes muebles constituidos en depósito, voluntario o necesario, en toda clase de Sociedades de crédito o Entidades financieras, respecto de las cuales y en el plazo de veinte años, no se haya practicado gestión alguna por los interesados que impliquen el ejercicio de su derecho de propiedad. Este mismo régimen es aplicable a los saldos de cuentas corrientes abiertas en los referidos establecimientos o Entidades."

al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes a las sociedades democráticas cuando se trate de derechos constitucionales".

Un criterio negativo, según el cual el contenido esencial se identificaría con «aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección".

En lugar de decantarse por uno u otro criterio el TC asume esta dicotomía como complementaria para definir el concepto en cuestión incidiendo en que ambas perspectivas no resultan contradictorias ni incompatibles sino que, por el contrario, es imprescindible que el legislador delimite "el contenido del derecho de propiedad en relación con cada tipo de bienes, respetando siempre el contenido esencial del derecho, entendido como recognoscibilidad de cada tipo de derecho dominical en el momento histórico de que se trate y como practicabilidad o posibilidad efectiva de realización del derecho, sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 2; 170/1989, de 19 de octubre, F. 8.b; 89/1994, de 17 de marzo, F. 4; ATC 134/1995, de 9 de mayo)" con lo que acaba por avalar la constitucionalidad del artículo sometido a su consideración.

Delimitado el concepto de contenido esencial podemos, ahora sí, entender como, dado que este va a aparecer como un límite decisivo a la producción legislativa y a la posterior aplicación administrativa de las normas, el principio de proporcionalidad será complementario para el control jurisdiccional del respeto a los derechos fundamentales en relación a las posibles y desafortunadamente frecuentes vulneraciones producidas por la actividad de los Poderes Públicos. En este sentido, se puede decir que el derecho fundamental consta de dos partes: una parte esencial e indisponible y otra no esencial y, por tanto limitable.

Una parte vendría constituida por su núcleo esencial y se trata de una parte que es indisponible para el legislador y que opera como límite infranqueable frente a la actuación de la Administración. A esta parte hace referencia expresa el art. 53.1 CE cuando al aludir a los derechos fundamentales y libertades públicas señala que "sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades…".

La otra parte, en cambio, si admite injerencias normativas o de aplicación de la norma y es consecuencia directa de lo expuesto en el propio art. 53.1 CE pues si este únicamente impone al legislador la limitación de respetar el contenido esencial de los derechos, ello significa que existe en los derechos un contenido que no es esencial pues, de lo contrario, el artículo diría que la ley debe respetar el *contenido íntegro* del derecho o hablaría únicamente de *contenido* sin añadirle el adjetivo calificativo de *esencial*.

Así pues, se deduce del art. 53.1 CE que existe una parte del contenido de los derechos y libertades que no es esencial y sobre el cual sí se pueden establecer limitaciones por los Poderes Públicos y es precisamente en este ámbito de los derechos dónde resulta de suma utilidad el principio de proporcionalidad. Se puede decir, por tanto, que es este principio una de las principales armas para evitar la conculcación de los derechos y libertades de los ciudadanos que sean consecuencia no sólo de las intervenciones de la Administración sino también de las más difícilmente controlables actuaciones del Legislador.

Precisamente la utilización por el TC del canon de proporcionalidad para evaluar la constitucionalidad de la producción legislativa ha hecho correr ríos de tinta por los peligros que implica dicho control, especialmente, por el temor de la doctrina a que dicha intervención del guardián de nuestra *Norma Normarum* en la esfera legislativa acabe derivando en una invasión competencial en detrimento del órgano legislativo correspondiente y del principio de Separación de Poderes.

Sobre este peligro debemos destacar el minucioso análisis realizado por SIEIRA MUCIENTES[257] quien se cuestiona precisamente la validez y corrección de la utilización de este principio como un canon de control de la actividad del Poder Legislativo y lo hace distinguiendo, de conformidad con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos, entre tres tipos de control que podrían ser aplicados por el TC: control de evidencia, control de intensidad intermedia y control sustancial intensivo.

Estos controles se diferencian entre sí por su intensidad en relación a las normas emanadas del Poder Legislativo y la doctrina ha analizado distintas sentencias de nuestro más *Alto Intérprete* para saber por cuál de estos tres tipos de control se ha decidido el TC.

El común de la doctrina (BARNÉS VÁZQUEZ[258], LOPERA MESA[259] BERNAL PULIDO[260] y ALAEZ CORRAL[261], entre otros) se manifiesta tajantemente contraria a la utilización de un control sustancial intensivo pues su uso constituye un grave atentado contra la independencia del Legislativo y contra los mismos cimientos de un Estado Democrático ya que concedería a los juzgados y tribunales la posibilidad de sustituir las leyes cuyo control se

[257] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit.* Págs. 865 y ss.

[258] BARNÉS VÁZQUEZ J. "El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar" en *Cuadernos de Derecho Público.* Núm. 5, 1998. Págs. 15 y ss.

[259] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal.* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2006. Págs. 570 y ss.

[260] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Págs. 753 y ss.

[261] ALAEZ CORRAL B. "Defensa de la Constitución, libertades de expresión e información y principio de proporcionalidad (a propósito de la STC 136/1999 de 20 de julio de 1999)" *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*. Núm. 3, 1999. Págs. 2567 y ss.

ha sometido a su consideración por otras medidas que los órganos que tienen atribuido el ejercicio del Poder Judicial consideren más convenientes.

Por tal motivo, la discusión doctrinal se ha centrado en concluir si el TC opta en sus sentencias por un control de evidencia o de razonabilidad[262] o por un control de intensidad intermedia o de justificabilidad. El primero de ellos es un control leve que se limitaría a erradicar las conductas arbitrarias o irracionales que se sustenten en premisas completamente falsas o se manifiesten bien por no perseguir la medida enjuiciada un fin constitucionalmente legítimo o bien porque la medida prevista es totalmente inadecuada para lograr la finalidad perseguida. De este modo, en lo que al Derecho Sancionador se refiere, serían corregidas aquellas decisiones del legislador que no acrediten guardar ningún vínculo racional entre la conducta sancionada y la potencial lesión del bien jurídico protegido. En definitiva lo que va a controlarse con el test de evidencia son las actuaciones caprichosas del legislador, dejando sin efectos todas aquellas intervenciones que se consideren manifiestamente innecesarias o inidóneas.

En cambio, el control de intensidad intermedia va un paso más allá y persigue evitar que el legislador se equivoque al elegir los medios, de manera que su uso tiene por objeto averiguar si existían medios alternativos e igualmente eficaces que permitirían alcanzar el objetivo propuesto con menores perjuicios para los derechos del administrado. Por lo tanto, no se enjuicia que el legislador haya logrado o no su meta sino si ha utilizado

[262] El nombre de "control de razonabilidad" proviene de la explicación que de este tipo de control realizó el Tribunal Constitucional alemán al decir que una norma incurrirá en un vicio de inconstitucionalidad "cuando las consideraciones del legislador son tan visiblemente falsas que razonablemente no pueden ofrecer ningún fundamento a la medida legislativa" si bien, tal y como pone de manifiesto Lopera Mesa, también encuentra su raíz en los planteamientos de James Bradley cuando sostuvo en "The origin and scope of the American Doctrine of Constitutional" que para poder declarar una ley inconstitucional debe concurrir una causa de inconstitucionalidad cuya evidencia pueda afirmarse "más allá de toda duda razonable". LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 554 y 555.

adecuadamente toda la información que tenía a su alcance a la hora de tomar su decisión[263] y, en consecuencia, ha utilizado los medios o cauces adecuados para lograr su fin.

En defensa del control de evidencia se manifiestan LASCURAÍN SÁNCHEZ[264] o MEDINA GUERRERO quien recomienda un uso proporcionado del principio de proporcionalidad[265].

Sin embargo, nosotros suscribimos la opinión de BERNAL PULIDO quien apunta acertadamente que no debemos limitarnos a utilizar un único tipo de control de forma indiscriminada para todos los casos sino que la intensidad en el control ejercido por el TC debería variar en función del grado de intervención en el derecho fundamental[266]. En este sentido debemos señalar que efectivamente el TC ha empleado ambos tipos de control aunque bien es cierto que parece que, al haber configurado el principio de proporcionalidad como una herramienta de control de mínimos, recurre al llamado control de razonabilidad con carácter general, y se reserva el control de justificabilidad para "proteger fines especialmente importantes, o cuando se trata de limitaciones especialmente intensas de la libertad[267]".

Así, se puede comprobar este uso con carácter general del control de razonabilidad en la jurisprudencia constitucional en su reciente sentencia

---

[263] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 556 y 557

[264] LASCURAÍN SÁNCHEZ J. A. "La proporcionalidad de la norma penal" en *Cuadernos de Derecho Público.* Núm. 5, 1998. Págs. 159 y ss.

[265] MEDINA GUERRERO M. "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales" en *Cuadernos de Derecho Público*. Núm. 5, 1998. Pág.141.

[266] BERNAL PULIDO C. "Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales en la Constitución Española?" en *Doxa: cuadernos de filosofía del Derecho.* Núm.30, 2007. Págs. 289 y ss.

[267] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit*. Pág. 870

60/2010, de 7 de octubre cuando el TC reconoce que el control que el mismo puede ejercer sobre la actividad del legislador «tiene un alcance y una intensidad muy limitadas», "por el reconocimiento en esta sede de la potestad exclusiva del legislador para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprensibles, 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 que en esta configuración, que supone un complejo juicio de oportunidad, el legislador goza de un amplio margen de libertad. El juicio que procede en esta sede jurisdiccional debe ser por ello muy cauteloso. Se limita a verificar que la norma penal no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho".

Por otro lado el uso excepcional del control de justificabilidad se puso de manifiesto con ocasión de la protección de derechos tales como el derecho a la propiedad privada y así podemos traer a colación el juicio que realiza el propio TC sobre una ley del parlamento canario mediante la cual se realizó una expropiación en su sentencia 48/2005, de 3 de marzo[268]. En dicha sentencia expone el TC, entre otras cosas, que "una exigencia del principio de confianza legítima es que la brindada por el art. 33.3 CE en punto a que, llegado el caso, la expropiación forzosa se verificará por los cauces establecidos en la ley y, según es común, por mano de la Administración, no se vea defraudada con el recurso a un medio tan exorbitante como es el empleo de la ley, justificable sólo cuando los bienes, por su naturaleza o circunstancias, no admiten otra forma de adquisición por

[268] En dicha sentencia el TC anuló la Ley 2/1992, de 26 de junio de Canarias por la que se declaraban de utilidad pública diversos edificios de Santa Cruz de Tenerife para ser expropiados con el objeto de ampliar la sede del Parlamento Canario. Esta ley fue anulada por el TC porque entendió que la misma no superaba el juicio de necesidad con lo que se puso de relieve que el TC evaluaría la actividad del legislador desde el prisma de las múltiples proyecciones del principio de proporcionalidad cuando esta afectase a un derecho fundamental.

el poder público, pero no cuando, simplemente, éste no puede adquirirlos de manera negociada, supuesto en el que la proporcionalidad impone más bien servirse de formas jurídicas que, como los actos administrativos, son susceptibles de un control jurisdiccional de mayor alcance y densidad que el ofrecido por el Ordenamiento a los particulares frente a las normas con valor de ley".

3. 3.3. PROCEDIMIENTO DE EJERCICIO

Si bien resulta indiscutible que la Administración actuará sometida a la legalidad objetiva, la relación que une al Derecho objetivo con la realidad sobre la que la regulación recae no es algo que se produzca automáticamente, antes bien, se trata de una operación que se desarrolla en varias fases.

Esto se debe a la actual consideración de la Administración que no ha de limitarse a ejecutar sin más la ley sino que, antes de ejercer sus potestades, tendrá que interpretar, pues la ley necesita siempre ser aplicada valorando la situación de hecho y la normativa de posible aplicación. Dicha necesidad de interpretación tiene especial importancia para la Administración tributaria a la hora de resolver una consulta tributaria[269] y aquí, como en los demás ámbitos de actuación de la Administración, la respuesta requerida por el particular tendrá que ser el resultado de un proceso en el que se valore el supuesto de hecho y el fin a perseguir.

Empieza todo proceso de ejercicio de una potestad administrativa[270] con la constatación y calificación de los hechos y finaliza con la aplicación de las potestades previa interpretación de los fines que la norma persigue. Ello pone de relieve que, en este proceso, se observará una adecuación y proporcionalidad en el sentido de que las medidas que finalmente se

---

[269] VILLAVERDE GÓMEZ B. *Las consultas a la Administración Tributaria.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2002. Págs. 35 y ss.

[270] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 103 y ss.

adopten responderán a la entidad de los hechos que, con anterioridad a la toma de la decisión, han sido adecuadamente apreciados; pero se tendrá en cuenta además que "las exigencias de la proporcionalidad están presididas por la lógica de la relación de medio a fin"[271] lo que recuerda que la actuación de la Administración se ha de orientar a satisfacer una concreta necesidad y es por ello que los fines que persigue la norma también deberán ser tomados en consideración.

Así pues, el contenido y alcance de la potestad tienen que ser definidos con referencia a la realidad que la norma jurídica contempla por lo que en esta relación es de una enorme importancia la interpretación que la Administración haga de la norma[272]. Tal es la importancia de la cuestión que se puede afirmar que el poner en contacto las determinaciones de la ley con la realidad a regular se trata de una operación insoslayable y, en este punto, debemos traer a colación nuevamente el fundamental papel que juega el principio de seguridad jurídica (recogido expresamente en el art. 9.3 CE) pues las intervenciones administrativas han de ser "medidas" en cuanto que para el ciudadano deben ser calculables y, en cierto modo, predecibles[273].

Esta operación debe estar presidida por el principio de seguridad jurídica y, a este respecto, GARCÍA NOVOA nos advierte de un peligro consistente en tratar de cerrar legalmente esta actividad interpretativa y lo hace señalando que "cuando la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración, la regulación expresa de dicho valor puede generar situaciones contrarias a la seguridad jurídica"[274]. El problema, sin

[271] RODRIGUEZ DE SANTIAGO J. M. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2000. Pág. 107

[272] HESSE K. *Escritos de Derecho Constitucional.* Ed. Centro de estudios constitucionales. Madrid, 1983. Págs.57 y ss.

[273] JESCH D. *Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad.* Ed. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid, 1978. Págs.57 y ss.

[274] GARCÍA NOVOA C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2000. Pág. 269

embargo, debe ser matizado ya que, a nuestro modo de ver y de acuerdo con la exposición que del mismo hace el mencionado autor, la aparición del problema no se da con la mera regulación del valor sino que se tiene lugar cuando dicha regulación es incompleta o deja demasiados flecos sueltos. Si la regulación del valor para la determinación de la base imponible de un impuesto se realiza en abstracto y está plagada de indefiniciones y completamente apoyada en la técnica de la remisión a las facultades interpretativas de la Administración es indudable que el principio de seguridad jurídica se verá mermado. Así, por ejemplo, sucedería cuando la norma atribuye a la Administración la facultad de apreciar libremente conceptos jurídicos indeterminados tales como el valor de mercado lo que en palabras de RUIBAL PEREIRA puede "abrir una vía, al menos virtual, a posibles arbitrariedades, o inseguridades jurídicas"[275].

La solución, en todo caso, no sería prescindir de una regulación expresa del valor sino que pasaría por incluir, tal y como apunta el propio GARCÍA NOVOA, mecanismos o criterios de valoración de obligado acatamiento para la Administración Tributaria. Como quiera que fuese, ya sea en la previsión normativa del ejercicio de valoración ya sea en la puesta en práctica de las facultades interpretativas de la Administración no debemos de perder de vista el llamado principio de mensurabilidad de las potestades administrativas como un principio esencial del Estado de Derecho en el que no pueden existir, como ya ha quedado explicado anteriormente, poderes ilimitados sino que todos han de estar tasados en su ámbito de ejercicio[276].

Resumiendo, el ejercicio de una potestad administrativa exige a la Administración un doble cometido compuesto por la necesidad de valorar las circunstancias de la realidad que constituye el supuesto de hecho y por el

[275] RUIBAL PEREIRA L. "Una nueva orientación jurisprudencial en materia de comprobación de valores" en *QF*. Núm. 17, 1994.

[276] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo (Vol. I)*. *Op. Cit.* Pág. 456.

deber de precisar la extensión de la potestad y en ambos cometidos debe imperar la proporcionalidad. Opina al respecto LÓPEZ GONZÁLEZ que "el ejercicio de potestades administrativas hace exigible, a partir de la propia norma habilitante, la proporcionalidad de la actuación de las Administraciones Públicas y ello además de por las razones expuestas, debido al carácter mensurable que dicha actuación tiene siempre para el Derecho, en buena parte a través de lo que podemos denominar escala de medibilidad suficiente presente en las normas habilitantes"[277].

Pero volviendo al principio de legalidad, lo que este supone básicamente es que la actuación administrativa no será posible sin la previa atribución por una norma de la potestad necesaria[278] lo cual, sin embargo, no significa que la actividad administrativa quede única y exclusivamente sujeta a la norma jurídica que le sirve de fundamento[279] ya que la cobertura legal no agota la regulación de la actuación sino que tan sólo le sirve de presupuesto. En este sentido, es preciso reiterar aquí que la actividad administrativa no sólo está sometida o condicionada por la ley que la habilita sino que, debido a las exigencias constitucionales, también deberá respetar el resto del ordenamiento jurídico y, por ende, los Principios Generales del Derecho[280], lo que entronca con la necesaria observancia del principio de proporcionalidad en cuanto que éste es, sin ningún género de dudas, uno de dichos principios.

Que estamos ante uno más de los Principios Generales del Derecho lo demuestran diversos motivos.

---

[277] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Pág. 107

[278] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). *Op. Cit.* Págs. 442 y ss.

[279] SAINZ MORENO F. "La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados" *Op. Cit.* Págs. 311 y ss.

[280] GONZÁLEZ MÉNDEZ A. *Buena fe y derecho tributario. Op. cit.* Págs.53 y ss.

En primer lugar, se puede afirmar que es un Principio General del Derecho, porque sirve a los principios de dignidad humana y libertad como ya se ha puesto anteriormente de relieve. Es imprescindible que la actividad administrativa resulte proporcional en el sentido de que la Administración habrá de realizar sólo lo que sea necesario y suficiente para satisfacer los fines que persigue y ello le obliga a la utilización de medios que supongan la menor restricción posible de las libertades[281]. Por ello, de haber varias alternativas de actuación, se elegirá aquella medida que resulte manifiestamente menos gravosa [282].

En segundo lugar, el hecho de que la Administración se vea constitucionalmente obligada a "servir con objetividad los intereses generales" conlleva la necesaria búsqueda de la técnica que resulte más idónea y adecuada a los objetivos previamente fijados y, en relación con esto, la proporcionalidad ha cumplido una importante función al haber venido siendo utilizada para marcar las pautas de comportamiento de la Administración.

En tercer lugar, es necesario tener en cuenta que en el proceso de aplicación de una ley también jugará un papel importante el principio de proporcionalidad puesto que influye en el ejercicio de las potestades administrativas que han de completar el proceso de producción del Derecho, que se inicia con la promulgación de la norma.

El legislador confía a la Administración la aplicación de las leyes y para que ésta cumpla la misión que le ha sido encomendada, ha de actuar de modo proporcionado. Esto es importante por dos motivos.

---

[281] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ- BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo. Op. Cit.* Pág. 393

[282] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. *El Procedimiento administrativo sancionador*: *comentarios al título IX de la ley 30/1992 y al reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (RD1398/1993)* Vol. I *Op. Cit*. Págs.121 y ss.

Primero porque aplicar las leyes sin realizar una ponderación de las circunstancias que conforman el supuesto de hecho, conducirá a menudo a situaciones injustas[283].

Y en segundo término porque una actuación desproporcionada supone convertir en absolutamente inútil la tarea del legislador. Este se había propuesto satisfacer unas necesidades y, debido a los excesos de la Administración, ha fracasado en su intento y ha fracasado debido a que han sido adoptadas determinadas medidas que para nada responden al cumplimiento de los objetivos predeterminados legalmente o medidas, que lejos de cumplir dichos objetivos, empeoran incluso la situación de hecho, todo por no haber sopesado la relación medios-fines que la situación concreta requiere.

Y si todo esto decimos respecto de la Administración, debemos insistir en que este deber de ponderación no se predica exclusivamente de la misma sino que también recae sobre el propio legislador a la hora de configurar las potestades que le serán atribuidas a aquella, especialmente, cuando el ejercicio de las mismas puede afectar a los derechos fundamentales del administrado. En efecto el legislador, a la hora de llevar a cabo su actividad, también debe realizar un ejercicio de ponderación en este caso entre la importancia de los bienes jurídicos que trata de proteger y la entidad de la medida que entienda oportuno ofrecer a la Administración para lograr dicha protección. Tampoco a éste le resultará fácil llevar a buen término esta tarea pues si bien parece evidente la necesidad de que el legislador introduzca algún elemento o juicio de ponderación en la predeterminación normativa de las potestades administrativas, se pueden plantear algunos problemas cuando colisionen entre sí distintas normas constitucionales.

Así por ejemplo es indudable, y a ello se ha referido el TC precisamente en la ya citada STC 76/1990, de 23 de abril, que la lucha contra el fraude fiscal es un fin constitucionalmente legítimo pero la

[283] STAMMLER R. *Tratado de filosofía del Derecho*. Ed. Reus S. A. Madrid, 2007. Pág. 479

consecución de tal fin no se puede lograr a cualquier precio y mediante un ejercicio desmesurado de las potestades administrativas concedidas al efecto sino "dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales"[284] si bien en ocasiones los límites que se tienen que fijar como consecuencia de la necesaria ponderación no son claros a priori.

Pero volviendo a la Administración, como decíamos, a consecuencia de la mensurabilidad de las potestades administrativas, la proporcionalidad constituye un límite a la actuación administrativa ya que, como antes se ha explicado, la aplicación de una ley requiere de un proceso que comienza por la valoración de las circunstancias de la situación concreta a regular y en relación con esa situación habrá de precisarse el contenido de la decisión administrativa que se tomará teniendo en cuenta además los fines que se tratan de satisfacer.

Es evidente además que al exigir que la actividad de la Administración se encamine a la satisfacción del interés general, el principio de proporcionalidad supone un punto de equilibrio entre la libertad de actuación de la Administración y la obligación de ésta de cumplir con la misión que el legislador le encomiende, es decir, introduce en el conjunto de prerrogativas de que goza y precisa la Administración para lograr una actuación eficaz, un parámetro nuevo, como es la necesidad de limitar sus posibilidades de actuación por el hecho de que ésta se justifica en base a la finalidad legalmente impuesta.

Finalmente, la proporcionalidad cumple también una función integradora del Derecho, puesto que en caso de lagunas es posible salvarlas cuando la resolución del caso puede tener lugar dentro de la norma, es decir para el caso de que se produzcan lagunas *intra legem*[285]*.* En tales supuestos, para adecuar la actividad administrativa a la legalidad vigente, se puede acudir al principio de proporcionalidad el cual, en todo caso, se podrá

---

[284] STC 76/1990, de 23 de abril

[285] SAINZ MORENO F. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa. Op. Cit*. Pág. 251

utilizar para integrar todo tipo de lagunas en cuanto su consideración de límite al ejercicio de las potestades administrativas.

3.4 ELEMENTOS DE LA PROPORCIONALIDAD

Siguiendo a FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS[286] podemos afirmar que la aplicación del principio de proporcionalidad se hace realidad a través de un proceso cuya estructura interna aparece configurada por la aglutinación de tres elementos. Se trata de tres piezas esenciales que si bien la Administración hace suyas no son producto de su creación sino que se encuentran contenidas precisamente en la norma habilitante de la potestad administrativa. Dichos elementos son: el Presupuesto de Hecho, los Medios y el Fin de la medida.

Si bien es cierto que el contenido de la norma habilitante está integrado por otra serie de componentes que, en mayor o menor medida, pueden influir en el actuar de la Administración, estos tres elementos resultan esenciales en la determinación ontológica del principio de proporcionalidad.

De hecho, tanto es así que antes de que la doctrina elaborase el contenido del principio de proporcionalidad, la relación entre medios y fines constituía la base epistemológica del mismo y ello porque dicho principio venía a ser considerado una valoración objetiva entre los fines perseguidos por la autoridad y los medios empleados[287].

Pero analicemos por separado cada uno de estos elementos.

---

[286] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op.Cit.* Pág. 334

[287] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs. 281 y ss.

3.4.1. EL PRESUPUESTO DE HECHO.

El presupuesto de hecho viene conformado por aquella actuación que, previamente contemplada en la norma habilitante de la potestad sancionadora de la Administración, se considera como merecedora de un reproche sancionatorio. La importancia de su análisis radica en que el principio de proporcionalidad exige que a la hora de seleccionar el castigo, se valoren las circunstancias que rodean al caso concreto y los posibles intereses públicos que pueden resultar afectados por la solución que se dé al caso[288] y se trata de un trabajo que necesariamente debe realizarse por la Administración puesto que no es una tarea que pueda acometer el legislador, en abstracto y *a priori*.[289]

Por ello, resulta necesaria la anterior evaluación del supuesto de hecho para proceder al ejercicio de una potestad administrativa ya que si aquél falta, lo que se produce es una vía de hecho[290]. El Derecho precisa, para ser aplicado, de una previa valoración y calificación de los hechos que fundamenten la elección de una u otra norma y en el caso del Derecho Sancionador esta exigencia es todavía más intensa[291] puesto que se debe evitar que un órgano administrativo pueda llegar a imponer sanciones sin la necesaria rigurosidad.

Es perfectamente deducible de lo expuesto la importancia de la operación de valoración de los hechos -entendida ésta referida tanto a la comprobación de su existencia como a la exactitud de su calificación- pues

---

[288] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador Op. Cit* .Pág. 39

[289] ALESSI R. *Instituciones de Derecho Administrativo* (Tomo I). Ed. Bosch. Barcelona, 1970. Págs.254 y ss.

[290] BARCELONA LLOP. J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos.* Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria. Santander, 1995. Págs. 360 y 361

[291] CARRETERO PÉREZ A. / CARRETERO SANCHEZ A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Ed. Revista de Derecho Privado, EDERSA. Madrid, 1992. Págs.151 y ss.

es dicha operación la que permitirá obtener la correcta solución del caso y, por tanto, la consecución de la satisfacción de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos y ello "poniendo de manifiesto los bienes jurídicos, derechos e intereses concurrentes que demandan un tratamiento por parte de la Administración" [292].

Las irregularidades en que puede incurrir la Administración a la hora de valorar los hechos son variadas. Pueden consistir en una valoración exagerada de los mismos porque la aplicación de la norma tuvo una fundamentación fáctica que no era de tal envergadura que justificase la elección de esa norma o puede directamente que los hechos que se han aducido para razonar la aplicación de una norma ni siquiera existan[293].

Dada la tipología de conductas irregulares que se pueden presentar, las técnicas de control que se necesitan también han de ser diversas si se quiere garantizar la seguridad de que la Administración analice y califique correctamente los hechos de acuerdo con la norma aplicable en cada caso. De ahí que resulte esencial la obligación de la Administración de motivar siempre sus decisiones tal y como hemos explicado cuando analizamos la motivación como uno de los elementos extrínsecos de la proporcionalidad. Esta motivación es, por tanto, fundamental y posibilitará, entre otras cosas, un ejercicio más efectivo de las potestades administrativas y también el control judicial de dicho ejercicio. Este deber de motivación es, desde luego, una exigencia derivada de un Estado de Derecho pero es también exigible en virtud del principio de proporcionalidad en su consideración de Principio General del Derecho y, más específicamente, de la potestad sancionadora.

Se trata de un deber que no sólo implica la necesidad de apreciar razonablemente los hechos acaecidos y de justificar la sanción que se decide imponer en virtud de dichos hechos en cuanto constitutivos del ilícito

---

[292] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. Op. Cit. Pág. 118

[293] DE LAUBADERE A. *Traité de Droit Administratif (Tomo I).* Ed. Libraire Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 2001. Págs. 645 y ss.

y que son determinantes, por tanto, de la responsabilidad que ha de exigirse sino que, además, la exigencia de que la aplicación de la norma resulte proporcionada va a originar la obligación de explicar por qué en el tramo permitido por la norma se ha optado por una cuantía o duración superior a otras posibles.

El problema es que, si bien el órgano está obligado a mostrar tanto sus reflexiones relacionadas con la interpretación de las normas como los criterios seguidos para la subsunción de los hechos concretos[294], no tendrá que exteriorizar una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le ha llevado a la toma de su decisión, a pesar de que creemos sería deseable que lo hiciese, si no de forma exhaustiva si al menos de forma suficientemente detallada. Sin embargo, tal y como apuntábamos al tratar la motivación como requisito extrínseco del principio de proporcionalidad, lo cierto es que ni siquiera la jurisprudencia ha impuesto esta exigencia, antes al contrario pues el TS, en consonancia con la jurisprudencia del TC, ha aceptado incluso la llamada motivación por remisión tal y como acoge en su sentencia de 26 de abril de 2012[295] en la que aclara que "de acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, como derecho a obtener una decisión fundada en Derecho, no es exigible un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que basta con que el Juzgador exprese las razones jurídicas en las que se apoya para tomar su decisión, de modo que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, esto es, la "ratio decidendi" que determina aquélla. No existe, por lo tanto, un derecho fundamental del justiciable a una determinada

[294] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit*. Págs. 141 y ss.

[295] RJ 2012/170177

extensión de la motivación, puesto que su función se limita a comprobar si existe fundamentación jurídica y, en su caso, si el razonamiento que contiene constituye, lógica y jurídicamente, suficiente motivación de la decisión adoptada, cualquiera que sea su brevedad y concisión, incluso en supuestos de motivación por remisión[296]…"

En este mismo sentido añadía el propio TC en su sentencia 91/2003, de 19 de mayo que el deber de motivación "no exige una respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de la pretensión, pudiendo ser suficiente a los fines del derecho fundamental invocado, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global o genérica a las alegaciones formuladas por las partes que fundamente la respuesta a la pretensión deducida, aun cuando se omita una respuesta singular a cada una de las alegaciones concretas no sustanciales."

En todo caso, sea cual sea el grado que alcancen las explicaciones dadas por el órgano competente de las resoluciones sancionadoras que haya de dictar lo que sí está claro es que una vez que tenemos los hechos sobre los cuales o en base a los cuales ha de intervenirse, será posible la aplicación de la proporcionalidad en cuanto a los medios y los fines se refieren.

3.4.2. LOS MEDIOS.

Una vez que se han determinado con exactitud los hechos que dan lugar a la aplicación de la norma, se procederá a la elección de los medios a utilizar para alcanzar el fin propuesto por ésta[297]. Se relaciona, por este

[296] Véase este mismo criterio en las SSTC 184/1998, de 28 de septiembre (RTC 1998, 184), 187/1998, de 28 de septiembre (RTC 1998, 187); 215/1998, de 11 de noviembre (RTC 1998, 215); 206/1999, de 8 de noviembre (RTC 1999, 206); 187/2000 (RTC 2000, 187)

[297] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ- BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo. Op. Cit.* Págs.482 y ss.

motivo, tanto con la anterior fase, en la medida en que los medios serán apropiados en función de las circunstancias concretas que individualicen el supuesto de hecho, como con la última fase del proceso ya que la razonabilidad de los medios utilizados será juzgada en virtud de los fines a alcanzar.

Ahora bien, es preciso señalar que únicamente serán cuestionados aquellos medios que resulten limitativos de derechos y libertades pues, en caso contrario, no será posible realizar un análisis a la luz de la proporcionalidad, principio éste que tiene por objeto la erradicación de las agresiones desmesuradas al patrimonio del ciudadano[298]. En otras palabras, el principio de proporcionalidad únicamente resulta aplicable para cuestionar medidas que resulten potencialmente perjudiciales para el administrado pero no para el análisis de los actos declarativos de derechos y por ello resulta de especial interés estudiar su incidencia en la configuración y ejercicio de la potestad sancionadora.

El principio de proporcionalidad obliga, según LÓPEZ GONZÁLEZ, a perseguir un doble objetivo[299]: la elección del medio más adecuado y la elección del medio menos gravoso.

En primer lugar, se persigue la elección del instrumento que sea más adecuado. Se deberá realizar la elección del medio que resulte más certero o idóneo para alcanzar los fines perseguidos, sin que sea posible lograrlos por otros medios que sean menos gravosos [300] y se ha de realizar dichas

---

[298] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*. *Op. Cit.* Págs.281 y ss.

[299] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 117 y ss.

[300] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit*. Págs.126 y ss.

elección con la vista puesta en lograr la finalidad previamente configurada por el legislador pero, en todo caso y como queda dicho, teniendo en cuenta las circunstancias integradoras del supuesto de hecho. Esto supondrá que una medida resultará adecuada si alcanza el fin perseguido y proporcional si la solución escogida ofrece más ventajas que inconvenientes[301].

En segundo lugar se aspirará a la elección del medio que sea el que menos restrinja las libertades individuales de manera que si la Administración dispone de varias alternativas que se presentan como eficaces para alcanzar el fin perseguido, se ha de decantar por aquella que menores perjuicios ocasiones.

El fin que justifica la actuación de la Administración Tributaria está delimitado legalmente y su actividad tiene que estar orientada a la consecución de dicho fin por lo que no gozará de una libertad ilimitada para realizar la elección de los medios de los que se valdrá para alcanzarlo. Es precisamente por ello que, como ya quedó explicado, confluyen la proporcionalidad de la actuación administrativa con algunos de los principios informadores del ordenamiento jurídico, en concreto, con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y con el principio de legalidad.

Por un lado, se limita la libertad de elección de medios de la Administración Tributaria que únicamente podrá escoger medios que hagan viable satisfacer el fin de interés público correspondiente. Ello va a significar que se le va a impedir elegir medios que no guarden relación con el objetivo propuesto pues de hacerlo su conducta resultaría arbitraria y, como hemos señalado reiteradamente a lo largo de este trabajo como una de las ideas centrales del mismo, la proporcionalidad es un instrumento cuya utilización es de una enorme importancia para frenar las posibles actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria.

Por otra parte se garantiza la observancia del principio de legalidad porque un ejercicio de potestades que sea desproporcionado a buen seguro

[301] GUERRA FILHO W. S. “Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad. *Op. Cit*. Págs. 223 y ss.

resultará también contrario al principio de legalidad comportando derogaciones singulares de las normas[302].

Además, la aplicación de una norma no de forma irreflexiva sino como resultado de un proceso de integración de un supuesto de hecho en la norma aplicable mediante la interpretación y la ponderación, garantiza el alcanzar soluciones más justas y que no adolezcan de vicios que se pudieron haber subsanado.

3.4.3. EL FIN. POSIBLES CONFLICTOS

La norma habilitante de las potestades administrativas contempla unos propósitos que el titular de las mismas tiene la obligación de satisfacer pudiendo definirse así el fin como el objetivo de interés general que tipifica la norma y cuya satisfacción legitima la actividad administrativa. El fin será siempre de carácter público, si bien se matiza para cada uno de los sectores de actividad como un fin específico[303] pues, junto al fin legal inherente a la atribución de poderes a la Administración Tributaria, que no es otro que el de "la determinación del tributo previsto por ley"[304], es posible que la Administración exprese unos objetivos concretos que complementen a los fines previstos legalmente[305].

Esta coexistencia de distintos objetivos se deriva del carácter abierto de nuestra Constitución, cuyas normas de desarrollo pueden entrar en conflicto cuando una de ellas procure la realización de un objetivo que esté en consonancia con alguno de los valores constitucionales pero, al mismo

---

[302] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Pág. 121

[303] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo (Vol. I)*. *Op. Cit*. Pág. 556.

[304] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". *Op. Cit*. Pág. 733

[305] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.281 y ss.,

tiempo, sea contrario a algún otro de los valores consagrados por nuestra *Carta Magna.* Para resolver las posibles controversias de esta naturaleza existen dos tipos o grupos de soluciones según el conflicto se plantee entre reglas o entre principios[306]: en el primer caso habrá de recurrirse a los mecanismos generales de solución de conflictos entre normas mientras que si lo que se presenta es un conflicto entre principios deberemos acudir a los mecanismos inherentes al principio de proporcionalidad[307].

Para solucionar los conflictos entre reglas la Administración recurrirá a los tradicionales criterios de solución de antinomias entre normas, esto es: jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori* o ley superior deroga a la ley inferior jerárquica); temporalidad (*lex posterior derogat legi priori* o ley posterior deroga a la ley anterior) y especialidad (*lex especialis derogat legi generalis* o ley especial deroga a la ley general)[308].

En cambio, cuando los conflictos se produzcan entre principios, estos criterios no nos sirven porque un principio no puede ser invalidado por otro principio ni se puede exceptuar su aplicación con carácter general por la virtualidad de otro principio. Como consecuencia precisamente del carácter abierto de nuestra *Lex Suprema* los derechos o bienes jurídicos poseen unos contornos difusos por lo que es realmente difícil, arriesgado y

---

[306] La gran diferencia entre reglas y principios en opinión de Alexy radica en que los principios son "*mandatos de optimización* que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas (…) En cambio, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos" ALEXY R. "Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica" en *Doxa: Cuadernos de filosofía del Derecho*. Núm. 5, 1988. Pág. 143

[307] MARTÍNEZ ALARCÓN M. L. "La aplicación judicial del derecho constitucional" en *Teoría y realidad constitucional.* Núm. 21, 2008. Págs. 355 y ss.

[308] BOBBIO N. *Teoría dell ordinamento giuridico*. Ed. Giappichelli. Torino, 1960. Págs. 94 y ss.

probablemente injusto determinar con carácter general la prevalencia de unos sobre otros. Por este motivo, la alternativa insoslayable para la Administración será la recurrir al principio de proporcionalidad para establecer una jerarquía axiológica que no será rígida sino móvil o mutable, es decir, deberá buscar un equilibrio ponderando la aplicación de los distintos principios implicados alcanzando soluciones no extrapolables a otros casos sino únicamente válidas para el caso concreto sobre el que se deba pronunciar[309].

Desde este punto de vista del principio de proporcionalidad no importa especialmente que la Administración persiga la meta concreta prevista por la norma, es decir, si resulta relevante pero no es una prioridad evitar la desviación de poder[310] sino que lo que la proporcionalidad conlleva fundamentalmente es la exigencia de ponderación de los distintos intereses que, como consecuencia de la actuación de la Administración, pudieran verse implicados o afectados, ya se sean dichos intereses públicos o privados.

Como veremos, en virtud de lo que se ha dado en llamar el principio de equivalencia, ningún interés o principio prevalecerá sobre los demás con carácter absoluto, es decir, queda excluido "todo intento de introducir jerarquizaciones internas en la Constitución y, con ellas, la atribución de abstractas posiciones de valor, claudicantes y preferentes a aquellos bienes y derechos"[311].

La trascendencia de esta afirmación es considerable dado que la tendencia actual es, como ha quedado dicho antes, a que la Administración

---

[309] GUASTINI R. *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho, Traducción de Jordi Ferrer i Beltrán*. Ed. Gedisa. Barcelona, 1999. Págs. 167 y ss.

[310] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. cit.* Pág. 336.

[311] JIMENEZ CAMPO J. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. *Op. Cit*. Pág. 58

intervenga cada vez más en la ordenación de los distintos sectores, de modo que se incrementan, con el paso del tiempo, las ocasiones en que la Administración se vea obligada a resolver conflictos en los que se verán enfrentados el interés de la colectividad con el interés de un particular. A este respecto, debemos señalar que la Administración tiene impuesta la obligación de sopesar la recíproca apropiación entre el medio y el fin colocando en un lado el interés en el bienestar de la comunidad y de otro las garantías particulares de los individuos[312].

En realidad no sólo va a tener que intervenir la Administración como árbitro en conflictos entre la colectividad y los intereses particulares sino que los conflictos que pueden plantearse son numerosos si bien pueden agruparse en cuatro clases de conflictos.

3.4.3.1 Conflictos entre derechos fundamentales

En primer lugar, los conflictos quizá más habituales son los que se suscitan entre derechos fundamentales. Es regla harto conocida (y así se recoge expresamente en el artículo 10.1 CE que señala el respeto a los derechos de los demás como uno de los fundamentos del orden político y la paz social) que el ejercicio de un derecho siempre tendrá como límite la imposibilidad de que con dicho ejercicio se impida o menoscabe el derecho de otros individuos. Sin embargo, pese a que esta regla es indiscutible, la práctica demuestra que, por desgracia, es cotidiana la existencia de estos conflictos. Pese a que existen autores que descartan que en estas situaciones se produzca un verdadero conflicto[313] y que niegan la ponderación como herramienta para solucionar los posibles choques que se

[312] GUERRA FILHO W. S. "Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad". *Op. Cit*. Págs. 223 y ss.

[313] Así por ejemplo Martínez- Pujalte sostiene que no hay en realidad un conflicto porque sólo uno de los dos implicados tiene realmente el derecho. Vid en MARTÍNEZ PUJALTE A. l. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales.* Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1997. Pág. 49.

produzcan[314] estamos de acuerdo con MARTÍNEZ ZORRILLA quien apunta que el problema de estas tesis es un problema conceptual puesto que parten de que no puede haber conflicto porque el operador jurídico ha de realizar una interpretación de las normas constitucionales que evite incurrir en contradicciones pero al decir esto en realidad están admitiendo implícitamente que tales contradicciones podrían existir y si se plantean es obvio que hay que eliminarlas pues por mucho que se realice una interpretación sistemática de la Constitución para que no surjan, su aparición es plausible y debemos contar con un mecanismo que nos permita resolver la situación de la forma más justa[315].

Pues bien, aceptando que los derechos no son absolutos encontramos que el principio de proporcionalidad se erige en el "límite de los límites"[316] constituyéndose la ponderación en una herramienta de uso obligatorio para todo aquél sobre el que recaiga el deber de tomar una decisión que afecte a la esfera de los derechos fundamentales. Sobre la ponderación como método de solución de conflictos volveremos más adelante tratando este tema con la necesaria profundidad.

3.4.3.2 Conflictos entre derechos fundamentales y el interés general

No menos habituales son los conflictos entre un derecho fundamental y el interés general puesto que precisamente los segundos vienen a

---

[314] SERNA P. y TÓLLER F*. La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derechos*. Ed. La Ley. Buenos Aires, 2000. Págs. 65 y 66

[315] MARTÍNEZ ZORRILLA D. *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa.* Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2007. Págs. 183 y ss.

[316] CARBONELL M. "El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales" en VVAA (Ed. CARBONELL M.) *El Principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional.* Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, 2008. Pág. 10.

constituirse como límites para los primeros[317]. Con carácter general lo que exige el respeto del principio de proporcionalidad es que cuando se restrinja un derecho fundamental se haga en virtud de un motivo, previamente ponderado, que tenga naturaleza de interés general, como ocurre, por ejemplo, en relación al derecho de defensa que puede venir limitado por la protección del interés general[318].

En Derecho Sancionador en concreto, el principio de proporcionalidad, desde esta óptica, supone principalmente que cuando tenga lugar la aplicación del *ius puniendi* y entre en colisión con el *ius libertatis* deba ponderarse el interés estatal de castigar conductas ilícitas con los intereses de los ciudadanos en que se vele por la eficacia de los derechos fundamentales[319].

3.4.3.3 Conflictos entre intereses generales e intereses particulares

Un tercer grupo de conflictos son los que se plantean entre intereses generales e intereses particulares. El interés general prevalecerá normalmente sobre los intereses de los particulares pues lo que el interés general representa es un bien jurídico que se protege para la resolución de los problemas sociales y la satisfacción de las necesidades de la colectividad[320].

---

[317] LÓPEZ PINA A. "La autonomía privada y los derechos fundamentales. Los intereses generales, mandato constitucional" en *Teoría y realidad constitucional*. Núm. 20, 2007. Págs. 145 y ss.

[318] MALHERBE J. "La buena administración en Derecho Fiscal: Los derechos fundamentales" en VVAA (Dir. FERNÁNDEZ MARÍN F. / Coord. FORNIELES GIL A.) *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario.* Ed. Atelier. Barcelona, 2010. Pág. 284

[319] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit.* Pág. 244

[320] PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ- BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo. Op. Cit.* Págs. 467 y ss.

Pero esto que dicho en estos términos parece tan sencillo no lo es tanto si atendemos al hecho de que la organización territorial de nuestro Estado y la distribución del poder en las distintas esferas de autonomía determina la más que probable hipótesis de que la satisfacción de un concreto interés general no sea tarea exclusiva de una única Administración sino de varias. En tal caso naturalmente la obligación de ponderación recae sobre todas las Administraciones implicadas de manera que todas ellas deberán proceder a una ponderación de los intereses en conflicto a la hora de hacer uso de los poderes que legalmente le han sido conferidos, en la medida que deban actuar.

Por otra parte, podría añadirse una nueva variante si tenemos en cuenta que, en la actualidad, la satisfacción del interés general ya no es una tarea exclusiva de la Administración por lo que si bien la solución del conflicto tradicionalmente decantaba la balanza a favor del interés alegado por la Administración, ahora "es necesario una valoración del interés general en relación con los bienes jurídicos, derechos e intereses afectados"[321].

3.4.3.4 Conflictos entre intereses generales

Finalmente, y no por ello de menor relevancia, son los conflictos entre dos o más intereses generales. Como ya se ha expuesto, en un Estado descentralizado como es el nuestro pueden surgir conflictos entre las distintas Administraciones Públicas y en este sentido la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, recoge las reglas precisas para coordinar adecuadamente la actividad de los distintos entes públicos de manera que se eviten o, en su caso se solucionen, posibles conflictos. Los intereses en juego, debido a la distribución territorial del poder, pueden ser: estatales frente a autonómicos; autonómicos entre sí; autonómicos frente a locales; o finalmente locales entre sí o frente a los del Estado o Comunidad Autónoma respectiva. En

[321] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. cit.* Pág. 337.

caso de que ni por las reglas previstas legalmente sea posible evitar el conflicto ni solucionarlo, entrará en juego la función jurisdiccional mediante el denominado conflicto de competencias.

Con respecto a estas dos últimas categorías de conflictos existe cierto sector doctrinal que entiende que no es cometido del principio de proporcionalidad resolverlos sino que la confrontación de intereses públicos con otro tipo de intereses es algo que encaja dentro del ámbito de la discrecionalidad de la Administración. Así, según GIANNINI la ponderación comparativa de intereses secundarios en relación con un interés primario la comete la Administración mediante el uso de la discrecionalidad a lo que añade que "los intereses secundarios a ponderar pueden ser públicos, colectivos y privados y no deben estar necesariamente protegidos por el ordenamiento; basta con que lo estén de hecho; en cambio el interés primario es siempre un interés público[322]. Ni que decir tiene que discrepamos de esta opinión puesto que entendemos –y así lo hemos venido exponiendo en este trabajo- que la proporcionalidad tiene precisamente como una de sus principales funcionalidades guiar a la Administración en la solución de conflictos así que aun aceptando que dicha solución deba ser discrecional, resulta encarecidamente recomendable que la Administración observe las pautas que le otorga el principio de proporcionalidad para la resolución de todos los tipos de conflictos a los que nos acabamos de referir,

3.5 RECAPITULACIÓN

El principio de proporcionalidad tiene dos presupuestos (la legalidad y la justificación teleológica), tres elementos (el presupuesto de hecho, el medio y el fin) y dos clases de requisitos: extrínsecos e intrínsecos. Los requisitos extrínsecos son dos, el primero de ellos la competencia del órgano actuante.

Con la LGT de 2003, al contrario de lo que sucedía con la de 1963, sí se puede apreciar claramente la relación existente entre competencia y

[322] GIANNINI M.S. *Diritto Administrativo* Ed. Mvlta Pavcis. Milán, 1988. Págs. 487

proporcionalidad hasta el punto de poder considerar que la primera es un requisito de la segunda. Ello se puede apreciar tanto en la competencia para imponer una sanción como para la competencia para la adopción de medidas cautelares sean estas adoptadas para asegurar el cobro de la deuda o en el marco de un procedimiento inspector. En el procedimiento sancionador la LGT ha diseñado un esquema de distribución de la competencia para sancionar entre distintos órganos de la Administración Tributaria en función de la relación entre gravedad de la sanción y entidad del órgano que debe imponerla. En lo que se refiere a la competencia para adoptar medidas cautelares vemos que corresponde al órgano que ha de adoptar la medida cautelar la obligación de ponderar la situación existente y el fin que se pretende lograr para elegir la medida más adecuada que deberá ser proporcionada a los hechos y, que en el caso de que se adopten para asegurar el cobro de una deuda, sólo podrán ser acordadas por el órgano competente para recaudar dicha deuda mientras que en el caso de que se adopten en un procedimiento inspector, la medida cautelar ha de ser ratificada por el órgano competente para liquidar.

El segundo de los requisitos extrínsecos del principio es la motivación de los actos. En materia sancionadora la LGT no recoge expresamente la exigencia de que se motiven las resoluciones sancionadoras si bien sí dice que se han de motivar las propuestas de resolución y que en las resoluciones han de venir expresados los criterios de graduación de las sanciones que han sido aplicados. Además se puede deducir esta obligación del hecho de que el art. 103.3 LGT establece que serán motivados todos aquellos actos cuya normativa de aplicación exija su motivación lo cual nos lleva a que deban serlo las resoluciones sancionadoras por aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y del REPEPOS, normas que si imponen el deber de motivar las resoluciones sancionadoras.

La motivación de las sanciones constituye un requisito de la aplicación del principio de proporcionalidad en la materia en tanto que únicamente si el órgano sancionador explica las razones de su decisión podrá conocerse si se ha utilizado el medio más idóneo para el castigo de la conducta

sancionada y si es un medio que resulte útil para conseguir el objetivo perseguido. De todos modos debe advertirse que se admite la motivación por remisión o implícita si bien ha de tenerse en cuenta que cuanto mayor sea la discrecionalidad de que disponga la Administración para la fijación del importe de la sanción, más intensa deberá ser la motivación realizada.

La justificación teleológica es uno de los presupuestos del principio y supone que toda medida sancionadora ha de perseguir un fin legítimo y que se considere socialmente relevante lo cual vendrá determinado por el hecho de que la restricción de un derecho fundamental persiga proteger bienes jurídicos o valores que se vean amenazados. Este sería el caso, por ejemplo, del derecho a la vida privada y familiar que puede verse constreñido por actuaciones encaminadas a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de impuestos.

La legalidad de la actuación administrativa es presupuesto directo de la proporcionalidad en cuanto a que va a determinar cuáles son las potestades que va a poder utilizar la Administración y con qué fines podrá utilizarlas siendo función del principio de proporcionalidad explicar cómo puede usarlas.

Toda potestad por tanto ha de estar previamente recogida en una norma habilitante que ha de señalar además las condiciones de su ejercicio Si bien es posible, sin embargo, que tales condiciones simplemente se esbocen dejando a la libre determinación de la Administración su desarrollo. Ocurre con la atribución de las llamadas potestades discrecionales y es precisamente en torno a éstas dónde la proporcionalidad resulta fundamental en cuanto herramienta de control utilizada para evitar que la discrecionalidad se convierta en arbitrariedad.

Con el fin de limitar el uso de la discrecionalidad se creó también la figura de los conceptos jurídicos indeterminados que se diferencian de las potestades discrecionales en que mientras que en el ejercicio de estas últimas es posible llegar a una pluralidad de soluciones justas, cuando se usa un concepto jurídico indeterminado, hay una única solución justa. Pese a lo peligroso del uso de esta última figura su introducción es evidente en la

LGT y así podemos comprobarlo claramente en el caso de de las actas con acuerdo pues uno de los casos en que estas pueden ser suscritas, es precisamente aquél en el que para elaborar la propuesta de regularización sea necesario concretar la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.

Existe además en Derecho Tributario una figura intermedia, que son los conceptos jurídicos indeterminables que se dan en aquellos supuestos en que la solución a la que se llega no cuenta con un acervo jurídico consistente que la respalde.

En el ámbito tributario la aceptación de la discrecionalidad ha suscitado un enconado y rico debate doctrinal en el que han surgido dos grandes grupos: el de aquellos autores que niegan la existencia de la discrecionalidad (algunos tanto del legislador como de la Administración, otros sólo la ejecutiva) en materia tributaria debido a la vigencia de los principios de legalidad y seguridad jurídica y el de aquellos otros que aceptan su existencia. Dentro de estos últimos hay a su vez dos grupos, pues existen autores que entienden que la discrecionalidad existe pero que debe erradicarse o al menos circunscribirse a supuestos muy excepcionales y, por otro lado, hay un sector de la doctrina que se limita a constatar que la Administración Tributaria posee potestades discrecionales y a recomendar un uso racional de las mismas y un control objetivo y suficiente de dicho uso, destacando su existencia en relación al aplazamiento y fraccionamiento de pago y en la condonación de sanciones.

En realidad estas posturas tienen un punto en común y es el de que, en todo caso, la discrecionalidad no puede estar exenta de controles. En nuestra opinión la discrecionalidad de la Administración Tributaria no sólo existe sino que además debe de existir pero eso sí debe estar sujeta a límites y precisamente entendemos que el principio de proporcionalidad constituye una herramienta de gran utilidad para la fijación de dichos límites en la medida en que sirve de parámetro para definir el alcance que puede tener el margen de decisión que tiene la Administración debiendo esta elegir la sanción menos restrictiva y la más adecuada para proteger el bien jurídico de que se trate. El principio de proporcionalidad se convierte así en un

mecanismo de corrección de posibles excesos cometidos en el ejercicio de una potestad discrecional.

La elección que la Administración haga de la sanción a imponer no será libre totalmente ya que no es indiferente al Derecho y por ello los tribunales podrán fiscalizar dicha decisión para verificar que éstos han apreciado y ponderado las circunstancias objetivas y subjetivas que a la contravención rodean y que han elegido la sanción más congruente con ellas. Ahora bien la tarea del juez se ha de circunscribir a comprobar que la decisión de la Administración no infringe el ordenamiento, aunque también podrá plantearse si la actuación de la Administración es conforme a la norma habilitante, es decir si satisface el fin señalado y si lo hace del mejor modo posible.

Pero además debe quedar claro que los órganos jurisdiccionales que examinen la actuación de los restantes Poderes Públicos deben limitarse a, en su caso, anular dicha actuación y a explicar los motivos que dieran lugar a dicha anulación pero sin que puedan decidir el contenido de aquella. Esto es importante porque si los jueces y tribunales pudiesen determinar el contenido exacto de los actos discrecionales, de alguna manera estarían sustituyendo la discrecionalidad de la Administración por la suya propia, lo cual resultaría, entre otras cosas, desproporcionado. Dado lo delicado de la cuestión entendemos que lo deseable es que en el examen que se realice del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria los jueces y tribunales únicamente controlen los elementos reglados de dicha potestad, es decir, competencia, procedimiento y especialmente el fin, lo que se lograría mediante un control de proporcionalidad.

En cualquier caso la LGT ha diseñado un sistema de infracciones y sanciones que deja muy poco (por no decir ninguno) margen de discrecionalidad a la Administración al determinar el porcentaje exacto de la sanción lo cual resulta criticable ya que, en nuestra opinión, sería más óptima la concesión a la Administración Tributaria de cierto grado de discrecionalidad aun cuando estuviese sometido a límites estrictos debiendo ser usada dicha discrecionalidad para encontrar un equilibrio entre la fijación

de las sanciones realizada por la ley y la determinación del importe de la sanción en cada caso concreto.

La doctrina es unánime al señalar la defensa de los derechos fundamentales como uno de los campos dónde el principio de proporcionalidad juega un papel fundamental. Esto se explica en base a que si bien este tipo de derechos deben ser especialmente preservados ante la actuación de los Poderes Públicos, no son ilimitados ni prevalecen absolutamente sobre ésta puesto que su ejercicio debe contar como máxima con la necesidad del respeto a otros derechos y de prioridad de la satisfacción del interés general. Así, el TC ha distinguido dentro de dichos derechos un contenido esencial y a raíz de lo dispuesto por el art. 53.1 CE se puede hablar de un contenido no esencial o disponible para el legislador en el que por tanto son lícitas las injerencias de la Administración siempre que, en ambos casos, sean necesarias para satisfacer un fin legítimo y exista una proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y la situación en la que se halla aquél al que se le impone.

En diversas sentencias ha delimitado el TC el contenido esencial de un derecho y un ejemplo claro de ello lo encontramos en la STC 204/2004, de 18 de noviembre, en la cual el TC concluye la constitucionalidad del precepto del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria que imponía al titular de una cuenta corriente la carga de no dejar de practicar totalmente actos de gestión durante un plazo de veinte años si quería evitar que el saldo se presumiese abandonado. Al analizar si esta presunción de derrelicción era compatible con el derecho a la propiedad privada el TC concluyó que el legislador podría imponer límites al derecho de propiedad pero siempre respetando el contenido esencial del derecho y sin que las limitaciones y deberes que se impongan al propietario deban ir más allá de lo razonable, insistiendo así en la doctrina, ya sentada en su sentencia 18/1999, de 22 de febrero, de que toda limitación a un derecho fundamental debe ser necesaria para la consecución de un fin legítimo y ha de ser proporcionada.

Todos los Poderes Públicos en sus actuaciones que afecten a derechos fundamentales se encontrarán con los límites que se acaban de referir y ello incluye también al Poder Legislativo. Ahora bien con relación a este delicado control, se debe evitar que el TC incurra en una invasión competencial y menoscabe la independencia del legislador por lo que se deberá optar o bien por un control de evidencia o razonabilidad o bien por un control de intensidad intermedia o justificabilidad.

La aplicación que la Administración hace de las normas se desarrolla a través de un proceso que discurre por varias fases, comenzando con la constatación y calificación de los hechos y finalizando con la aplicación de las potestades previa interpretación de los fines que la norma persigue. En este proceso ha de estar presente el principio de proporcionalidad, puesto que influye en el ejercicio de las potestades administrativas para la satisfacción del principio de seguridad jurídica y en este sentido se habla de principio de mensurabilidad de las potestades administrativas como un principio esencial del Estado de Derecho en el que, por definición, no pueden existir poderes ilimitados.

Es el de proporcionalidad un Principio General del Derecho y en cuanto tal se erige en límite a la actuación administrativa que debe ser fruto de un ejercicio previo de ponderación entre derechos e intereses tal y como dejó sentado el TC en la sentencia 76/1990, de 23 de abril, cuando razonó que pese a que la lucha contra el fraude fiscal es un fin constitucionalmente legítimo no puede realizarse a cualquier precio ni de forma desproporcionada. En este sentido debe insistirse en que el principio de proporcionalidad exigirá dicha ponderación tanto a la Administración (cuyos excesos podrían producir situaciones de injusticia y desbaratarían los medios puestos a su disposición por el legislador para la consecución de los objetivos fijados) como al Poder Legislativo.

Los elementos de la proporcionalidad, esto es, los caracteres que conforman el proceso de aplicación de dicho principio son el presupuesto de de hecho, los medios y el fin.

La apreciación del presupuesto de hecho es imprescindible, ya que en su ausencia la Administración incurriría en vía de hecho. La Administración tiene la obligación de valorar las circunstancias que rodean al caso al que hay que aplicar la norma para posibilitar una solución justa y, en este sentido, la motivación de dicha apreciación así como la de la elección de la sanción que se va a imponer, constituye una importante garantía para posibilitar el control de dicha apreciación.

Los medios a utilizar serán elegidos en función del fin perseguido por la norma y variarán según los hechos que hayan sido previamente apreciados, imponiendo la proporcionalidad la elección de aquellos que sean menos restrictivos de derechos y libertades individuales. Ello entronca con el principio de legalidad (en la medida que la elección de medios desproporcionados podría suponer la existencia de derogaciones singulares de las normas) y de interdicción de arbitrariedad de las actuaciones administrativas (en cuanto que la elección de medios no idóneos o manifiestamente inadecuados podría ser constitutiva de una actuación arbitraria) lo que refuerza la conexión entre la proporcionalidad y dichos principios.

El último de los referidos elementos es el fin que se ha de alcanzar por medio del ejercicio de las potestades administrativas. Debido al carácter abierto de la Constitución existe una pluralidad de fines que pueden incluso a llegar a entrar en conflicto. Estos conflictos se resolverán de distinta forma según se produzca el conflicto entre reglas (se solucionarán por los tradicionales criterios de solución de antinomias) o se produzca entre principios pues en este último caso, como un principio no puede ser invalidado por otro, será de gran utilidad el principio de proporcionalidad sin que la solución a la que se llegue en un caso sea extrapolable a los demás (en virtud del principio de equivalencia, ningún derecho o interés prevalecerá sobre otro con carácter absoluto)

Pueden identificarse hasta un total de cuatro tipos de conflictos: entre derechos fundamentales, entre derechos fundamentales y el interés general, entre intereses particulares y el interés general y entre intereses generales.

En todos estos casos el órgano encargado de resolver dichos conflictos deberá realizar una ponderación de los distintos intereses implicados y guiarse por los postulados del principio de proporcionalidad.

CAPÍTULO IV. CONTROL DE PROPORCIONALIDAD

En la jurisprudencia constitucional no obtendremos una descripción completa de la estructura del principio de proporcionalidad hasta la STC 66/1995, de 8 de mayo, sentencia en la que nuestro más *Alto Intérprete* describiría minuciosamente todos los caracteres de dicho principio y todos sus elementos. En el proceso que tuvo como fruto esta sentencia 66/1995, de 8 de mayo (y sobre la que volveremos más adelante), se enjuiciaba la actividad de la Administración pero a ella le seguirían sendas sentencias del TC en relación con la actividad del legislador (STC 55/1996, de 28 de marzo) y también con respecto a una actuación judicial (STC 207/1996, de 16 de diciembre).

En efecto, los límites o vulneraciones de los derechos pueden provenir de la actuación de cualquiera de los Poderes Públicos y, por ello, nuestro TS ha afirmado reiteradamente[323] que el principio de proporcionalidad vincula tanto a la actividad administrativa como a su control jurisdiccional, este último a través de la vía del recurso, lo que significa que la resolución judicial que se dicte podrá ser revisada por otro órgano judicial desde esta perspectiva.

En lo que se refiere al control de la actividad administrativa, que la doctrina clásica[324] ha clasificado en reglamentos, actos administrativos *stricto sensu* o declarativos, contratos, coacción y actividad técnica, es precisamente el ámbito en el que la Administración ejerce sus competencias no normativas[325] el ámbito natural del principio de proporcionalidad en

---

[323] STS de 19 de abril de 1985 (RJ 1985/1716); STS de 16 de febrero de 1988 (RJ 1988/1172); STS de 10 de julio de 1992 (RJ 1992/6264).

[324] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo (Vol. I)*. *Op. Cit.* Págs. 491 y ss.

[325] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs.225 y ss.

cuanto mecanismo de control dado que los actos administrativos son la más habitual forma de expresión del órgano administrativo[326].

El control de la actividad administrativa a través del principio de proporcionalidad no supone sin embargo la posibilidad de sustituir la voluntad del órgano administrativo. En este sentido, debe volver a recordarse en este instante que la labor jurisdiccional no consiste en suplantar la decisión de la Administración sino en sopesar si ésta ha analizado la situación a regular adecuadamente, si ha ponderado suficientemente las circunstancias y los intereses involucrados y también, según LÓPEZ GONZÁLEZ[327], si ha adoptado las medidas más convenientes para satisfacer los fines predeterminados normativamente. Así pues, el juez va a poder realizar un control que va más allá de los meros requisitos de procedimiento y forma y analizará la adecuación de la decisión adoptada por la Administración a los fines que justifican su actuación declarándola nula si aprecia que es desproporcionada o innecesaria[328].

Recordemos también, según lo explicado anteriormente, que la jurisprudencia del TS ha sido partidaria con carácter general de reconocer la posibilidad de que el órgano judicial ostente la potestad de sustituir la decisión de la Administración por la suya propia pero esta opinión no ha sido la recogida finalmente por la LJCA que, como ya hemos visto, proscribe expresamente esta posibilidad. Esta opción acogida por el legislador es la plenamente compartida por la doctrina que si bien ve en el uso del mencionado principio un medio para controlar el ejercicio discrecional de la potestad sancionadora[329] ha advertido reiteradamente de lo

[326] GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo (Vol. I)*. *Op. Cit.* Págs. 187 y ss.

[327] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 125 y ss.

[328] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs.281 y ss.

[329] Vid por todos, NIETO GARCÍA A. en *Derecho Administrativo Sancionador. Op.Cit.* Págs. 350 y ss.

contraproducente e incoherente que sería permitir que sean los juzgados y tribunales los que decidan que sanción concreta debe imponerse.

Tampoco se trata de reemplazar otras técnicas de control como son las destinadas a limitar la discrecionalidad, los mecanismos de control de los conceptos jurídicos indeterminados, etc. sino que lo que se persigue es potenciar y completar tales técnicas con una más, que igualmente sirve al principio de legalidad y a la erradicación de actuaciones arbitrarias o discriminatorias. En este sentido se ha pronunciado el TC cuando señala en su sentencia 55/1996, de 25 de marzo que "debe advertirse que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales" [330] de lo que se deduce que la utilización del principio de proporcionalidad como mecanismo de control no es excluyente de otros medios de supervisión de la actuación de los Poderes Públicos sino complementario de los mismos.

En realidad, ni siquiera se trata de una nueva técnica de control puesto que la jurisprudencia ya la había venido utilizando en determinados sectores de actividad administrativa pero lo novedoso es que se ha convertido en un verdadero medio de control de la Administración y ello a través de los Principios Generales del Derecho[331], lo que precisamente explica que su uso no deba quedar circunscrito a determinados ámbitos sino que debería extenderse a toda las actuaciones de los Poderes Públicos.

Dada la actual configuración del sistema sancionador realizada por la LGT, de la que luego nos ocuparemos con profundidad, este control se va a traducir en la obligación que recae en los tribunales de velar para que la Administración Tributaria se haya limitado a determinar si concurren las circunstancias que permiten, según lo dispuesto por la ley, imponer una

[331] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. Op. Cit. Págs. 125 y ss.

determinada sanción, si bien con la LGT, como veremos, se limitan las posibilidades de la Administración Tributaria de poder decidir la sanción libremente ya que, en la mayor parte de los casos, es la ley la que ya determina con exactitud la sanción aplicable[332].

El control se realiza también en aras de lograr una interpretación y ejecución objetiva del ordenamiento jurídico por lo que también debe mencionarse que, tal y como pone de relieve ALEJANDRO NIETO[333], el TS ha ido incluso más allá del control de los actos administrativos sancionadores y ha extendido dicho control a los reglamentos dado que "la potestad reglamentaria de la Administración no implica potestad originaria de castigar (...) de donde se infiere que la disposición sancionadora debe especificar, no sólo límites cuantitativos en correspondencia a la gradación de la falta, sino además definir factores cualitativos de proporcionalidad" (STS de 2 de noviembre de 1981[334]). El TS ha defendido desde muy temprano esta línea de uso del principio de proporcionalidad y le ha adjudicado un papel relevante en el control de los reglamentos debido a que en la esfera de las disposiciones generales los parámetros de control resultan insuficientes[335]. Ello explica que los tribunales suelan acudir a los Principios Generales del Derecho en general y es una importante razón por la cual deberían acudir al principio de proporcionalidad en particular para contar con un medio que le permita realizar eficazmente su labor fiscalizadora.

Ahora bien, como avanzábamos, no sólo debe aplicarse este elemento de control a la actividad de la Administración sino que también debe hacerse extensible a la labor legislativa. Sin embargo, la opinión de

---

[332] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ –RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit*. Págs. 13 y ss.

[333] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador*. *Op. Cit.* Págs. 350 y ss.

[334] RJ 1981/ 5108.

[335] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.225 y ss.

que el poder judicial debe controlar al legislador con el instrumento que facilita el principio de proporcionalidad no ha terminado de calar en la doctrina y han sido numerosos los autores que se han mostrado críticos con esta opción. Así por ejemplo JIMENEZ CAMPO, en lo que se refiere la actividad del legislador en relación a los derechos fundamentales, sostiene que es suficientemente controlable en virtud del concepto de contenido esencial de los derechos y, en todo caso, a través del principio de igualdad. Entiende dicho autor que el uso de estos mecanismos nos ofrecería una solución de control eficaz sin que el enjuiciamiento a través del principio de proporcionalidad aporte nada[336].

En este mismo sentido, SIEIRA MUCIENTES afirma que si bien la actividad legislativa no puede permanecer exenta de control el uso del principio de proporcionalidad como herramienta de supervisión de la labor del legislador resulta excesivo y peligroso aun partiendo de que sea el TC el único órgano que se puede valer de este medio para desempeñar tal labor de supervisión. Opina, en cambio, que con este fin el TC debería utilizar "un estándar de control más ligero, y más acorde con la libertad de configuración política de que goza el legislador, como es el principio de razonabilidad"[337].

Pese a estas opiniones, en la exposición de los distintos juicios o test que engloba el principio de proporcionalidad demostraremos que es deseable que dicho principio sea observado no sólo por la Administración sino también por el Legislador que, en el momento en que conciba y cree una ley, deberá considerar la equivalencia entre los bienes jurídicos a proteger y las sanciones que deben estar previstas para garantizar la

[336] JIMENEZ CAMPO J. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías*. *Op. Cit*. Págs. 74 y ss.

[337] SIEIRA MUCIENTES S. "La interpretación y aplicación de los derechos fundamentales por el Tribunal Constitucional: El principio de proporcionalidad" en VVAA (Coord. ÁLVAREZ VÉLEZ M. I.) *Escritos en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución*. *Op. Cit.* Pág. 45

indemnidad de dichos bienes[338] de manera que las medidas fijadas por éste que sean restrictivas o limitativas de derechos, deberán ser no sólo necesarias sino también proporcionadas[339].

De todos modos, vaya por delante que el TC sí se muestra partidario de que exista cierto control sobre la actividad del Legislador mediante el uso del juicio de proporcionalidad si bien admite que tal herramienta debe ser usada con prudencia debido a los riesgos que conlleva. La postura del TC a este respecto ha quedado perfectamente recogida en su Auto 233/2004, de 7 de junio, en el que señala que "el juicio que procede en esta sede, en protección de los derechos fundamentales, debe ser por ello muy cauteloso. Se limita a verificar que la norma penal no produzca «un patente derroche inútil de coacción que convierte a la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho» (STC 55/1996, F. 8), o una «actividad pública arbitraria y no respetuosa con la dignidad de la persona» (STC 55/1996, F. 9) y, con ello, de los derechos y libertades fundamentales de la misma".

Es evidente que este control conlleva un enorme peligro al que ya hemos hecho referencia anteriormente: el peligro de que los tribunales, al aplicar el principio de proporcionalidad, sustituyan con su propio criterio, en este caso, las reglas de adecuación que el propio legislador haya fijado[340], conducta esta que se volvería especialmente dañina en el ámbito de los derechos fundamentales ya que los tribunales acabarían usurpando, nada menos, que el papel del mismísimo Constituyente[341]. Para tranquilidad de todos, el TC ya lleva años mostrando ciertas cautelas en la consideración de

[338] K. GAVALDÁ J. "La tutela judicial efectiva en el derecho tributario". En VVAA (Dir. GONZÁLEZ GARCÍA E.; Coord. VILAR MAYER P.) *Temas actuales de Derecho Tributario.* Ed. J. M. Bosch Editor. Barcelona, 2005 .Págs. 135 y ss.

[339] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit.* Pág. 313 y ss.

[340] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador. Op. Cit.* Págs. 350 y ss.

[341] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit*. Págs. 283 y 284.

la posible aplicación por parte de la jurisdicción ordinaria de este mecanismo de control y así podemos encontrar varias sentencias del propio TC que se inclinan en la dirección de acotar las posibilidades de actuación de los tribunales. En este sentido, podemos traer a colación la STC 65/1986, de 22 de mayo, en la que se dispone que "a los tribunales de justicia sólo les corresponde 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".

En nuestra opinión ninguna de las dos opciones es la más correcta sino que deberíamos inclinarnos por abrir una tercera vía, una solución intermedia que, sin entregar un cheque en blanco a los juzgados y tribunales de nuestro país para que reformulen las leyes de acuerdo con su leal entender (lo que supondría una auténtica quiebra de un principio de separación de poderes que recibe ya no pocos ataques y que para muchos ya ha sido "derogado"), tampoco agasaje al legislador con una patente de corso con la que eludir todo control material de su actividad.

Pensamos, por el contrario, que debe haber un control de mensurabilidad en el ejercicio de la potestad legislativa pero dicho control debe ser limitado y consistirá por una parte en que el órgano judicial correspondiente examine la norma y compruebe si se ha respetado el procedimiento establecido y, por otra, en que subsuma la norma objeto de examen "en el marco normativo jurídico constitucional, o sea, el Tastbentand o supuesto fáctico jurídico- constitucional respecto del que estima es contrario"[342].

Pero hemos de añadir que no sólo sería recomendable fijar límites a las condiciones en que se permita ejercer el control sino que quizá lo más conveniente sería limitar también la posibilidad de efectuar dicho control a determinados órganos. Dicho lo cual hemos de hacer notar que estos límites no deberán ser muy estrictos y permitan la observancia de las normas desde el punto de vista de la proporcionalidad. En este sentido, por ejemplo, nos

[342] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit*. Pág. 288.

parece razonable que el TC no sólo pueda controlar que no se ha vulnerado formalmente artículo alguno de la *Carta Magna* sino que además pueda determinar si el legislador ha actuado de la forma más adecuada para alcanzar la realización de los valores que han inspirado la redacción de nuestra *Ley de Leyes*, es decir, reconocer al TC la posibilidad de evaluar la conducta del legislador desde el prisma del principio de proporcionalidad para que decida conforme a Derecho si ésta ha sido respetuosa con los valores constitucionales.

Aceptando esta posibilidad y siguiendo al común de la doctrina, inspirada en este punto por la doctrina del Tribunal Constitucional alemán, se puede hablar de tres test o juicios distintos que engloba el principio de proporcionalidad[343] (*Verhältnismässigkeitsprüfung*): el juicio de idoneidad o utilidad (conocido por algunos autores como juicio de adecuación[344]), el juicio de necesidad o de indispensabilidad (también conocido como "prohibición de exceso"[345]) y el juicio de proporcionalidad en sentido estricto

[343] Tal y como pone de manifiesto Gavara de Cara ante la confusión terminológica reinante en el seno de la jurisprudencia alemana, la doctrina teutona ha optado por equiparar el término "prohibición de exceso" al principio de proporcionalidad en sentido amplio, es decir, utiliza la denominación de prohibición de exceso para referirse al conjunto de los tres juicios que integran el principio de proporcionalidad. GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Op. Cit*. Págs. 295 y ss.

[344] Vid SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs. 317 y ss. Autores como Giovanni Moschetti utilizan en cambio el término "juicio de adecuación" para referirse al juicio de proporcionalidad en sentido estricto pero, en todo caso, no deja de ser esta una cuestión puramente semántica que resulta escasamente relevante para el análisis del fondo del asunto.

[345] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". *Op. Cit*. Pág. 743

o de racionalidad (denominado juicio de razonabilidad por la doctrina alemana e italiana[346]).

Estos tres juicios provenientes, como decimos, de la doctrina del Tribunal Constitucional alemán ya han sido aceptados por nuestra jurisprudencia y si bien son abundantes las sentencias que podemos traer a colación, sirva por todas la expresiva STS de 13 de abril de 2009[347] que condensa los susodichos test o juicios del siguiente modo: "… y finalmente la estricta observancia del principio de proporcionalidad concretado en tres requisitos o condiciones: idoneidad de la medida para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido (juicio de idoneidad), que la misma resulte necesaria o imprescindible para ello, esto es, que no existan otras medidas menos gravosas que, sin imponer sacrificio alguno de derechos fundamentales o con un sacrificio menor, sean igualmente aptas para dicho fin (juicio de necesidad), y, por último, que se deriven de su aplicación más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto o, dicho de otro modo, que el sacrificio impuesto al derecho fundamental no resulte desmedido en relación con la gravedad de los hechos y las sospechas existentes (juicio de proporcionalidad en sentido estricto). Del mismo modo y reproduciendo esta doctrina, SSTC 234/1997, de 18 de diciembre; 70/2002, de 3 de abril; y 25/2005, de 14 de febrero)".

Como se podrá comprobar tras el detenido análisis que estamos a punto de realizar, esta sentencia del TS resume a la perfección la filosofía de los tres subprincipios que engloba el principio de proporcionalidad en cuanto

---

[346] La denominación del principio de proporcionalidad en sentido estricto como principio de razonabilidad tiene su origen en el uso que de dicho término hace la doctrina americana para referirse al principio de proporcionalidad en un sentido amplio. Tal y como quedó explicado en su momento, se recibió esta influencia por cierto sector de la doctrina italiana y alemana y así por ejemplo Giovanni Moschetti en la citada obra explica que este juicio recibe tal nombre porque su misión es precisamente dilucidar si los intereses colectivos e individuales están en una relación razonable.

[347] ROJ 2375/2009

mecanismo de control de la actuación administrativa y de la producción normativa.

Procedamos pues al examen de los tres juicios teniendo en cuenta que, a su vez, deben predicarse de la actuación de la Administración pero también de la actividad del legislador.

4. 1. JUICIO DE IDONEIDAD (Geeignetkeit).

Este juicio persigue básicamente comprobar si la medida adoptada se adecua al fin perseguido y, en palabras del Tribunal Constitucional alemán, una medida se considera adecuada al fin "cuando contribuye significativamente a la obtención del *resultado apetecido*" (*vid* BVerfGE 30, 292, 316; 39, 210, 230;…). Es decir, mediante el juicio de idoneidad se analiza si con la adopción o ejecución de una medida es posible la consecución del objetivo propuesto.

Jurisprudencia[348] y el común de la doctrina van más allá y entienden que bajo el prisma de este juicio solo serían proporcionadas aquellas intervenciones que persigan un "fin constitucionalmente legítimo"[349] mientras que otros autores como BARNES VÁZQUEZ matizan que el medio elegido no tiene que resultar el más idóneo sino simplemente útil[350]. Siguiendo al mismo tiempo la opinión de ambos autores y *a contrario sensu* de ambos se puede afirmar que serían contrarias al principio de proporcionalidad aquellas actuaciones limitadoras de los derechos que no persigan un fin constitucionalmente legítimo o que, aunque persigan un fin constitucionalmente legítimo, resulten inútiles para conseguir alcanzar la consecución de dicho fin.

---

[348] Vid SSTC 70/2002, de 3 de abril; 109/2003, de 5 de junio; 112/2006, de 5 de abril.

[349] Vid por todos BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Pág. 42.

[350] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit*. Págs. 502 y ss.

Pero la complejidad y la trascendencia de la cuestión exigen precisamente que nos detengamos un momento y nos esforcemos en la clarificación de estos dos conceptos: legítimo y útil. Es necesario determinar a priori qué entendemos exactamente por "legítimo" y qué entendemos por "útil" para luego, en el caso concreto, decidir con mayor precisión en qué casos se debe proscribir una actuación por ser contraria al principio de proporcionalidad.

4.1.1 ELEMENTOS

4.1.1.1 Legitimidad del fin y de los medios. La lucha contra el fraude fiscal y el principio de capacidad económica.

Pese a que de la definición que adoptemos del concepto de "legítimo" van a depender en gran medida el alcance y la virtualidad del juicio de idoneidad, lo cierto es que, desafortunadamente, el TC se ha limitado (eso sí, reiteradamente) a exigir que las medidas restrictivas de las libertades vengan fundamentadas por la persecución de un fin constitucionalmente legítimo pero sin aventurarse a dar una definición clara y abierta de lo que hemos de entender por "fin constitucionalmente legítimo". Tan sólo ocasionalmente encontramos en la jurisprudencia de nuestro TC alguna aproximación a dicho concepto y así, por ejemplo, de la lectura de la STC 107/1992, de 1 de julio deducimos que para nuestro más *Alto Intérprete* por fin o interés constitucionalmente legítimo no sólo han de entenderse aquellos que vengan expresamente recogidos en la Constitución sino también aquellos que pueda perseguir el legislador lícitamente en el marco de la misma.

Así pues, el TC no sólo considera constitucionalmente legítimos los fines consagrados expresamente en la Norma Suprema sino también aquellos que no vienen recogidos literalmente en el texto de la *Carta Magna* pero que se deducen o derivan del mismo. En opinión de ALONSO GARCÍA existe un matiz terminológico para diferenciar los fines expresamente

reconocidos en la Constitución de aquellos que no lo están[351]. Así, en el primer caso hablaríamos de valores constitucionales y en el segundo de intereses constitucionalmente legítimos o bienes constitucionalmente protegidos.

Pero una vez diferenciados los valores constitucionales de los intereses constitucionalmente legítimos deberíamos plantearnos si al hablar de intereses constitucionalmente legítimos debemos circunscribirnos a aquellos que se deriven directa o indirectamente de la Constitución o si deberíamos ampliar este concepto englobando además aquellos intereses cuya satisfacción se persigue lícitamente en el marco de la Constitución pero no pueden relacionarse ni siquiera indirectamente con los valores expresamente consagrados en la *Carta Magna*. Entendemos que en este caso lo idóneo es apostar por una interpretación expansiva del concepto de intereses constitucionalmente legítimos de manera que cabe concluir que también deberían considerarse como tales aquellos otros intereses que no sean reconducibles ni directa ni indirectamente al sistema de valores de la Constitución pero que tampoco se oponen a este[352]. Bastaría entonces con que el fin perseguido por la Administración fuese un interés que pueda considerarse compatible con la Constitución para que su actividad se viese legitimada.

Esta conclusión es fruto de la concepción de la Constitución no como una norma de ejecución directa sino como un marco al que se ha de sujetar el legislador y a partir del cual este encauza jurídicamente la vida política del país.

La consideración de la Constitución Española como marco está consagrada jurisprudencialmente y así se puede ver claramente en la STC 194/1989, de 16 de noviembre en la que se señala que “la Constitución,

---

[351] ALONSO GARCÍA E. *La interpretación de la Constitución.* Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1984. Págs. 221 y ss.

[352] MARTÍNEZ ALARCÓN M. L. “La aplicación judicial del derecho constitucional” *Op. Cit..* Págs. 364 y ss.

como marco normativo, suele dejar al legislador márgenes más o menos amplios dentro de los cuales aquél puede convertir en ley sus preferencias ideológicas, sus opciones políticas y sus juicios de oportunidad. Como ya dijimos en nuestras primeras Sentencias (STC 11/1981) <<la Constitución es un marco de coincidencias suficientemente amplio como para que dentro de él quepan opciones políticas de muy diferente signo>>. El legislador es libre dentro de los límites que la Constitución establece para elegir la regulación de tal o cual derecho o institución jurídica que considere más adecuada a sus propias preferencias políticas".

En el mismo sentido podemos traer a colación la más reciente STC 49/2008, de 9 de abril cuando, con ocasión de analizar la constitucionalidad de la reforma de la propia Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional, dispone que "las intenciones del legislador, su estrategia política o su propósito último no constituyen, como es evidente, objeto de nuestro control (…) y tampoco debe perderse de vista como cuestión de principio que el legislador no debe limitarse a ejecutar la Constitución, sino que está constitucionalmente legitimado para tomar todas aquellas medidas que, en un marco caracterizado por el pluralismo político, no vulneren los límites que se derivan de la Norma fundamental".

Por tanto, el legislador no es un mero aplicador de la Constitución. Es cierto que se encuentra vinculado por nuestra *Carta Magna* en tanto que debe haber una estrecha relación entre la libertad de que dispone para la determinación de sus objetivos y los valores e intereses constitucionales que puedan verse afectados pero más allá de la natural obligación del legislador de respetar la Constitución y de buscar con su actuación el cumplimiento de los fines que ésta expresamente recoge, sería lógico pensar que el legislador también se puede proponer la búsqueda y realización de todos aquellos fines que beneficien a la colectividad y que no resulten incompatibles con los fines propiamente constitucionales.

Un ejemplo de fin constitucionalmente legítimo no consagrado expresamente por nuestra *Ley de leyes* que podemos encontrar a menudo en la jurisprudencia del TC es la lucha contra el fraude fiscal a fin de lograr a

su vez el cumplimiento de otro fin como es el cumplimiento del deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de las cargas del Estado. Por tanto, la lucha contra el fraude fiscal se trata de un fin y al mismo de tiempo de un medio pero para entender mejor su doble naturaleza nada mejor que acudir a las palabras del propio TC. Así, en la STC 194/2000, de 19 de julio se señala por nuestro Alto Tribunal que "…conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 76/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria".

Partimos por tanto de una acepción amplia de lo que se debe considerar un "interés legítimo" y eso dará cierta discrecionalidad al legislador a la hora de abordar su tarea regulatoria pero dicha discrecionalidad encuentra un importante límite apuntado por el propio TC en la idea de que el hecho de que un fin sea legítimo no convierte en legítimos los medios utilizados para alcanzarlo.

Precisamente por esta y otras razones, el TC en su sentencia 46/2000, de 17 de febrero, llegó a declarar la inconstitucionalidad de un precepto de la ley IRPF de 1978, es decir, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en concreto del art. 27.6.2 de dicha ley que decía que "excepcionalmente, si el tipo medio de gravamen resultante fuese cero se aplicará a la magnitud determinada conforme al número uno anterior, el tipo del 8 por cien"[353].

[353] En dicha sentencia, a raíz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJ de Valencia, se declaró la inconstitucionalidad del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción dada al mismo para el ejercicio 1989, por el artículo 84.1 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

En esta sentencia remarca el TC la idea de que no basta con la que finalidad perseguida sea legítima para concluir que también gozan de esta naturaleza los medios utilizados para alcanzarla y en esta particular explicación de que el fin no justifica los medios parte el Constitucional de que el IRPF es un tributo con naturaleza de impuesto de carácter directo y personal para justificar a continuación -y en la línea de lo que se acaba de exponer- la libertad de la que goza el legislador para diseñar el impuesto. Señala en este sentido el Constitucional que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato

---

Dicha cuestión de constitucionalidad se planteó como consecuencia del recurso contencioso administrativo interpuesto contra una resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Valencia por la que se desestimaba la reclamación interpuesta contra una liquidación practicada en concepto de IRPF donde en aplicación del mencionado artículo 27.6.2 se sometió a tributación el incremento de patrimonio obtenido por la entonces actora al tipo de gravamen del 8 por 100, por tener un tipo medio de «cero» (se quedaba por debajo del rendimiento mínimo sujeto a tributación), resultante de aplicar la escala del ejercicio a sus rendimientos regulares.

Lo que indujo al TSJ de Valencia a plantearse la constitucionalidad del precepto fue que llegó a la conclusión de que si el contribuyente no hubiese tenido gastos deducibles con los que minorar la base imponible, el tipo medio resultante de aplicar la escala a la base imponible del ejercicio sería aproximadamente del 2,5 por 100 (es decir, notoriamente inferior al 8 por 100 que le hubiese correspondido en el caso de tener gastos) y, en consecuencia, se concluye que en el caso expuesto dadas iguales rentas, el contribuyente con más gastos estaría sometido a mayor tributación lo que podría suponer una vulneración de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española.

que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril y 214/1994, de 14 de julio)".

En esta sentencia el TC, tras calificar al IRPF de "figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla con los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE" comienza su análisis de la cuestión de constitucionalidad planteada adoptando como premisa la de que el legislador, aun considerando la particular naturaleza de este impuesto, dispone de varios medios para lograr su objetivo (la lucha contra el fraude fiscal) y de que la elección del medio del que pretenda valerse es libre aunque controlable. Ahora bien, el examen de la cuestión se va a centrar no en saber si el legislador ha elegido el mejor de los medios posibles sino en dilucidar si el medio elegido puede considerarse conforme a la Constitución.

Para efectuar dicho análisis el TC comienza indicando que la modificación del cuestionado artículo 27 se había hecho en primer término por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que aquella modificación se había realizado "bajo la consideración global de la renta obtenida como índice de la capacidad de pago, y con base -como rezaba su Exposición de Motivos-, de un lado, en la existencia de «deficiencias importantes que inciden en los principios de eficacia económica y de una justa distribución de la carga fiscal», y de otra parte, en la existencia de una serie de mecanismos en el impuesto que permitían «a ciertos sectores de contribuyentes utilizarlos para fines distintos de aquellos para los que nacieron». No cabe duda, pues, que la finalidad perseguida (que no el medio) resultaba constitucionalmente lícita, por cuanto procuraba someter a tributación la totalidad de las rentas de los sujetos pasivos con independencia de su naturaleza, en un intento de evitar la minoración del gravamen mediante el recurso a «economías de opción» indeseadas (entendiendo por tales la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras), como expresión máxima de la búsqueda de la capacidad económica

efectiva. Con ello se corregía, además, un desequilibrio previo respecto de los perceptores de rentas regulares (en sentido similar, SSTC 65/1990, de 5 de abril y 146/1994, de 12 de mayo), a la búsqueda del efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» como se dijo en la STC 110/1984, de 26 de noviembre) ".

Como se puede observar, en ningún momento pone el TC en tela de juicio la legitimad constitucional del fin perseguido por el legislador, fin cuya licitud, muy por el contrario, queda bendecida en su razonamiento. Lo que ocurre es que lo que no resulta claro, en cambio, es ni la licitud del medio por el que se ha optado ni su constitucionalidad y, de hecho, afirma el TC que aunque la medida aquí enjuiciada responde a la misma finalidad que la que se acaba de explicar, conduce, sin embargo, "no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso, con lo que ya cabe anticipar que la norma impugnada vulnera el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el artículo 31.1 CE. Y ello, porque es cierto que con el gravamen cuestionado el legislador perseguía la finalidad (legítima) de someter a gravamen unas rentas (las irregulares) que, originariamente y en determinados casos (ante la inexistencia de rendimientos regulares) quedaban exentas de tributación, en un intento de limitar el margen de actuación de los sujetos pasivos cuyas conductas fuesen derechamente a la búsqueda de «economías de opción» elusivas del deber constitucional de contribuir todos al sostenimiento de los gastos públicos (lo cual no supone por sí mismo de forma directa e inmediata la vulneración del expresado principio de capacidad económica). Pero también lo es -como apuntaba el abogado del Estado- que el gravamen recogido por la Ley configura, en ocasiones, un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar sus relaciones económicas, ya que con una gestión perspicaz de su patrimonio posibilitaba el gravamen al tipo medio aplicable, no dejando de ser paradójico que el efecto que se trataba de impedir (evitar «economías de

opción» no deseadas por quien tiene posibilidad de planificar sus relaciones económicas) se convierta, precisamente, en el cauce de lograr la aplicación justa de la norma cuestionada (en tanto que para evitar la aplicación de un tipo mayor -el 8 por 100- el sujeto pasivo tenía o no que articular la deducción de unos gastos, a la que por Ley tenía derecho)".

Pone de manifiesto el TC que la finalidad que se persigue por la medida analizada constituye un fin legítimo en cuanto que es la misma que la perseguida por la anterior modificación del artículo cuestionado. Sin embargo al tratar de alcanzar cierto éxito en dicha finalidad lo cierto es que el legislador se había metido en una encrucijada paretiana pues lo que se trataba de evitar, las economías de opción, era al mismo tiempo un medio que servía para que la aplicación de la norma fuese justa.

Por otra parte hemos de decir que acierta a defender el TC que del art. 31.1 CE puede deducirse "que la Ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio, ya sean regulares, ya tengan naturaleza irregular. En otros términos, el citado principio no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo, de los que puedan resultar, en principio, diferentes consecuencias tributarias. En consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación a los sujetos pasivos por la renta global obtenida durante un ejercicio, como exponente de una mayor capacidad económica real. Y es igualmente válida la opción legal de someter a gravamen las rentas irregulares tomando como punto de referencia la presión fiscal que soportan las regulares. Pero lo que no es constitucionalmente válido es hacer soportar una mayor tributación a los perceptores de rentas irregulares cuya parte regular de su base imponible es menor, por no alcanzar el rendimiento mínimo sometido a tributación, que a los perceptores también de rentas irregulares cuyos rendimientos regulares

exceden de ese mínimo legal (sin sobrepasar el nivel de rendimiento que les obliga a tributar por encima del 8 por 100), cual ocurre en el supuesto analizado".

En este caso lo que denuncia el TC es que este mecanismo articulado por el legislador conduce a situaciones contrarias al principio de capacidad económica en tanto que "los sujetos pasivos cuyas rentas regulares no superan el tramo mínimo de la escala del ejercicio (a saber 618.000 pesetas para el de 1989, con o sin gastos, y en consecuencia, con o sin posibilidad de articular su deducción) someten sus rentas irregulares a una tributación fija del 8 por 100; mientras que los contribuyentes cuyas rentas regulares en ese ejercicio superan dicho tramo mínimo sin exceder el de 909.000 pesetas, desde el momento en que soportan en sus rentas regulares una tributación media efectiva inferior al 8 por 100, tributarán por las irregulares a un tipo de gravamen variable inferior a ese 8 por 100 (en concreto, el gravamen en esos tramos de renta oscilará entre el 0,01 y el 7,99 por 100)".

Paradójicamente el resultado de esta medida que perseguía acabar con la economía de opción es que aquellos contribuyentes que contaban con una capacidad económica menor acababan por soportar una mayor carga tributaria que los que tenían una capacidad superior lo cual es a todas luces (y así lo declara el TC) contrario al principio de capacidad económica.

Por lo tanto debe quedar claro que la legitimidad del medio es independiente y autónoma de la legitimidad del fin y que en esa medida es necesario ejercer controles independientes que acrediten que medios y fines cumplen con esta característica.

4.1.1.2 Utilidad de las medidas

La utilidad es un elemento nuclear en el juicio de idoneidad y de ahí que cierto sector doctrinal haya dado en bautizar a este subprincipio también como juicio de utilidad.

La idea que encierra el concepto de utilidad es aparentemente sencilla y se puede deducir del siguiente silogismo práctico[354]:

Premisa mayor: Se pretende conseguir un fin A

Premisa menor: B es una condición para alcanzar A

Conclusión: Es imprescindible que se dé B

En este silogismo tenemos una premisa mayor que tiene naturaleza normativa, es decir, se trata de un objetivo previsto en una norma. Este sería el fin constitucionalmente legítimo al que nos veníamos refiriendo.

En segundo lugar, tenemos una premisa menor que no participa del carácter normativo de la anterior premisa sino que tiene naturaleza declarativa. Esta segunda premisa se materializa en una condición o una medida cuyo respaldo no debe buscarse en las normas jurídicas pues se trata de un enunciado empírico por lo que se sustenta sobre conocimientos técnicos o científicos[355].

Finalmente, el silogismo desemboca en una conclusión que, a diferencia de lo que sucede en el silogismo teórico, trasciende de la mera concepción intelectual reflejándose en el exterior mediante una acción[356].

Por lo tanto, tenemos un objetivo normativamente descrito, una medida que se debe adoptar para alcanzar dicho objetivo y un resultado que encaja con el objetivo que nos habíamos propuesto realizar y en esta

[354] El silogismo práctico o de determinación de la consecuencia jurídica se caracteriza por componerse de una premisa normativa y una premisa no normativa o descriptiva que conducen a una conclusión jurídica. Larenz lo explica así "en él la premisa mayor constituye una norma jurídica completa y la premisa menor la subordinación de un hecho concreto como un *caso* bajo el supuesto de hecho de la norma jurídica. La conclusión afirma que, para este hecho, vale la consecuencia jurídica mencionada en la norma jurídica" LARENZ K. *Metodología de la ciencia del derecho.* Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2001. Pág. 266.

[355] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit.* Págs. 392 y 393.

[356] ORIOL SALGADO M. "La estructura del silogismo práctico en Aristóteles" en *Revista de Filosofía*. Núm. 29, 1, 2004. Págs. 53-75.

relación lógica que preside este proceso se encuentra el juicio de utilidad que se imbrica en la fórmula descrita impregnando al silogismo clásico de una perspectiva dinamizadora.

Dicho en *román paladino* una medida será útil cuando con ella se alcance la meta que la Administración se había fijado. Sin embargo, no debemos reducir el estudio de la cuestión a una concepción maniquea de la realidad en la que no tenga cabida la apreciación de ciertos grados de utilidad a lo largo de una línea imaginaria que discurre entre un punto máximo de optimización en el que se encontraría lo absolutamente idóneo y un punto mínimo de derroche en el que estaría situado lo completamente inútil. El relativismo más categórico se debe imponer en el estudio de la idoneidad de una actuación de los Poderes Públicos pues, como pone de manifiesto LOPERA MESA, "la intensidad con que un medio contribuye al logro de un fin determinado puede variar en función de la perspectiva desde la cual se contemple"[357] en un claro parafraseo del célebre poema[358].

Por tanto, no podemos concluir que las medidas son o del todo útiles o del todo inidóneas porque la utilidad admite graduaciones en función de varias perspectivas, fundamentalmente dos: una perspectiva temporal y una perspectiva cuantitativa.

La perspectiva temporal a su vez nos conduce a una bifurcación en la resolución del problema pues nos obliga a considerar dos posibles escenarios de conflictividad: la idoneidad frente a la perdurabilidad en el tiempo de los efectos de las normas y la idoneidad frente al tiempo en que éstas o las actuaciones particulares de la Administración tardan en comenzar a surtir dichos efectos.

En primer lugar, si tenemos en cuenta que las normas son, con carácter general, instrumentos concebidos para desplegar sus efectos a lo

[357] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Pág. 388.

[358] CAMPOAMOR Y OSORIO R. *Doloras, poemas y humoradas.* Ed. Compañía Ibero-americana de publicaciones. Madrid/ Buenos Aires, 1920.

largo del tiempo, a la hora de enjuiciarlas no resulta tan sencillo saber cuando la medida es útil, no será fácil determinar si con la medida enjuiciada era posible alcanzar la meta fijada pues dicha posibilidad dependerá de la evolución de los acontecimientos.

Esta incertidumbre dota al concepto de utilidad de un carácter impreciso, lo que se aprecia en las palabras de SIEIRA MUCIENTES para quien "una medida limitadora de derechos es idónea si puede contribuir a la realización del objetivo que se propone, independientemente de si en la práctica el objetivo se ha logrado o no"[359]. Es decir, dicha autora descarta la simbiosis entre utilidad y consecución de resultados al tomar como punto de partida la idea de que una medida pueda calificarse de útil pese a que su consumación no haya servido para lograr el efecto deseado. En este sentido, precisa la citada autora, a la hora de determinar la utilidad de una medida, debemos tener presente la perspectiva temporal de la intervención administrativa ya que un medio que en un momento dado le puede resultar útil a la Administración puede no serlo siempre. Esto significa que cabe la posibilidad de que para alcanzar un fin la Administración Tributaria decida valerse de un medio que, en principio, le permite satisfacer el objetivo propuesto y que, sin embargo, tiempo más tarde, debido a un cambio de circunstancias, este mismo medio se revele como del todo inútil.

Desde este punto de vista, podemos concluir que no es conveniente una intervención absoluta mediante el juicio de idoneidad pues este cambio de circunstancias sobrevenido no debería afectar a la legitimidad de la intervención de la Administración Tributaria. De este modo, si no nos dejamos influir por el cambio de contexto producido, a la hora de enjuiciar la actuación de la Administración Tributaria con este subprincipio, únicamente se podrá declarar improcedente la medida adoptada cuando pudiese haber

[359] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit*. Págs. 853 y 854.

sido reconocida inequívocamente como inidónea para alcanzar su objetivo en el momento en que se adoptó.

A contrario sensu, se considerará que se habrá superado la primera fase del control de proporcionalidad si cuando se adoptó la medida esta se presentaba como útil, por más que con el transcurso del tiempo tuviera que reconocerse que había dejado de serlo por razones cuyo conocimiento era imposible en el momento en que la Administración tomó su decisión.

Por otro lado, como apuntábamos inicialmente, el enfoque temporal del juicio de idoneidad nos plantea otra disyuntiva si tenemos en cuenta que es necesario que entre la aprobación de una norma o la adopción de una decisión administrativa y la satisfacción de los objetivos perseguidos por una u otra ha de transcurrir un lapso de tiempo *a priori* indeterminado. Con carácter general no existe, por lo tanto, inmediatez entre la actuación y el éxito por lo que a la hora de decidir si la norma o actuación examinada es idónea hemos de considerar el tiempo que ha de transcurrir para que las normas comiencen a ofrecer los efectos deseados o la velocidad con que una decisión de la Administración es ejecutada y empieza a mostrarse efectiva.

Es evidente que una actuación administrativa o una norma jurídica serán más eficaces cuanto antes comiencen a surtir sus efectos, de manera que, hasta cierto punto, podemos ver en la rapidez de producción de la medida adoptada una referencia para determinar si esta es o no idónea. No obstante, este parámetro no puede radicalizar el juicio que se realice sobre lo que constituya el objeto de control pues no podemos entender que una medida normativa o administrativa no es útil por el hecho de que sus efectos tarden en hacerse realidad más tiempo del que inicialmente se había calculado.

Pero si esto es así, la pregunta lógica a la que debemos responder entonces es a la de cuánto tiempo habría que esperar para valorar objetivamente la idoneidad de una medida porque tampoco podemos dilatar hasta el infinito el período de observación. El problemas es que tratar de formular una regla general como respuesta a esta pregunta constituye una

auténtica utopía porque no parece juicioso establecer un plazo general desentendiéndonos de las circunstancias de cada caso concreto sino que lo más razonable sería estudiar caso por caso para decidir cuando ha transcurrido un período de tiempo suficiente para valorar los resultados de la actuación examinada.

Por otro lado, debemos subrayar que no sólo existen problemas intrínsecamente relacionados con la temporalidad de las normas sino que también encontramos alguna dificultad técnica desde una perspectiva funcional o cuantitativa pues puede ocurrir que las medidas adoptadas por la Administración o por el Legislador no alcancen todos sus objetivos sino que sólo alcancen el efecto deseado parcialmente.

En este sentido, si la medida enjuiciada sólo resulta útil parcialmente bien porque no nació como del todo útil en el momento en que fue adoptada bien porque el paso del tiempo ha erosionado una parte de su eficacia, el dilema que se presenta entonces es si debemos aceptar esta medida como útil o debemos considerar que no cumple con las exigencias de principio o test de idoneidad. En realidad el debate se puede centrar en lo que debemos entender exactamente por "útil" ¿Se podría entender que es útil una actuación de la Administración que únicamente va a permitir alcanzar algunos de los efectos deseados o debemos entender que únicamente es útil dicha actuación cuando le posibilita satisfacer la totalidad de sus objetivos?

Apriorísticamente tampoco es posible dar una respuesta a esta cuestión pues el concepto de útil es un concepto jurídico indeterminado lo que nos conduce irremisiblemente a la discrecionalidad del órgano enjuiciador que, con los hechos consumados y las circunstancias que moldean la decisión analizada, deberá dar una respuesta convincente.

Pero, pese a estas enormes dificultades para trazar un concepto preciso de la utilidad, sí es posible obtener unos perfiles generales de los contornos de este análisis si atendemos al contenido de los objetivos perseguidos. Desde este punto de vista sí podremos, al menos, ofrecer algunas líneas maestras a las que debería sujetarse el razonamiento de

quien trata de averiguar si una medida es útil y es que parece razonable entender que lo que se exige con el principio de proporcionalidad es evitar que se soslaye el cumplimiento de un principio al socaire de una medida que es manifiestamente inadecuada para el fin que sirve de pretexto para dejar de cumplir aquél[360]. Siendo esto así sería preciso determinar la importancia de cada uno de los objetivos perseguidos y otorgarles un trato diferente precisamente en razón a su entidad para finalmente poder concluir si la medida era o no útil.

Para ello será necesario agrupar los objetivos que se van a perseguir en función de su importancia y una vez que tengamos hecha esta clasificación analizaremos si la medida elegida satisface todos los objetivos (en cuyo caso ya no cabría ninguna duda de que es útil) o si únicamente logra conseguir la realización de algunos de los grupos hechos. En este último caso no se podrá sostener que la medida juzgada sea útil si no logra cumplir con el grupo de objetivos de mayor importancia por mucho que sirva a los grupos de objetivos de menor importancia. Por el contrario, sería lógico hasta cierto punto defender que una medida es útil pese a que no satisfaga todos los objetivos perseguidos en el caso de que los objetivos fundamentales si se cumplan pero no se logre alguna meta adicional. En este caso podríamos considerar superado el test de idoneidad y dejar el examen de la importancia de dicha meta adicional para el momento en que entre en juego el último de los tres test del principio de proporcionalidad, es decir, el test de proporcionalidad en sentido estricto[361].

En este sentido entendemos que el objetivo principal del régimen sancionador tributario es el de proteger la capacidad recaudatoria de la

---

[360] FORNIELES GIL A. "Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias" en VVAA (Dir. FERNÁNDEZ MARÍN F. / Coord. FORNIELES GIL A.) *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*. Ed. Atelier. Barcelona, 2010.

[361] CLÉRICO L. "Proporcionalidad, prohibición de insuficiencia y la tesis de la alternatividad" en VVAA (Coords. CLÉRICO L., SIECKMAN J-R. y OLIVER- LALANA D.) *Derechos fundamentales, principios y argumentación. Estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Ed. Comares. Granada, 2011. Págs. 177 y ss.

Administración y por tanto cualquier medida que garantice la meta perseguida debe ser considerada útil, pero, en cierto modo, con el listado de infracciones previsto por la LGT también se persigue, indirectamente, crear una conciencia infractora en el contribuyente pues no sólo se desea que la Hacienda Pública mantenga intactas sus arcas sino que también se desea que en el futuro, los infractores, se abstengan de actuar de forma contraria a la ley. No obstante, esta finalidad adicional a la que nos acabamos de referir no debería condicionar la validez de las medidas sancionadoras y de ahí, como veremos, la necesidad de contar con un criterio que agrave el importe de la sanción a imponer en el caso de que el sancionado sea reincidente.

Aclarados estos dos conceptos pasemos al análisis de cómo este juicio incide en la actividad de la Administración si bien, como decíamos, no nos limitaremos a describir el funcionamiento de este test de control únicamente respecto de la actividad administrativa puesto que debemos analizar cada uno de estos juicios desde una doble vertiente: en relación al legislador y en relación a la Administración:

4.1.2 JUICIO DE IDONEIDAD PARA EL LEGISLADOR. IDONEIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR CONTENIDO EN LA LGT Y DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO.

Para el legislador, este juicio supone la obligación de que los medios previstos en la ley hayan de ser los adecuados para alcanzar el fin que legitima la existencia de la norma y ello, en materia sancionadora, se va a traducir en la obligación que pende sobre el legislador de recoger un listado de infracciones cuya tipificación sea coherente con las obligaciones recogidas en la propia ley y persiga dejar intacta la capacidad recaudatoria de la Administración Tributaria y un listado de sanciones cuya severidad represente la suficiente entidad como para que su amenaza surta el efecto de disuadir al ciudadano de incurrir en las infracciones listadas en la ley.

De las infracciones y sus correspondientes sanciones previstas por la LGT nos ocuparemos en el capítulo correspondiente pero, en intrínseca relación con el juicio de idoneidad, hemos de referirnos a dos aspectos

tangenciales en todo régimen sancionador y que deberían presidir toda actuación legislativa en este campo.

En primer lugar, debemos recordar que el alfa de toda configuración de un listado de infracciones es que únicamente deben tipificarse como ilícitos aquellas conductas que potencialmente puedan resultar lesivas para el interés general[362] ya que, si lo que se persigue es garantizar la protección de un bien jurídico determinado, carece de toda utilidad (y de sentido común) prohibir actuaciones que no supongan ningún riesgo para dicho bien jurídico. Dicho de otro modo, únicamente tendremos un listado de infracciones útil cuando estas compelan a observar mandatos que de ser cumplidos contribuyan a garantizar la indemnidad del bien jurídico protegido y, por el contrario, la relación de infracciones resultará inútil y desproporcionada si suponen la interdicción de conductas que en modo alguno hagan peligrar el bien jurídico de que se trate.

Parece unánime la aceptación por la doctrina de la conclusión de que en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública[363], el bien jurídico protegido es la potestad recaudatoria de la Administración Tributaria en cuanto que constituye el principal medio para lograr el cumplimiento del deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de posibilitar, de ese modo, una justa redistribución de la riqueza. También el TS se ha pronunciado en este sentido al sostener en su sentencia de 6 de octubre de 2006[364] que el delito fiscal no es una clase de delito patrimonial sino que existen grandes diferencias entre uno y otro tipo

---

[362] ZORNOZA PÉREZ J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Op. Cit*. Pág. 171.

[363] Así QUERALT JIMENEZ J. *Derecho Penal Español: parte especial.* Ed. Atelier. Barcelona, 2008. Págs. 797 y ss.; SUÁREZ- MIRA RODRÍGUEZ C. (Coord.) JUDEL PRIETO A., PIÑOL RODRÍGUEZ J. R. *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte especial.* Ed. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2008. Págs. 356 y ss.; MUÑOZ CONDE F. *Derecho Penal. Parte especial.* Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2009. Págs. 963 y ss.

[364] RJ 2006/8006

de delitos y, entre ellas, que “en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado. Las cantidades que, por ejemplo, debió ingresar el procesado y no lo hizo, nunca han podido integrar el patrimonio del Estado, como en el delito de malversación, porque no llegaron a tener entrada en él.

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”.

Siendo esto así y dado que los principios del orden penal son igualmente los inspiradores del Derecho Administrativo Sancionador, tenemos que colegir que la finalidad que debe presidir la inclusión de una conducta en la gama de infracciones castigadas por la LGT ha de ser la protección de la actividad recaudatoria de la Administración, de manera que únicamente deberían castigarse aquellas conductas que entorpezcan o dificulten dicha labor recaudatoria.

El segundo de los aspectos que se hace necesario analizar no resulta, sin embargo, tan claro como el anterior pese a que, *prima facie,* su estudio pudiese aparentar no presentar dificultad alguna. Según se desprende, como veremos, del régimen jurídico sancionador contenido en la LGT el objeto del mismo se concibe con la mayor amplitud abarcando tanto las conductas activas como las pasivas, es decir, se castigan tanto las acciones como las omisiones y en este punto es claro el art. 183.1 LGT cuando señala que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.

Así pues, a la hora de relacionar la lista de conductas infractoras, el legislador va a tener presente que no sólo las acciones pueden ser constitutivas de un atentado contra las facultades de la Administración Tributaria sino que el perjuicio puede venir ocasionado también por la falta

de actuación del contribuyente cuando viniendo obligado a ello, ignora con su pasividad el cumplimiento de sus deberes.

Lo que ocurre es que desde el momento en que la mera abstención del cumplimiento de los deberes que recaen sobre el obligado tributario puede ser castigada como una infracción tributaria, podría surgir la duda de si es imprescindible que el sujeto exteriorice su conducta para que sea posible imponerle un castigo y en el caso de decantarnos porque no sea necesaria dicha exteriorización cabría entonces preguntarse si los meros pensamientos o intenciones también pueden ser sancionados.

En principio, todo parece apuntar a que el vínculo que exista entre la conducta prohibida y el perjuicio causado al bien jurídico protegido debe venir dado por la exteriorización de aquella pues lo determinante para que la Administración ponga en marcha los resortes de su potestad sancionadora debería ser la existencia de un resultado lesivo para ésta. Ello eliminaría la posibilidad- que si existe en los delitos - de castigar la infracción en grado de tentativa puesto que lo único que resulta relevante y castigable es el resultado.

Sin embargo, de algún modo, la LGT ha querido matizar este principio mediante la tipificación de forma autónoma de conductas que por sí mismas no afectan a la capacidad de recaudación de la Administración pero que pueden considerarse como preparatorias de otras conductas castigadas que sí conllevan un perjuicio evidente para la Hacienda Pública. Se trata de las conductas tipificadas en los arts. 200 y 201, es decir, las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200) y las infracciones tributarias por incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201). Estas infracciones no producen un resultado dañoso para la Hacienda Pública, al menos no directamente, sino que más bien pueden considerarse como actos preparatorios para la ejecución de otras infracciones como la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191) o incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art.

192). No obstante, en estos casos podemos identificar otro bien jurídico protegido para la protección del cual sí constituye un medio adecuado la tipificación de las conductas engarzadas en los referidos artículos 200 y 201 LGT, estamos hablando del interés general del Estado en que las empresas sean prósperas a fin de poder recaudar impuestos[365] y del consiguiente y necesario control de la actividad de las empresas para poder comprobar la realidad de sus beneficios[366].

Habiendo dejado bien sentadas ambas cuestiones debemos profundizar en la vinculación que tiene el Poder Legislativo con el juicio de idoneidad y para hacerlo conviene empezar retomando la idea ya explicada de que el hecho de que el legislador persiga un fin legítimo no convierte automáticamente en legítimos -ni por ende en idóneos- los medios utilizados para alcanzarlo y, en este sentido, cabe resaltar que el juicio de idoneidad se centra en averiguar si el legislador ha ofrecido a la Administración Tributaria unos medios con los que realmente ésta pueda alcanzar los objetivos que persigue la ley que la habilita para actuar.

El problema estriba en la dificultad que se nos presenta a la hora de demostrar empíricamente la eficacia preventiva de las normas sancionadoras y ello, tal y como expone acertadamente LOPERA MESA[367], por varios motivos.

En primer lugar para poder concluir si las normas sancionadoras son eficaces debemos estar seguros de que el grado de conocimiento que los

[365] BLANCO CAMPAÑA J. *El Derecho contable en España*. Ministerio de Economía y Hacienda, 1983. Págs. 25 y ss.

[366] SÁNCHEZ HUETE M. A. *Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2007. Págs. 300 y ss. En este punto Sánchez Huete citando a Merino Jara en su obra *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, señala que el objetivo del control de los libros y registros contables es en concreto ofrecer a la Administración "un medio para comprobar la renta del sujeto pasivo, el volumen de operaciones, la cuota repercutida y soportada".

[367] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 419 y ss.

contribuyentes tienen de dichas normas es alto. Ello no es baladí porque de no ser conocidas las normas coactivas por quien ha de sentirse amenazado por ellas pueden derivarse dos escenarios: que la norma cuyo cumplimiento pretende asegurar la norma sancionadora sea incumplida o que, pese a su desconocimiento, sea igualmente cumplida.

Puede ocurrir, en efecto, que la norma que contiene el objeto cuya protección persigue la norma sancionadora sea incumplida y que, por lo tanto, tengan que entrar en juego los mecanismos represores de la Administración Tributaria. Ahora bien, este incumplimiento se debería en este caso no a la osadía del contribuyente que consciente de sus obligaciones y de la amenaza de sanción que se cernía sobre él para el caso de incumplirlas decidió igualmente quebrantar la ley, sino a la ignorancia de que ésta le obligaba a adoptar una conducta determinada. Evidentemente, el contribuyente será castigado puesto que, como es sabido, "la ignorancia de las leyes no exime de su cumplimiento" -según consagra el art.6 del CC- pero el carácter preventivo de la norma sancionadora se vería ciertamente diluido ya que el obligado tributario no era conocedor de la norma así que no podemos saber si, en el caso de haberla conocido, ésta le habría disuadido de actuar como lo hizo o no.

Por otra parte es posible que la norma protegida por la norma sancionadora sea cumplida pese a que el contribuyente no conozca la existencia o el alcance exacto de la norma sancionadora. Ello ocurriría en aquellos casos en los que la norma de referencia cuente con la aprobación moral generalizada de la ciudadanía lo que conduciría a que los contribuyentes cumplan la ley no por sentirse amenazados por la posibilidad de que les sea impuesta una sanción para el caso de que no lo hagan sino por los dictados de su ética tributaria[368]. De hecho, como ponen de

[368] Define Tipke la ética tributaria como "la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos- legislativo, ejecutivo y judicial- y por el ciudadano contribuyente" TIPKE A. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Op. Cit*. Pág. 21

manifiesto GIARRIZZO y SIVORY, en la actualidad todos los estudios realizados sobre evasión fiscal coinciden en señalar que es la moral fiscal la que actúa como elemento imprescindible (aunque no suficiente) para conseguir que los ciudadanos cumplan con su deber de pagar impuestos[369].

En este segundo escenario, salvo excepciones, la cobertura de la norma de sanción tendría un ámbito marginal dado que sería la moral tributaria de la gran mayoría de los contribuyentes y no la norma sancionadora la que provoque la aceptación del deber de cumplir las obligaciones que la norma protegida le impone. Esto significaría que el grado de cumplimiento de la norma protegida sería más o menos el mismo en el caso de que la norma sancionadora no hubiese sido promulgada lo que evidenciaría que esta última no sería necesaria.

En segundo lugar, para valorar la eficacia de las normas sancionadoras debemos tener en cuenta la condición socioeconómica de sus destinatarios en la medida en que esta pueda influir de un modo determinante en el cumplimiento de las leyes. En este sentido suscribimos lo señalado por LOPERA MESA quien apunta que "la amenaza de sanción sólo está en condiciones de disuadir a quienes por su posición social y económica, obtienen suficientes recompensas de la obediencia pero no a los individuos a quienes actuar conforme a derecho no les reporta los mismos beneficios y para quienes incluso puede resultar más racional el infringir la ley y asumir el riesgo de la sanción[370]". El problema es que no podemos concretar con exactitud quiénes son estos sujetos a los que les compensa arriesgarse a defraudar a la Hacienda Pública pues los distintos estudios

[369] GIARIZZO V. y SIVORY S. "La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores" en *Pecunia. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.* Núm. 10, 2010. Págs. 95-124.

[370] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal*. *Op. Cit*. Págs. 419 y ss.

realizados[371] arrojan resultados contradictorios: así, mientras que en algunos análisis se defiende la idea de que existe una relación positiva entre el nivel de renta y la ética fiscal de manera que a mayor nivel de renta menor porcentaje de contribuyentes que defraudan, en otros, por el contrario, se pretende demostrar que aquellos que soportan unos tipos impositivos más elevados son quienes poseen una mayor propensión marginal al fraude tributario.

Por paradójica que parezca, nuestra opinión es que existen razones para creer que unos y otros tipos de estudios están en lo cierto. Por una parte los individuos con rentas superiores podrían incurrir en fraude en menor medida porque disponen de mecanismos legales que les permiten materializar su economía de opción mediante la adopción de fórmulas que les sitúen en una posición más ventajosa a la hora de pagar impuestos. Esta economía de opción es un instrumento de ahorro del que no hacen tanto uso los individuos de las capas de población con menos recursos.

Por otra parte, sin embargo, diversos trabajos han logrado demostrar que la tendencia a la evasión es mayor entre los contribuyentes con tipos marginales más elevados, si bien, no se ha logrado discernir si dicha tendencia defraudatoria se debe a que los contribuyentes con rentas más altas tienen un mayor grado de desconfianza hacia el Estado y hacia la eficacia con que éste realiza la redistribución de la riqueza nacional o si se debe al hecho de que los contribuyentes de dicho estamento fiscal se ven más oprimidos o ahogados por los tipos marginales que se les imponen, por lo que deciden defraudar a la Hacienda Pública para poder mantener su tren de vida.

Pero al margen de estas digresiones teóricas, veamos en la práctica como es aplicado el subprincipio de idoneidad en el plano legislativo. La LGT encomienda un fin a la Administración tributaria, cual es el de garantizar que

[371] Para un mayor conocimiento de los distintos estudios realizados vid GAMAZO CHILLÓN J. C. "Principales trabajos empíricos en materia de evasión fiscal" en *Análisis de estudios económicos y empresariales.* Núm. 9, 1994. Págs. 199-218.

todos los ciudadanos cumplan con su deber de contribuir, mediante el pago de sus tributos, al sostenimiento de los gastos públicos. Pues bien, para conseguir la realización de dicho fin es necesario que la Administración disponga de unos medios que sean apropiados. Si el legislador encomienda a la Administración tributaria la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cobro de los tributos, consecuentemente tendrá que concederle medios que sean útiles para obligar al deudor al pago.

Ello se traduce, en este caso concreto, en la necesidad de contar con un poder de coacción sobre el obligado tributario ya que, de lo contrario, la efectividad de la norma y, por ende, del sistema tributario en sí, dependería de la única voluntad de aquél.

Pero esta cuestión, que planteada en estos términos parece clara, genera, no obstante, algunas dificultades cuando entran en escena los derechos fundamentales del obligado tributario.

Podemos comprobar el planteamiento de este conflicto en materia de recaudación.

Según la LGT iniciado el procedimiento de apremio, la Administración Tributaria podrá proceder a practicar el embargo de los bienes del deudor conforme al orden previsto en el art. 169.2 LGT[372] si bien dicho orden puede

[372] Según lo dispuesto por el art. 169.2 LGT "si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado" añadiendo que en el caso de que estos criterios fuesen de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por un orden descrito por el propio artículo que pasa a relacionar una serie de bienes embargables.

Este orden atiende comienza por los bienes fungibles y de factible cobro y paulatinamente va desgranando toda clase de bienes hasta llegar a aquellos cuyo cobro puede ofrecer mayores dificultades. Así empieza el art. 169.2 por el dinero en efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito para seguir con los créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; sueldos, salarios y

ser alterado en caso de que la Administración Tributaria y el deudor así lo hayan acordado ello, siempre y cuando tal y como señala el art. 169.4 LGT, los bienes que señale el deudor "garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros".

Pero para el caso de que no se haya llegado a dicho acuerdo, lo que prevé la LGT es que la Administración Tributaria deberá respetar escrupulosamente el referido orden recogido en el segundo apartado del art. 169 y lo que podría ocurrir es que la Administración se viese en la situación de no poder embargar dinero en efectivo, créditos o salarios o que fuese evidente que ninguno de estos bienes tenga entidad suficiente para asegurar el cobro del total de la deuda por lo que, presentándose como infructuoso el cobro de la deuda mediante el embargo de las tres primeras categorías del art. 169, tuviese la obligación de realizar el embargo de bienes inmuebles o incluso de bienes muebles (incluidas joyas y metales preciosos). En este caso, podría darse un problema de efectividad en la actuación de la Administración pues debemos afirmar que de poco le valdría a la Administración tributaria que el legislador le otorgue la capacidad para trabar dicha clase de bienes del deudor si no se le es posible hacer uso de la coacción para que estos bienes le sean entregados.

No recoge expresamente la LGT las facultades de coercibilidad de que dispone la Administración tributaria en la vía de apremio, sin embargo, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) al ocuparse de la práctica de los embargos, en su art. 76 señala que "en caso de negativa a la entrega inmediata o cuando esta no sea posible, se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, haciéndose constar en diligencia" y, para concretar cuáles son esas posibles "medidas necesarias", más adelante precisa que "lo

pensiones; y, tras incluir una acertada relación de bienes y derechos, llegar finalmente hasta los créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

dispuesto en este apartado se efectuará teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 142 y 146 LGT en relación con la entrada en fincas y locales y las medidas de aseguramiento que es posible adoptar".

Así pues, el RGR contiene una remisión expresa a lo dispuesto por los arts. 142 y 146 LGT, es decir, a la regulación que acomete la LGT de las actuaciones de inspección. En dichos artículos se contienen concretamente las facultades atribuidas a los funcionarios que desempeñen funciones de inspección de los tributos y las medidas cautelares que se pueden adoptar en el procedimiento de inspección[373] y cabe entender, en virtud de la mencionada remisión efectuada por el art. 76 RGR que estas mismas facultades y estas mismas medidas pueden ejercerse y ser adoptadas en el procedimiento de apremio.

Así las cosas, en el primero de dichos artículos, en el art. 142 LGT se señala, entre otras cosas, que "cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los

[373] Describe el art. 142.1 RGR las funciones de los inspectores señalando que. "las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias."

funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine".

Por tanto, los funcionarios de la Administración tributaria que desarrollen funciones de inspección tienen atribuida la facultad de acceder a aquellos lugares donde se encuentren los bienes del deudor que se considere necesario embargar. Lo que ocurre es que si dichos bienes se encuentran en el domicilio del deudor, la Administración se va a dar de bruces con el carácter inviolable que del mismo predica el art. 18 CE[374]. ¿Cómo conjugar entonces el derecho fundamental del obligado deudor con el deber de la Administración de garantizar el funcionamiento del sistema tributario? ¿Qué medios le puede conceder el legislador a los funcionarios de la Administración tributaria para que lleven a cabo sus cometidos sin que ello colisione con el derecho de la inviolabilidad del domicilio?

La solución nos la da el propio legislador en el mismo artículo 142 cuando dispone que "cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el art. 113 de esta ley" y lo que señala el art. 113 LGT es que "cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".[375]

Así pues, se traza en la LGT una salida al problema formulado que, al tiempo, es plenamente constitucional y afortunadamente funcional, añadiendo un carácter subsidiario a esta vía al establecer el propio art. 169

---

[374] Reza el art. 18. 2 CE que "el domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en el sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito."

[375] En este mismo sentido el art. 76.1 RGR añade que "cuando sea necesario el acceso a los bienes embargados a efectos de su identificación o ejecución, podrá requerirse el auxilio de la autoridad."

en su párrafo 4 que "en todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario" lo que además de algún modo viene a matizar el orden establecido con carácter general por el ya comentado art. 169 en su párrafo segundo .

Se completan estas previsiones con el deber de colaboración de los juzgados y tribunales con los órganos administrativos que se proclama en el art. 164.3 LGT, cuando señala que "los juzgados y tribunales estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución".

Sin embargo, no siempre las previsiones del legislador han sido acertadas y, en ocasiones, el TC ha tenido que someterlas a un control de proporcionalidad y recordarle que la legitimidad del fin perseguido no convierte en legítimos los medios utilizados.

A modo de ejemplo podemos destacar el examen de constitucionalidad conforme, entre otros, al subprincipio de idoneidad realizado por el TC con respecto a la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1999, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos[376].

[376] En dicha Disposición Adicional Cuarta se señalaba literalmente lo siguiente: "Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa. En las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, este último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo".

En su sentencia 194/2000, de 19 de julio, el TC tras recordar que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que se deriva del art. 31 CE añade que "el legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento (STC 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el recargo del art. 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre) o a compensar o resarcir al Erario público por los perjuicios que puedan derivarse de dicho incumplimiento (STC 76/1990, de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 51.2 b) LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril). También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE respecto de las primeras y los arts. 25 y 24 CE respecto de las segundas…".

Por tanto, volvemos a traer a colación un ejemplo de cómo la jurisprudencia del TC ha mostrado especial interés en incidir en que la legitimidad del fin no es suficiente para considerar que los medios usados

Según el criterio de un grupo de diputados esta disposición estaba afectada de un vicio de constitucionalidad pues entendían vulneraba los principios de generalidad (art. 31.1 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE), igualdad (arts. 31.1 y 14 CE), prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE), legalidad (arts. 31.1 y 25 CE), justicia (art. 31.1 CE), seguridad jurídica (art. 9.3 CE), interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), economía de mercado (art. 38 CE), derechos de los consumidores (art. 51.1 CE), respeto al Derecho y a los valores superiores del Ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE) y las reglas del procedimiento legislativo (arts. 86 y 88 CE).

para alcanzarlo sean legítimos pero, dicho esto, también debemos resaltar que admite la posibilidad de que se puedan utilizar medios que en principio no parezcan los más idóneos para conseguir un fin determinado si finalmente se demuestra que pueden servir para ese propósito y si respetan los principios constitucionales que resulten de aplicación.

Precisamente en el caso concreto que se examinaba en dicha sentencia, el legislador se había apoyado en unas medidas poco frecuentes puesto que había apostado por una medida de carácter no sancionadora para castigar una infracción tributaria y con respecto a esta singular forma de perseguir los ilícitos, el tribunal corroboraba su admisibilidad al decir que “en efecto, el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inhabitual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre y 233/1999, de 16 de diciembre) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función – de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre).

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo y 197/1992, de 19 de noviembre); y también hemos dicho que «en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone

a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 214/1994, de 14 de julio)» (STC 46/2000, de 17 de febrero); pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin…"

Como vemos, el TC admite que el legislador adopte caminos distintos de los ordinariamente considerados razonables pero insiste una y otra vez en recordar que esos caminos tienen que ser estrictamente respetuosos con los principios que marcan su uso, algo que en este caso concreto el legislador, a juicio del TC, no había hecho. En palabras del TC "…aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal –, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia»[STC 221/1992; en el mismo sentido, STC 214/1994]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada".

Señala el TC que la legitimidad de los fines perseguidos no será suficiente para considerar que los medios utilizados también sean legítimos si la adopción de estos carece de una justificación razonable y dado que, en este caso, adolecía de esta carencia, pese a reconocer que en abstracto la medida prevista por la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1999, de 13 de abril podría resultar idónea para la represión del fraude fiscal, acaba por considerar que dicha medida no es constitucional.

4.1.3 JUICIO DE IDONEIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.

Para la Administración supone la obligación de utilizar alguno de los medios que la ley arbitra y, en concreto, de usar aquellos medios que sean coherentes no sólo con el fin que se espera alcanzar sino también con las circunstancias en que la Administración va a actuar, con el marco fáctico que va a rodear la actuación del órgano administrativo competente para intervenir.

Es de suponer que el legislador recogerá aquellos medios que sean útiles para conseguir una serie de resultados (pues de lo contrario su actuación sería contraria al principio de proporcionalidad) y, si es así, la Administración no puede ignorarlos pero tampoco podrá escoger aleatoriamente cualquiera de ellos sin atender a la realidad sobre la que tiene que actuar.

Antes de adentrarnos en un análisis más detenido de lo que este juicio de idoneidad supone para la Administración, conviene puntualizar nuevamente que esta elección no estará acotada únicamente a aquellos instrumentos de actuación que ofrezcan una garantía total de alcanzar plenamente el objetivo que fundamenta la actividad administrativa sino que, para que se entienda superado el test de idoneidad bastará con que se elija un medio que, en gran medida, contribuya a la consecución de dicho objetivo[377].

Vayamos al ámbito de las medidas cautelares para entender esta cuestión. Según el art 146 LGT “en el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

[377] SCACCIA G. *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio constitucionale*. Ed. Giuffre. Milan, 2000. Págs. 264 y ss.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate".

Así pues, el legislador ofrece a la Administración tributaria una serie de medidas de entre las cuales los órganos inspectores elegirán las que consideren más adecuadas para garantizar la conservación de las pruebas. Dice la LGT que la Inspección podrá recurrir al precinto, al depósito o a la incautación pero sin determinar en qué casos se deberá optar por el precinto o en cuales por la incautación, pues ello, lógicamente dependerá del caso concreto.

Así pues, una vez que el legislador ha puesto a disposición de la Administración un paquete de medidas o instrumentos de actuación, con los que poder conseguir el fin propuesto (que no es otro que garantizar que las pruebas "determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias" no sufran alteración alguna), corresponde a la Administración actuar de conformidad al principio de proporcionalidad y lo que este exige, en una primera fase, es que se utilicen medios que sean útiles o idóneos para alcanzar el fin legitimador de la actuación administrativa.

La actuación administrativa no sería respetuosa con el principio de proporcionalidad si la Administración utilizase un medio que además de restringir un derecho se revelase absurdo o manifiestamente inadecuado. De nada valdría, por ejemplo, precintar un documento si dejamos que dicho documento permanezca en posesión del deudor, lo más razonable sería incautarlo o depositarlo, pues de otra forma, aún usando la Administración uno de los medios legales, es probable que el documento finalmente desaparezca o resulte alterado.

Según EISENMANN[378], no se trata el juicio de idoneidad de un elemento externo a los poderes administrativos sino que es un elemento

[378] EISENMANN C. *Cours de Droit Administratif (Tom II)* Ed. Libraire Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 1983. Págs. 479 y 480.

intrínseco a éstos y ello, según ÁLVAREZ GARCÍA se traduce en un ineludible deber de la Administración de observar el principio de proporcionalidad pues para que una medida se considere válida debe permitir la consecución exitosa de un fin[379], es decir, que entre el fin perseguido que justifica la actuación administrativa y el medio que se elige por la Administración debe haber una relación de causalidad.

Con todo debemos insistir en la idea de que esta vinculación que conlleva la exigencia de una relación de causalidad no es una vinculación absoluta, no estamos ante una atadura que neutralice la discrecionalidad de la Administración sino que es un límite que se ha de interpretar con flexibilidad, de modo que "sólo si la inidoneidad aparece como evidente, por medio de premisas muy seguras, debe considerarse que la medida no supera el juicio de idoneidad"[380].

4. 2. JUICIO DE NECESIDAD (Erforderlichkeit).

Para averiguar si una actuación administrativa ha quebrantado el principio de proporcionalidad no sólo han de tenerse en cuenta el contenido y el fin perseguido por la medida sino también el sacrificio soportado por el destinatario de la misma[381].

Pues bien, precisamente con el test de necesidad se va a examinar la actuación de los Poderes Públicos desde el punto de vista de los posibles efectos perniciosos que produce. La pregunta que nos planteamos con el también denominado subprincipio de indispensabilidad es según LAURA CLÉRICO "si existen medios alternativos que promuevan en forma más

[379] ÁLVAREZ GARCÍA V. *El concepto de necesidad en el Derecho Público.* Ed. Civitas. Madrid, 1996. Págs. 448 y ss.

[380] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit.* Pág. 854.

[381] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 117 y ss.

eficaz y eficiente el derecho fundamental de prestación positiva que el medio escogido por el Estado, y que al mismo tiempo limiten los fines colisionantes en igual (o en menor) medida[382]".

En palabras de LOPERA MESA con el test de necesidad "se trata de establecer si la medida enjuiciada, comparada con otros medios alternativos igualmente idóneos para alcanzar el mismo fin, resulta ser la más benigna (o menos lesiva) para los derechos fundamentales afectados"[383] de lo cual podemos extraer, apartándonos pese a ello del análisis desarrollado por la propia autora, que existen dos etapas en la estructuración argumentativa del subprincipio de necesidad: la búsqueda de medios alternativos idóneos y la búsqueda del medio más benigno. Sostenemos un criterio de estructuración del juicio de necesidad distinto al de LOPERA MESA en cuanto que dicha autora entiende que lo razonable sería su sistematización en tres etapas: la búsqueda de medios alternativos, el examen del grado de idoneidad de los medios y la búsqueda del medio más benigno.

En nuestra opinión es más sensato refundir las dos primeras etapas (la búsqueda de medios alternativos y el examen del grado de idoneidad de los medios) en una única etapa pues lo lógico sería que cuando el órgano controlador realice la búsqueda de medios alternativos deba (ya en ese mismo momento en el que está sopesando si utilizarlos o no en la comparación) desechar aquellos medios que no resulten idóneos. Creemos que no tiene mucho sentido que en un primer momento se busquen todos los medios alternativos que existan sin cuestionarnos si sirven o no sirven para lograr cumplir el objetivo que si se ha realizado con la medida analizada y que dejamos para una segunda etapa el análisis de dichos medios para determinar si estos son o no idóneos pues supondría una pérdida de tiempo

[382] CLÉRICO L. "Proporcionalidad, prohibición de insuficiencia y la tesis de la alternatividad" en VVAA (Coords. CLÉRICO L. SIECKMAN J-R. y OLIVER- LALANA D.) *Derechos fundamentales, principios y argumentación. Estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy. Op. Cit.* Pág. 188.

[383] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit.* Págs.434 y ss.

para el órgano controlador que tendría que examinar los medios alternativos hasta en tres ocasiones: primero para ver cuáles son estos medios y en qué consisten, luego para ver si son útiles y finalmente para ver si causan menos perjuicios que el medio que había sido elegido.

4.2.1 ETAPAS

Teniendo en cuenta lo dicho podemos distinguir, por tanto, dos grandes momentos en el uso del subprincipio de necesidad o indispensabilidad.

4.2.1.1 Búsqueda de medios alternativos idóneos.

Como decíamos, el subprincipio de necesidad nos informa de si el medio elegido es, de entre todos los posibles medios a elegir, el que menos daños causa a los derechos de los afectados. Esto significa que la instrumentalización de este subprincipio se basa en la comparación entre alternativas, ya sean leyes alternativas (cuando estamos juzgando la actuación del legislador) o normas o medidas administrativas alternativas (si lo que evaluamos es la actuación de la Administración).

El uso del principio de proporcionalidad va a consistir en esta segunda fase en la realización de una comparación entre la medida adoptada y ahora cuestionada y otras medidas alternativas por lo que, siendo esto así, la lógica nos impone un requisito para poder utilizar el juicio de indispensabilidad y es que además del medio elegido deben existir otros medios (al menos uno) que igualmente podrían haber permitido alcanzar el resultado apetecido y que nos posibiliten realizar una comparación.

Así pues, para que el órgano judicial que vaya a controlar la actividad del legislador o de la Administración pueda aplicar el test de necesidad tendrá que contar con varios medios alternativos a la medida enjuiciada y una vez tenga conocimiento de todos esos medios procederá a efectuar la comparación de todos ellos para saber cuál de todos habría sido el más benigno con los derechos e intereses legítimos de los sujetos afectados.

Ahora bien, hemos de tener en cuenta que la elección de dichos medios no es completamente libre para el órgano controlador sino que, insistimos, ha de ceñirse a medios que resulten igualmente idóneos. El grado de idoneidad que han de alcanzar dichos medios alternativos ha sido, sin embargo, una cuestión controvertida. Así, mientras que en la doctrina y jurisprudencia alemana se entendía que la idoneidad de los medios alternativos había de ser equiparable a la de la medida adoptada, en nuestro país, autores como GONZÁLEZ- CUELLAR SERRANO consideraban que se debía de atemperar esta exigencia de "igual aptitud". En opinión de dicho autor exigir que la eficacia del medio alternativo menos lesivo sea la misma que la del medio más gravoso supone, en la práctica, la inaplicación del subprincipio de necesidad ya que, señala, "normalmente la medida más gravosa asegura con mayor intensidad que la medida más benigna la consecución del fin perseguido[384]" por lo que difícilmente encontraremos un medio alternativo menos lesivo que permita alcanzar el objetivo propuesto con la misma eficacia que la medida cuestionada.

Frente a esto se pronuncia cierto sector doctrinal[385] que defiende que el nivel de eficacia exigida a unos medios y a otro ha de ser el mismo e incluso que para medir dicho grado de eficacia los criterios que se han de utilizar han de ser los mismos en uno y otro caso. Por el contrario sostiene LOPERA MESA[386] que no sería muy acertado emplear todos y cada uno de los criterios tenidos en cuenta para analizar la medida objeto de análisis ya

---

[384] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. *Op. Cit*. Pág. 197.

[385] Así CLÉRICO L. en "Proporcionalidad, prohibición de insuficiencia y la tesis de la alternatividad" en VVAA (Coords. CLÉRICO L., SIECKMAN J-R. y OLIVER-LALANA D.) *Derechos fundamentales, principios y argumentación. Estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy. Op. Cit*. Págs. 177 y ss. o BERNAL PULIDO C. en "Tribunal Constitucional, legislador y principio de proporcionalidad. Una respuesta a Gloria Lopera" en *Revista Española de Derecho Constitucional.* Núm. 75, 2005. Págs. 417-444.

[386] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 439 y 440.

que ello restaría operatividad al subprincipio de necesidad. Dicha autora entiende que lo más probable es que, al igual que defiende GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, las medidas alternativas no resistan la comparación con la medida más gravosa desde todas las perspectivas pues normalmente cuando nos preguntemos con qué medida se garantiza el éxito con mayor certeza, obtendremos como respuesta que la medida más eficaz (desde el punto de vista de la consecución del resultado) es la más restrictiva de los derechos.

No podemos estar más en desacuerdo con esta opinión puesto que no hay ninguna evidencia empírica seria que apoye esta idea[387] sino que, más bien al contrario, entendemos que no es la severidad de las sanciones la que desincentiva al presunto infractor de vulnerar la ley sino que el verdadero elemento disuasorio de un régimen sancionador se halla en la certeza que el ciudadano tenga de que será castigado en caso de no cumplir la ley. Una medida no va a ofrecer mayores garantías de éxito para preservar el bien jurídico que se desea proteger por el hecho de ser una medida más dura o más restrictiva sino que las perspectivas de que una la norma protegida por la medida sancionadora vaya a ser cumplida aumentarán si se acompaña de un procedimiento sancionador ágil (aunque garantista) y de los recursos humanos y materiales necesarios para que el obligado tributario tenga suficientes razones para tener el pleno convencimiento de que su conducta ilícita no quedará impune.

Desde luego para garantizar que una sanción cumple su fin esta ha de tener cierta entidad pues si se reduce a un castigo simbólico o de escasa cuantía más valdría confiar en la ética tributaria del contribuyente para esperar que éste cumpla con sus obligaciones. Sin embargo, no debemos por ello caer en el error de pensar que habrá más probabilidades de que la

[387] HIERRO SÁNCHEZ- PESCADOR L. *La eficacia de las normas jurídicas*. Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2003. Págs. 165 y ss. Dicho autor incluso llega a defender la existencia de supuestos en los que se demostró que el aumento de la severidad de ciertas sanciones no sólo no consiguió una mayor capacidad disuasoria sino justamente lo contrario.

sanción alcanzará su objetivo cuanto más dura sea sino que lo que se debe hacer es tratar de elevar las probabilidades de que dicha sanción sea impuesta. Por ello nos inclinamos a pensar en que no habría ningún inconveniente en contraponer la medida analizada a las medidas alternativas valorando todos los criterios tenidos en cuenta para la adopción de la decisión tomada en su día. Podemos realizar la comparación tanto desde la perspectiva temporal como de la perspectiva cuantitativa y si concluimos que otras medidas que en su momento fueron desechadas ofrecen la misma garantía de inmediatez en la obtención de resultados y sostenimiento de sus efectos durante un período de tiempo similar por un lado (perspectiva temporal) y ofrecen la misma garantía de consecución total de resultados (perspectiva cuantitativa), en caso de que dichas medidas sean menos restrictivas que la adoptada, habrá que concluir que la medida enjuiciada no supera el test de necesidad y, por lo tanto, resulta desproporcionada.

Pero este debate doctrinal ha sido zanjado por la jurisprudencia del TC el cual, hemos de observar, ha sido ciertamente comedido a la hora de aceptar medios que puedan utilizarse en la comparación y se ha ceñido a sanciones alternativas que el propio legislador haya previsto en otras normas para la protección de bienes jurídicos de similar naturaleza exigiendo, en todo caso, un análisis previo de resultados de su aplicación en base a magnitudes plenamente contrastables. Ello puede comprobarse en la STC 161/1997, de 2 de octubre cuando señala que “respecto del canon para determinar la proporcionalidad de un precepto basado en el argumento de «la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia que la analizada», ya hemos dicho que el control de este Tribunal Constitucional «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 orgánicamente concebido, pues «sólo si a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta

evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador, podría procederse a la expulsión de la norma del ordenamiento» (STC 55/1996, fundamento jurídico 8.º).

Las medidas alternativas han de ser, pues, palmariamente de menor intensidad coactiva y de una funcionalidad manifiestamente similar a la que se critique por desproporcionada".

Por tanto, la eficacia desplegada por las medidas sancionadoras alternativas ha de ser de igual o superior intensidad a la medida analizada y para poder efectuar una comparación acertada hemos de contemplar el objeto de análisis desde todas las perspectivas posibles.

4.2.1.2 Búsqueda del medio más benigno.

Con el test de necesidad se va a estudiar la intervención pública desde la óptica de su indispensabilidad, es decir, se va a realizar el análisis de una actuación que, de una manera más o menos intensa, ha incidido en la órbita de los derechos fundamentales y se va a realizar para averiguar si dicha intervención es indispensable y no excesiva y si no sería posible adoptar una conducta menos gravosa para los derechos de los particulares afectados[388].

Uno de los rasgos que caracteriza al subprincipio de necesidad y que lo distingue de los otros subprincipios es, como acabamos de explicar, la comparación de los distintos medios disponibles para saber si hubiera sido posible utilizar una medida menos gravosa para la esfera de los derechos y libertades invadida por los Poderes Públicos. La preponderancia de este rasgo, sin embargo, no constituyó una cuestión pacífica por lo que debemos ocuparnos, siquiera brevemente, de la confusión que en los primeros años de nuestra reciente democracia reinaba en cierto sector doctrinal en cuanto

[388] PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional" en *Jueces para la democracia*. Núm. 28, 1997. Pág. 70.

a la delimitación del juicio de necesidad con respecto al principio de proporcionalidad *stricto sensu.*

Así, por ejemplo, ALONSO GARCÍA entendía que no se puede identificar el principio de proporcionalidad con la búsqueda de la alternativa menos gravosa. En palabras del citado autor "la proporcionalidad es conceptual y operativamente distinta de la alternativa menos gravosa. La primera se refiere al estudio de los contenidos de los derechos fundamentales afectados por el acto; la segunda se basa no en el contenido del derecho fundamental, sino en la relación entre ese acto concreto y otros hipotéticos"[389]. Según lo expuesto por dicho autor desde el punto de vista del principio de proporcionalidad únicamente interesa que el contenido de los derechos de los individuos no se vea excesivamente afectado de modo que lo que se garantizaría sería evitar unas consecuencias excesivamente gravosas pero no necesariamente la elección del medio menos gravoso pues la relación comparativa de los perjuicios que conllevan los distintos actos posibles sería lo que el autor denomina "alternativa menos gravosa" que sería, desde su punto de vista, un concepto distinto al de la proporcionalidad.

Como se puede comprobar a tenor de la argumentación del mencionado autor, planeaba sobre ciertos trabajos doctrinales el error cometido en no pocas ocasiones de identificar el principio de proporcionalidad con una sola de sus manifestaciones, en este caso con el subprincipio de necesidad. Es cierto como señalaba ALONSO GARCÍA que la finalidad del principio de proporcionalidad no es estrictamente la determinación de la medida menos gravosa para los derechos de los administrados pero es cierto porque esta no es la finalidad exclusiva del principio de proporcionalidad sino que en realidad es la finalidad de uno de los subprincipios de los que se compone: del subprincipio de necesidad.

El principio de proporcionalidad se caracteriza, como hemos visto, por su estructuración en tres fases, una de las cuales se desarrolla

[389] ALONSO GARCÍA E. *La interpretación de la Constitución. Op. Cit*. Pág. 126.

precisamente con el fin de encontrar la respuesta a la pregunta de si el medio cuestionado es, de entre todos los posibles medios a utilizar y que nos permitirían alcanzar el objetivo deseado, el que resulta menos lesivo para los derechos de los interesados. Ahora bien, en la propia formulación del contenido de esta fase se halla implícita su relación con otra de las principales manifestaciones del principio de proporcionalidad, es decir, se encuentra ínsita la necesidad de que las otras medidas con las que comparamos a la medida enjuiciada nos permitan la realización del efecto deseado. Sin esta otra manifestación quedaría desnaturalizado por completo el espíritu del principio de proporcionalidad pues si nos limitásemos a valorar los perjuicios causados por todas las medidas objeto de comparación y nos detuviésemos ahí, únicamente llegaríamos a la conclusión de cuál de esas medidas es la alternativa menos gravosa pero no cuál es la más idónea o adecuada de manera que no podríamos saber ni cuál de las posibles medidas es la más proporcional ni si la adoptada respeta o no los límites impuestos por ministerio del principio de proporcionalidad.

Pero la cuestión que se planteaba era ¿Es una medida o una sanción proporcional cuando resulta idónea y no perjudica excesivamente al administrado o es sólo proporcional si no existe otra que le cause menos perjuicios? Según entendía parte de la doctrina, para que la actuación de los Poderes Públicos superase el filtro de la proporcionalidad no sería necesario que fuese la actuación menos perjudicial para los derechos de los afectados sino que bastaría con que no les produjese perjuicios excesivos. Esta conclusión, sin embargo, desvirtuaría el principio de proporcionalidad al impregnar su uso de una nota de subjetivismo que la privaría de la necesaria objetividad con la que se debe proceder en el uso de los mecanismos de juicio que nos otorga el principio de proporcionalidad porque ¿Cuándo o con arreglo a qué parámetros podemos determinar que el perjuicio no ha sido excesivo? No podemos proveernos de reglas matemáticas para dar una respuesta objetiva sino que decidir si algo es o no es excesivo es una decisión que cae dentro de la esfera de discrecionalidad del órgano controlador.

Por el contrario, comparar las ventajas y las desventajas que se plantean con cada una de las alternativas comparadas es una actuación mucho más objetiva y que no requiere fijar un punto indeterminado en una escala de valores como lo exigiría tratar de determinar si una actuación causa un perjuicio a los afectados que es excesivo.

Todo lo dicho nos permite llegar a dos conclusiones. La primera que el principio de proporcionalidad no puede identificarse únicamente con la alternativa menos gravosa pues no podemos circunscribir la función del principio de proporcionalidad a la determinación de la alternativa que menos daños causa en los afectados sino que este es el signo distintivo única y exclusivamente del subprincipio de necesidad debiendo conjugar las tres fases del principio de proporcionalidad para saber si la alternativa escogida era la más proporcional.

Y la segunda que no podemos identificar la funcionalidad del principio de proporcionalidad en general y del subprincipio de necesidad en particular con la búsqueda de una medida que no grave excesivamente a los administrados porque ello nos enterraría en el ámbito de la subjetividad y restaría una enorme eficacia a dicho principio.

Pero habiendo dejado bien sentado cual es el espíritu del subprincipio de necesidad debemos ahora tratar de resolver algunos de los problemas que plantea su aplicación y que acertadamente expone LOPERA MESA[390].

En primer lugar decíamos que la tarea a acometer durante esta segunda fase del principio de proporcionalidad es la de encontrar el medio menos lesivo y que la ventaja que esta tarea conlleva sobre el intento de determinar cuando un medio es no excesivamente lesivo estriba en que la comparación de ventajas y desventajas entre distintas alternativas se antoja más objetiva que concluir cuándo un medio es excesivamente lesivo o cuando no lo es.

[390] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 441 y ss.

No obstante, debemos reconocer que la búsqueda del medio menos lesivo también puede llegar a constituir un camino sembrado de abrojos pues pueden presentársenos dificultades a la hora de cuantificar las ventajas y desventajas de cada medida. En este sentido, LOPERA MESA advierte que la combinación de las diversas perspectivas con las que se puede contemplar el concepto de menor lesividad puede complicar la decisión y para demostrarlo pone el siguiente ejemplo: "comparada una medida M_1, consistente en el cobro de un impuesto a las transacciones bancarias del 5 por mil, aplicable durante un período de 4 años, con otra medida M_2, que propone reducir el monto de dicho impuesto al 0,05 por mil, pero prolongar su duración por tiempo indefinido, resultará que, desde una perspectiva cuantitativa M_2 será un medio más benigno que M_1, mientras que desde una perspectiva temporal será justo todo lo contrario[391]".

Es evidente que, en estos casos, según la perspectiva por la que nos decantemos, la conclusión a la que podemos llegar variará hasta el punto de llevarnos a las antípodas de lo que habríamos decidido de haber adoptado el otro punto de vista. Desde el punto de vista cuantitativo es más perjudicial M_1, porque la cantidad a pagar es mayor pero desde un punto de vista temporal es más perjudicial M_2 porque estaremos pagando durante más tiempo el impuesto. Es por ello que, si tras emplear todos los criterios que se habían valorado al escoger el medio ahora examinado, se llega a la conclusión de que dicho medio es más gravoso que otras alternativas desde una perspectiva determinada pero es el menos gravoso si se observan sus consecuencias desde otra perspectiva, nos encontraremos en un aparente callejón sin salida si queremos averiguar qué medio de los comparados es menos lesivo. A este problema se puede plantear una solución y es la consistente en diseñar un índice de lesividad de las distintas medidas desde sus diferentes perspectivas. De este modo podemos compensar la puntuación que dichas medidas obtengan en sus distintos índices en una

[391] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Pág. 442.

escala del 1 al 10 y hacer una media para averiguar cuál de ellas sería más adecuada.

Para explicarlo vamos a tomar prestado el anterior ejemplo asignándole unas puntuaciones a M_1 y a M_2 que se adecuarán al porcentaje de impuesto que cada una de ellas hemos dicho que representa:

MEDIDA	PUNTO DE VISTA TEMPORAL	PUNTO DE VISTA CUANTITATIVO
M_1	5	8
M_2	8	1

Debemos reconocer que el valor que asignamos a cada una de las perspectivas es hasta cierto punto subjetivo porque siempre que elijamos que puntuación darle a una medida en una escala del 1 al 10 nos va a condicionar nuestra propia escala de valores. Así, mientras que para una persona un impuesto del 5 por 1000 a 4 años puede ser merecedor desde una perspectiva cuantitativa de un 6 porque no le parece que el importe resultante sea muy alto, a otra persona puede parecerle, en cambio, que el importe si es relativamente alto, especialmente si lo comparamos con el que resultaría de aplicar un 0,05 por 1000. En todo caso, en este ejemplo la asignación de valores no va a plantear muchas objeciones pues no cabe duda de cuál sería la medida que menos perjuicios causaría considerada en su totalidad y no cabe duda porque suponiendo que el Estado cobrase el 5 por 1000 de una cantidad X durante 4 años (medida M_1) para que pudiera ser más perjudicial la medida M_2 tendríamos que esperar a que transcurriesen al menos 400 años (para pagar lo mismo cobrando el 0,05 por 1000 de una cantidad X que lo que pagaremos si se nos cobra el 5 por 1000 de la misma cantidad durante 4 años, habrían de transcurrir 400 años) lo que excede con mucho el período de vida media de cualquier contribuyente, al menos en cuanto a personas físicas se refiere.

Pero la situación puede no ser tan clara en aquellos casos en que las diferencias son menores y ahí sí pueden surgir problemas a la hora de realizar nuestra elección. Veamos qué ocurre si modificamos los porcentajes del ejemplo anterior aproximándolos de tal modo que en el caso de M_1 el porcentaje sea igualmente del 5 por 1000 a 4 años pero en el caso de M_2 el porcentaje sea del 2 por 1000 por tiempo indefinido. En este ejemplo podríamos realizar la siguiente valoración en el índice de lesividad:

MEDIDA	PUNTO DE VISTA TEMPORAL	PUNTO DE VISTA CUANTITATIVO
M_1:	5	8
M_2	8	3

Lógicamente, insistimos, el valor que asignemos a cada una de estas perspectivas es relativamente subjetivo con lo cual nos encontraríamos con el mismo problema que se daba respecto de la determinación de cuando una medida era excesivamente gravosa o cuando no era excesivamente gravosa. Lo que ocurre es que la asignación de valores es subjetiva pero también hasta cierto punto justificable. En el ejemplo que hemos visto, proponemos otorgar a la perspectiva cuantitativa de M_2 un 3 sobre 10 lo que, en principio, constituye una elección completamente discrecional y subjetiva pero se trata de una elección justificable. *Prima facie* podría parecer que dicha decisión carece de una justificación racional y que se trata de una decisión no sólo caprichosa sino equivocada ya que, en principio, la cantidad que el contribuyente va a tener que pagar por el impuesto sobre las transacciones bancarias adoptando M_2 podría llegar a ser mucho mayor que el importe pagado en el caso de que se adopte la medida M_1 pues el período sobre el que se extiende la obligación impositiva en el caso de M_2 podría llegar a ser infinitamente más extenso, de hecho bastaría con que el

impuesto se cobrase durante 20 años para que se convirtiese en una medida más perjudicial.

Sin embargo, por esta misma razón, es decir por la incertidumbre de su acotación temporal, la probabilidad de que la cantidad a pagar sea mayor con M_2 es menor que la probabilidad de que la cantidad a pagar sea mayor con M_1, porque la obligación de pagar el impuesto en M_2 podría durar 100 años o podría durar sólo uno pero existen más probabilidades de que dure un año que de que dure 100, habida cuenta de que la configuración de los sistemas tributarios está enormemente influenciada por la voluntad política y es precisamente la promesa de rebajar impuestos o hacerlos desaparecer una de las mejores herramientas para la captación de votos. Además, es más probable que un porcentaje varíe cuando se ha de aplicar a un largo período de tiempo que cuando únicamente se haya de calcular durante un período corto de tiempo, es decir, en el caso de M_1 es muy probable que durante los 4 años que dura el período en el que se va a cobrar el impuesto permanezca invariable el porcentaje de 5 sobre 1000. En cambio, es muy probable que si aplicamos el porcentaje de M_2 durante 20 años durante ese período asistamos a diversas variaciones de dicho porcentaje, pudiendo experimentar diversas y continuas reducciones o incluso pudiendo llegar a desaparecer.

El segundo de los problemas que se derivan del subprincipio de necesidad viene provocado por la posibilidad de que alguna de las medidas alternativas a la medida adoptada resulte más benigna desde todas las perspectivas y, sin embargo, ello no suponga que la medida analizada sea contraria al principio de proporcionalidad por no haber superado el test de necesidad. Estamos hablando de aquél supuesto en el que dicha medida más benigna con relación a los afectados por la medida cuestionada conlleve perjuicios para terceros que hasta el momento no se habían visto afectados, es decir, que sea menos restrictiva que la medida analizada en cuanto a los derechos de los individuos a los que ésta afecta pero, en cambio, extienda su radio de acción a otros individuos a los que, a partir de su adopción, también causa perjuicios. Piénsese en el siguiente ejemplo:

supongamos que se lleva a cabo una modificación de la LGT y que, en virtud de esa modificación, entre otras cosas, se cambia el régimen de las sanciones adicionales previstas en el art. 186[392] de manera que la sanción consistente en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o aplicarse beneficios fiscales de carácter rogado en lugar de tener una duración (como ocurre ahora) de 1 año cuando la infracción haya sido grave y de 2 cuando fuese muy grave pase a ser de 6 meses en el primer caso y de 1 año en el segundo. La modificación realizada en estos términos, claro está, constituiría una medida menos lesiva que la contemplada en la actualidad y por este motivo superaría el test de necesidad pero ¿Y si con la modificación en lugar de preverse esta sanción para las infracciones sancionadas con multa igual o superior a 30.000 euros (como sucede ahora) se pasa a aplicar a las infracciones castigadas con multa igual o superior a 15.000 euros? En este caso la medida que se había convertido en menos gravosa, resulta que va a tener un espectro de aplicación mucho más amplio de manera que no superaría el test de necesidad porque si bien es menos perjudicial para el patrimonio de aquellos infractores que eran castigados con este tipo de sanciones, lo cierto es que se estaría agravando la sanción a imponer a un grupo de infractores formado por aquellos a los que antes no se les imponía una sanción accesoria.

Se podría pensar que, en el ejemplo, la medida no dejaría de ser proporcional por este motivo puesto que si el legislador decide que este grupo de infractores es merecedor de que se le aplique una sanción adicional pese a que hasta ese momento no eran castigados con ella, el hecho de que hasta ahora no se les agravase su sanción con este tipo de sanciones no justifica que deban seguir exentas de las mismas. Lógicamente

[392] Dicho artículo regula las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves y entre las mismas se prevén una serie de sanciones cuya intensidad variará de menos a más según si son accesorias de una multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave que sea de importe igual o superior a 30.000 euros o si son accesorias de una multa impuesta por una infracción muy grave de importe igual o superior a 60.000 euros.

siempre que se compare una medida sancionadora con otra que no lo es, siempre resultará más gravosa para los afectados pero ello no puede ser óbice para empezar a castigar una conducta con sanciones más graves porque siguiendo esa lógica nunca podría el legislador modificar una norma sancionadora para endurecer el castigo contra los infractores. Pero si bien es cierto esto, debemos tener en cuenta que la comparación para encontrar la alternativa menos gravosa debe hacerse entre la medida adoptada y todas aquellas que permitan alcanzar el fin deseado y no podemos reducir la comparación a sancionar o no sancionar sino que debemos considerar los distintos grados de severidad que pueden existir en los castigos. Entendemos que esta medida no superaría el test de necesidad y no lo superaría porque el legislador tendría la posibilidad de establecer tramos en las penas impuestas de manera que si hasta ahora los infractores castigados con sanciones pecuniarias de importe de entre 15.000 y 30.000 euros no eran merecedores de una sanción no pecuniaria adicional, nos parece excesivo que con el cambio pasen a ser castigados con una sanción adicional idéntica a los que reciben una sanción de entre 30.000 y 60.000, especialmente cuando a estos últimos con la modificación se le suaviza la sanción. Habría otro medio alternativo menos gravoso como sería mantener el mismo intervalo de sanciones para los que hasta ese momento fuesen destinatarios de una sanción adicional y que los infractores a los que se le imponga una sanción pecuniaria de entre 15.000 y 30.000 euros sean castigados con una sanción adicional de menor entidad (por ejemplo con la sanción consistente en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o aplicarse beneficios fiscales de carácter rogado de 6 meses cuando la infracción haya sido grave y de 1 cuando fuese muy grave).

Existiría incluso otra posibilidad que sería la de sustituir la medida sancionadora por otras alternativas menos gravosas para el posible sancionado pero que, sin embargo, suponen un mayor coste para el Estado y, por ende, a los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones. Así por ejemplo, para luchar contra el fraude fiscal podría el legislador elegir no amenazar con una sanción sino aumentar el control sobre las actividades económicas de los contribuyentes pero si bien esta medida es claramente

más benigna que la imposición de una sanción, supondría un incremento del gasto público al precisarse la puesta a disposición de la Administración Tributaria de más medios humanos y materiales. Es decir, se trataría de elegir entre imponer una multa al que no declare sus ingresos o aumentar la presión fiscal directa e indirecta sobre el conjunto de la ciudadanía para lograr un efectivo control sobre las rentas del total de contribuyentes[393]. A este problema de mayor gasto para el ciudadano debemos sumar el hecho de que este tipo de medidas no arrojan resultados inmediatos y de que además no es fácil establecer una correlación entre las mismas y el descenso en el número de infracciones tributarias. De todos modos, en esta ecuación debe tenerse en cuenta también que el dinero que pasaría a recibir el Estado por el (forzado) cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente que no iba a declarar sus ingresos podría compensar ese esfuerzo administrativo de manera que quizá no habría que aumentar los impuestos del conjunto de la ciudadanía para retribuir ese incremento en la intensidad vigilante del Estado.

Como quiera que fuese, entendemos que es necesario partir de las medidas sancionadoras como *última ratio*, es decir, que la previsión de la imposición de un castigo siempre debe ser el último recurso y el legislador debe buscar medios alternativos que inciten al cumplimiento sin valerse de la amenaza o coacción pues, si bien posiblemente a corto plazo el coste económico es mayor, con el tiempo, el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la ciudadanía tendería a compensar la inversión realizada.

[393] ARROYO ZAPATERO L. “Derecho penal económico y Constitución” en *Revista Penal*. Núm. 1, 1998. Págs. 1 y ss.

4.2.2 JUICIO DE NECESIDAD PARA EL LEGISLADOR.

Se superará este test por el legislador si la restricción que conlleva la norma es absolutamente necesaria y, siguiendo a BARNES VÁZQUEZ[394], se entiende que es necesaria cuando, a la vista de las distintas alternativas normativas con las que se podría haber alcanzado el objetivo perseguido, no resulta posible imponer una restricción menos gravosa.

Observa JIMENEZ CAMPO que este canon se utilizaría tanto para cuestionar la severidad del legislador como para evitar su arbitrariedad. Lo que ocurre es que para lograr tales fines, en su opinión, este canon no resulta procedente ni necesario por una serie de razones.

Por un lado sostiene con respecto a la censura de la severidad del legislador que la Constitución Española no aporta "límite material alguno identificable por la jurisdicción, sino exclusivamente un remedio procedimental: la crítica de una legislación reversible según la regla de la mayoría"[395].

Por otra parte, en relación al objetivo de impedir la arbitrariedad, ve innecesario el uso de la proporcionalidad en cuanto que la Constitución proclama la justicia como uno de los valores superiores de su ordenamiento jurídico y la interdicción de la arbitrariedad como uno de sus principios.

A nuestro modo de ver, ambas conclusiones son fruto de una interpretación estricta y literal de la Constitución pues parten de la base de que el principio de proporcionalidad no está expresamente consagrado por nuestra *Carta Magna.* Sin embargo, esta premisa es falaz porque, como ha quedado explicado, existen argumentos de peso suficientes para incluirlo en el grupo de principios constitucionales a partir de la proclamación expresa de diversos principios en nuestra *Ley de Leyes*.

---

[394] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit.* Pág. 505.

[395] JIMENEZ CAMPO J. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías. Op. Cit*. Pág. 79

Además, no sólo no nos parece incompatible el uso del principio de proporcionalidad con la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y con el principio de justicia sino que lo vemos como algo inherente a ambos ya que la proporcionalidad es, al mismo tiempo que un principio, un mecanismo que se utiliza para lograr la consecución de tal principio y de dicho valor. Luego, sería ilógico considerar este canon como algo fútil si tenemos en cuenta que el mejor instrumento para combatir la arbitrariedad y para lograr la justicia es, de hecho, el principio de proporcionalidad. No siempre a través de la igualdad se consigue la realización de un ideal de justicia dado el juego de las discriminaciones positivas que encierran juicios de valor e incluso de oportunidad política. En cambio, la proporcionalidad (por otra parte ínsita en el propio valor de igualdad) nos aporta un mayor grado de objetividad y certeza y, desde luego, es esencial para la satisfacción del principio de seguridad jurídica.

Para evitar que una ley prevea de forma totalmente arbitraria una conducta de la Administración excesivamente gravosa, no se nos ocurre mejor modo que un enjuiciamiento de la ley que valore si el legislador disponía de otros medios para alcanzar sus objetivos. No puede entenderse que con ello se menoscaba el pluralismo político puesto que nuestra Constitución se configura como un marco en el que cabe una pluralidad de diversas opciones ideológicas y para garantizar su respeto no bastará con que el control de la actividad del legislador se base en una mera valoración subjetiva de quien enjuicia la ley sino que los parámetros en los que se apoya han de reunir la máxima objetividad y precisamente los mecanismos derivados del principio de proporcionalidad nos ofrecen el mayor nivel de objetividad posible. Por tanto, no es cierto que la proporcionalidad no pueda ofrecernos esa objetividad, antes bien al contrario el juicio de necesidad debe ser un test esencialmente objetivo que conlleve una ponderación basada en magnitudes contrastables en virtud de los resultados obtenidos y a partir de los medios utilizados.

De lo dicho se puede colegir fácilmente la relación directa que hay entre el juicio de necesidad y el de idoneidad puesto que, tal y como

recuerda MOSCHETTI, el subprincipio de necesidad "presume la posibilidad de elegir entre varios medios considerados apropiados para obtener el fin"[396].

Si el legislador dispone de varias opciones para alcanzar un fin y cada una de estas opciones conlleva una serie de perjuicios, lo que exige el principio de proporcionalidad y lo que se juzga con el test de necesidad es precisamente que el legislador se decante por aquella opción que menos restrinja los derechos y libertades del individuo. Así, por ejemplo, el legislador tributario para ser respetuoso con este test de necesidad debería optar por evitar castigar las conductas omisivas especialmente cuando estas no conllevan ningún perjuicio relevante para la Hacienda Pública (por ejemplo no debería castigarse con una multa la no comunicación del cambio de domicilio fiscal cuando se trate de personas físicas que no realicen actividades económicas, pero la LGT lo hace al prever una multa de 100 euros en su art. 198.5) y reforzar especialmente la sanción que recae sobre las conductas activas; debería optar por agravar la sanción que se imponga sobre las conductas dolosas y rebajar la cuantía a las multas con las que se castigan conductas imprudentes, etc.

En la configuración del listado de ilícitos tributarios debe atenderse al menoscabo que una infracción determinada supone para el bien jurídico protegido debiendo decidirse la calificación de la infracción y el *quantum* de la sanción en función del daño que con la conducta se le infiera al bien jurídico protegido y de las distintas alternativas que haya para defenderlo. Se adecuará la tipificación de la infracción y la definición de su castigo en función de lo graves que puedan ser los ataques contra el bien jurídico protegido y de las distintas alternativas que existan para impedirlos o prevenirlos.

Un ejemplo de la LGT que podría ser criticado desde esta perspectiva viene constituido por la reciente tipificación de la infracción consistente en

[396] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". *Op. Cit*. Pág. 743

presentar declaraciones, autoliquidaciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en los casos en que hubiese la obligación de presentarlas por estos medios (art. 199 LGT). Mediante dicha infracción se entiende que se castiga a aquél contribuyente que cumple con la obligación de presentar las autoliquidaciones o declaraciones que correspondan pero la cumple incorrectamente puesto que, siendo exigible que las presente en formato electrónico, lo hace en papel razón por la cual el legislador obliga a la Administración Tributaria a interpretar que, en estos casos, la declaración se tendrá por no presentada. Dicha infracción resulta desproporcionada según la doctrina ya que se ha impuesto la obligación de presentar las autoliquidaciones declaraciones sin sopesar que exista la posibilidad de que los obligados tributarios no cuenten con los medios adecuados o recursos suficientes para poder cumplir con su deber correctamente[397]. Además se achaca de esta infracción[398] que no se haya utilizado la sanción como *última ratio* ya que la Administración podría utilizar otros mecanismos para

[397] SÁNCHEZ PEDROCHE J. A. "Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude" en *QF.* Núm. 11, 2012. Págs. 101 y ss. Señala el autor en el referido artículo que además dicha infracción obvia la tradición jurisprudencial que había dejado sentado que no existe falta de declaración en aquél que presenta la documentación que se le requiere aunque lo haga en una forma distinta de aquella a la que estaba obligado.

[398] GARCÍA NOVOA C. "Comentario a la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones" en VVAA *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M. Coord. CALVO VÉRGEZ J.) Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2013. Págs. 175 y ss. En esta misma obra el citado autor critica también (incluso con mayor grado de detalle) por vulneración del subprincipio de necesidad la infracción consistente en no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT, es decir, las declaraciones sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

conseguir proteger el bien jurídico que considera afectado tales como el requerimiento de la presentación telemática o la aplicación de alguna de las consecuencias de las denominadas sanciones impropias[399]. En nuestra opinión, tratándose el uso de herramientas telemáticas para comunicarse con la Administración de algo relativamente novedoso y cuyo alcance no está absolutamente garantizado para toda la población[400] debería haberse configurado legalmente un método distinto al de la sanción (ya sea propia o impropia) que evitase todas sus consecuencias (deriven del tipo de sanción del que se deriven) para conseguir el objetivo deseado que no es otro que el de evitar a la Administración dificultades en el tratamiento de la información y generación de las deudas tributarias[401]. A buen seguro un requerimiento

[399] Las sanciones impropias o atípicas (denominadas anómalas por la doctrina italiana) son definidas por Sánchez Pedroche, parafraseando según dice a Sammartino, como "las consecuencias negativas, siempre conectadas a la infracción de la norma, que inciden sobre la determinación de la base imponible o directamente de la deuda tributaria", es decir, se trata de una suerte de castigos que se pueden imponer al contribuyente que no haya cumplido con sus deberes formales pero que no están tipificados como sanciones. Su consecuencia es el incremento de la base o de la deuda y por este motivo han sido fuertemente criticadas por la doctrina (entre otros por el propio Sánchez Pedroche quien las califica de inconstitucionales por dañar gravemente el derecho de defensa) ya que, de alguna manera, la Administración estaría imponiendo una sanción sin observar un procedimiento que cuente con todas las garantías de un procedimiento sancionador. SÁNCHEZ PEDROCHE J. A. "Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario" en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero.* Núm. 91, 1996. Págs. 501 y ss.

[400] En este sentido y teniendo en consideración esta realidad debe resaltarse que el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de febrero de 2012 ha avalado la obligatoriedad del uso de medios telemáticos para comunicarse con la Administración sólo respecto de "personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".

[401] Vid apartado segundo de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

podría ayudar a la consecución de dicho objetivo aunque también es obvio que esto mismo se podría decir respecto de la práctica totalidad de las infracciones del ordenamiento jurídico y, como es lógico, la Administración no puede estar haciendo continuamente requerimientos para que el ciudadano cumpla sus obligaciones. Sin embargo, en este caso concreto si creemos que sería adecuada la realización de un requerimiento previo dada la especial naturaleza del hecho punible a la que acabamos de aludir aunque entendemos que quizá podría limitarse esta posibilidad a aquellos contribuyentes a los que no se les haya tenido que requerir en ocasiones precedentes por este motivo.

Con todo ello, la aplicación del subprincipio de necesidad sobre la labor del legislador, como pone de manifiesto LOPERA MESA, conlleva dos grandes problemas.

En primer lugar, como apunta la propia autora "como las leyes son el resultado de una inevitable generalización y, como tales, incapaces de captar los matices de todas las situaciones que pretenden regular, del mismo modo su control en abstracto por parte del Tribunal Constitucional ha de situarse en el mismo nivel de generalidad"[402]. En efecto, no podemos aplicar el test de necesidad con todo el rigor puesto que para el legislador es absolutamente imposible conocer todos los supuestos a los que puede llegar a aplicarse la medida de que se trate en el momento de promulgar la norma. Por ello, aunque a posteriori, en el momento en que se revise su actuación, se revele que habría sido más apropiado la adopción de otra medida legislativa para casos concretos no sería sensato declarar la desproporción de la norma. Únicamente cuando sea manifiesto y notorio que en la mayoría de los supuestos de hecho contemplados por la ley examinada habría sido más conveniente optar por otros medios que se revelan más benignos, cabría apreciar que la ley no es conforme al principio de proporcionalidad.

En segundo lugar ha de recordarse que el control de proporcionalidad no puede convertirse en un medio del que se pueda servir el TC para

[402] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit.* Pág. 442.

modificar las leyes con sus propios criterios por lo que, para que no haya una injerencia indebida en la esfera competencial del legislador, no podrá declararse una ley inconstitucional (por vulneración del principio de proporcionalidad) por la mera conclusión de que una ley distinta ofrecería una ventaja concreta sobre la ley enjuiciada. Por el contrario, para que nuestro *Supremo Intérprete* pueda calificar una ley de inconstitucional por el motivo mencionado la ley alternativa ha de ser menos restrictiva en su totalidad, es decir, "es menester acreditar indubitadamente, en todos los aspectos, la igualdad en el valor objetivo de la medida menos restrictiva cara a la consecución del fin"[403].

Ahora bien, precisamente esta posibilidad de que el TC pueda anular una ley o parte de una ley por ser contraria al principio de proporcionalidad conlleva a su vez dos tipos de problemas

Por un lado, si el TC anulase un artículo de la LGT por incluir una sanción que se considera desproporcionada, es evidente que no podría decidir que sanción sería la adecuada porque en tal caso estaría asumiendo funciones que corresponden precisamente al legislador y vulneraría con ello el principio de legalidad. La imperiosa necesidad de que las sanciones deban ser fijadas por ley nos conduce a un escenario con dos bifurcaciones: por un lado puede ocurrir que el TC considere desproporcionada una sanción porque entienda que el desvalor jurídico de la conducta no es de tal entidad que merezca una sanción sino otro tipo de reacción por parte del ordenamiento jurídico y, por otro, que el TC entienda que la conducta si merece ser sancionada pero con una sanción de menor envergadura que la fijada por el legislador. En el primer caso si se declara sin más que la conducta no debe ser castigada con una sanción, no ocurre nada porque una determinada actuación del obligado tributario que se consideraba sancionable en la ley, pasa a ser una conducta que no debe ser castigada. En cambio, en el segundo caso sí se plantea un grave problema porque lo que ocurriría es que una conducta que tanto el legislador como el TC

[403] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit*. Pág. 297.

consideran merecedora de un reproche sancionador, y que continúa estando prohibida por la ley, deja de tener una sanción correlativa pues se produce automáticamente un vacío punitivo. Donde antes había una conducta prohibida por la ley y que recibía una sanción concreta, ahora hay una conducta que pese estar expresamente prohibida no puede ser castigada por no disponer los operadores jurídicos de un instrumento sancionador con el que actuar contra el infractor.

Este problema podría tener una fácil solución en el caso de que sobre dicha conducta ya recayese una sanción anteriormente debido bien a que la ley donde se contiene la sanción es una ley que deroga a otra en la que se preveía una sanción más ajustada a las exigencias del principio de proporcionalidad o bien a que la ley donde se contiene la sanción es la misma pero ha sido parcialmente modificada (precisamente en la parte donde se recogía la sanción en entredicho) y la anterior redacción del artículo que prevé la sanción anulada era más acorde con las exigencias del principio de proporcionalidad.

En tales casos, la sentencia anulatoria del TC devolvería su vigencia al artículo de la ley derogada o a la anterior redacción de la ley modificada pero ¿Qué ocurre si no disponemos de ese artículo anterior? ¿Cómo nos enfrentamos a este *horror vacui* al no poder valernos de la reviviscencia de una norma anterior para colmar la laguna punitiva que se produce? Lamentablemente no habría un mecanismo de aplicación inmediata debido a la prohibición de aplicación analógica de las disposiciones sancionadoras recogida en el artículo 129.4 Ley 30/1992, de 26 de noviembre cuando señala que "las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica"[404] así que, en tal caso, el legislador

[404] Recogida con relación a las normas que definen el contenido de las obligaciones tributarias del contribuyente en el art. 14 LGT que dice que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales", falta un reconocimiento expreso en la LGT de la prohibición de la analogía en materia sancionadora. En cualquier caso es obvio que resulta plenamente aplicable dicha

tendría que tratar de aprobar una nueva reforma de la ley con la mayor celeridad posible y ofrecer una redacción que si sea respetuosa con el principio de proporcionalidad. No tendría el legislador que actuar con ansiedad para conseguir dar a luz a la nueva redacción del texto en aquellos casos en que habiendo sido previsor (lo cual, desafortunadamente, no ocurre muy a menudo) haya establecido una cláusula de cierre para el cuadro de sanciones. Con dicha cláusula, el legislador cubriría todas las posibles lagunas de la ley originadas bien por alguna decisión judicial anulatoria de alguna de sus disposiciones o sencillamente debidas a un olvido o despiste del propio legislador y mediante la misma solucionaría estas carencias completando el diseño de su régimen sancionador mediante la previsión de que serán castigables con la sanción correspondiente a las infracciones leves todas las restantes conductas prohibidas por la ley.

Un segundo problema que surgiría en el supuesto de anular un precepto de los dedicados al régimen sancionador se derivaría precisamente de la posible solución ofrecida al problema anterior. En el caso de que se decida castigar la conducta cuya sanción fue considerada excesiva por la sanción prevista para las infracciones leves o por cualquier sanción que sea ostensiblemente menor que la inicialmente contemplada, ocurriría que existirían infracciones de la misma entidad y naturaleza que serían castigadas con una sanción mucho mayor y dicha coexistencia también se podría considerar un quebranto a la doctrina de la proporcionalidad pues habría una notable descompensación en el grado de represión que se

prohibición bien sea por su conexión con los principios de legalidad y tipicidad sí expresamente recogidos en la ley (art. 178) bien sea por la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de la que luego se hablará.

Sobre la conexión de la analogía con el principio de tipicidad en Derecho Tributario *vid* PALAO TABOADA C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)"*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2009. Págs. 63 y ss. y sobre el fundamento de la analogía en el principio de legalidad en Derecho Tributario vid BRAVO ARTEAGA J. R. *Derecho Tributario. Escritos y reflexiones*. Ed. Universal del Rosario. Bogotá, 2008. Págs. 64 y ss.

impone a conductas que participan de similar naturaleza. Esto convierte en desaconsejable la opción de remitirnos a la cláusula de cierre como una solución definitiva y dado que no parece muy lógico que el TC vaya revisando una por una todas las sanciones previstas en la ley, lo deseable sería que el legislador con la máxima premura abordase la cuestión con la oportuna reforma acometida en la línea del espíritu de la sentencia anulatoria.

4.2.3 JUICIO DE NECESIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN.

Este juicio implica que la medida a adoptar debe ser la más benigna con los derechos afectados por la misma, es decir, se ha de elegir, entre aquéllas medidas que *a priori* permitan la consecución de los objetivos fijados, la que resulte menos lesiva para los intereses de los particulares. En este sentido señala PERELLO DOMENECH que "de entre las posibles alternativas, deberá elegirse siempre aquella menos gravosa o restrictiva de los derechos; para ello habrá que confrontar los diversos medios igualmente idóneos y aptos para la consecución del fin, y determinar aquélla que resulte menos onerosa, siempre que existan otras alternativas que garanticen de modo satisfactorio el objeto que justifique el límite, por consiguiente, han de rechazarse las medidas más gravosas y elegir el medio más beneficioso"[405]. Es decir, no se trata de escoger el medio más beneficioso o menos lesivo para los derechos de los particulares sin más pues no se puede elegir un medio si por muy benigno que sea con los derechos afectados no ayuda en nada a la Administración a la realización de sus fines. Es importante incidir por tanto en que se ha de realizar la elección de entre únicamente medios que permitan a la Administración Tributaria cumplir sus objetivos y que, a priori, se revelen tan idóneos para ello como la medida que finalmente fue escogida.

[405] PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional". *Op. Cit.* Pág. 70

Consecuencia lógica del planteamiento de este juicio o test de control es que el juez tendrá la obligación de analizar las distintas alternativas de la Administración Tributaria y las consecuencias lesivas que cada una de ellas comporta. El órgano judicial a quien corresponda controlar la actividad de la Administración deberá hacer una comparativa de los diversos medios con los que aquella pudo haber conseguido el resultado buscado y, si se demuestra que había otras soluciones que producían un menor efecto lesivo, deberá anular la elección realizada[406].

En opinión de SIEIRA MUCIENTES, este examen judicial de todos los medios que permitían a la Administración lograr su propósito al igual que la medida finalmente elegida debe hacerse teniendo en cuenta las siguientes perspectivas: la de su eficacia, la del plazo necesario para su consecución, la de la cantidad de facetas que contribuye a lograr y la de las probabilidades de éxito, sin que quede muy claro que diferencia halla la citada autora entre que una medida sea eficaz y que una medida tenga probabilidades de éxito pues es evidente que una medida será eficaz cuando tenga éxito de manera que, a nuestro entender, si se mide una actuación desde la perspectiva de su eficacia se mide también desde la perspectiva de sus probabilidades de éxito. Además, añade la citada autora, no sólo se emplearán estas cuatro perspectivas para medir el grado de equivalencia de las medidas alternativas con la medida en cuanto al resultado que se pretende alcanzar sino que también se utilizarán para medir el grado en que estas medidas van a afectar al derecho afectado con la intervención: "si le perjudica menos eficazmente, de modo menos duradero, con menor probabilidad y con menor intensidad en relación con las facetas o vertientes del derecho limitadas" [407]

---

[406] DESDENTADO DAROCA E. *Discrecionalidad administrativa y planteamiento urbanístico. Construcción teórica y análisis jurisprudencial.* Ed Aranzadi. Pamplona, 1999. Págs.208 y ss.

[407] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit.* 2007. Pág. 854.

Por otra parte debe ponerse de relieve el hecho de que este control sólo tiene sentido en el caso de que sean varias las medidas que se le ofrecen a la Administración Tributaria, pues si sólo se dispone de un mecanismo de actuación útil, este será necesariamente el que la Administración Tributaria tenga que elegir.

Por tanto, si a la hora de decidir cómo se va a intervenir, la Administración Tributaria tiene varias opciones, se podrá juzgar la proporcionalidad de dicha elección pero, si en cambio, el órgano administrativo solo puede valerse de un instrumento, no entrará en juego el principio de proporcionalidad si ya se ha determinado en la anterior fase que ese instrumento es idóneo o útil para conseguir el fin perseguido.

Un aspecto que debe quedar también claro es que a lo que se ha de ceñir el control de necesidad es a determinar si la medida adoptada era la que menos perjuicios causaba de entre todas las medidas útiles que la Administración Tributaria podía usar pero no se entrará en esta fase a analizar la relación de beneficios que conlleva el medio utilizado. Ese análisis se realizará en la última de las fases de aplicación del principio de proporcionalidad como mecanismo de control de la actividad administrativa, esto es, se efectuará mediante el denominado juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que explicaremos a continuación.

4.3 JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO (Abwägung).

Puede suceder que las medidas entre las que es posible elegir ofrezcan distintos grados de perjudicialidad y también distintas ventajas y, cuando ello ocurre, se hace imprescindible una tercera evaluación[408] que es la que se acomete mediante el test de proporcionalidad en sentido estricto o test de racionalidad.

[408] MOSCHETTI G. “El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente”. *Op. Cit*. Pág. 743.

Para la superación de los anteriores test la medida debía ser adecuada y necesaria pero el test de proporcionalidad *stricto sensu* va un paso más allá en cuanto que "connota la prohibición de sobrecargar al afectado con una medida que para él represente una exigencia excesiva, sin que con ella se vea favorecido el interés general"[409], dicho de otro modo, lo que significa, básicamente, es que los perjuicios que la medida elegida conlleve no deben ser más de los estrictamente necesarios lo que va a obligar a los poderes públicos a realizar una ponderación de los derechos e intereses en conflicto.

Este subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto va a acarrear una serie de problemas teórico- prácticos que a continuación trataremos de sintetizar.

En primer lugar, tal y cómo observa PEDRAZ PENALVA, esta regla no nos dice "cómo debe efectuarse la ponderación ni cómo han de valorarse los intereses, aunque lógicamente, y desde un punto de vista normativo, tal valoración únicamente puede orientarse desde los bienes constitucionalmente protegidos"[410].

Por otro lado, su conceptuación teórica es imprecisa dado que se basa en la utilización de fórmulas abstractas y etéreas tales como "la relación razonable" o la "recta medida" lo que le imprime una nota de relativismo como carácter predominante en su naturaleza.

Este carácter relativo es en buena parte el responsable de que no se haya llegado a dar una definición de dicho subprincipio que resulte pacífica ni a nivel doctrinal ni a nivel jurisprudencial. Si bien esta indefinición podría ser una tara de la que adolecen los otros dos subprincipios, los límites o contornos del subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto resultan, si cabe, todavía más difusos.

---

[409] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. cit*. Pág. 297

[410] PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit.* Pág. 298.

Sin ánimo de ser exhaustivos podemos citar los siguientes ejemplos de definiciones que el TC nos ha ido aportando de este principio de racionalidad: “ponderación entre fines a alcanzar, el medio empleado y el derecho afectado” (STC 69/1999, de 26 de abril); “comparación entre el desvalor del comportamiento tipificado y la cuantía de la sanción” (STC 161/1997, de 2 de octubre); o “el que compara la gravedad del delito que se trata de impedir- y en general, los efectos benéficos que genera la norma desde la perspectiva de los valores constitucionales- y la gravedad de la pena que se impone- y, en general, los efectos negativos que genera la norma desde la perspectiva de los valores constitucionales” (STC 136/1999, de 20 de julio).

La multiplicidad de definiciones que el TC ha ido ofreciéndonos ha provocado una ramificación de dispares aplicaciones del principio de proporcionalidad, aplicaciones incluso extremas en tanto que, en algunos casos, ha dictado sentencias en las que el principio de razonabilidad ha adquirido una importancia probablemente injustificada y, porque no decirlo, peligrosa al utilizar el TC este subprincipio como exclusivo canon de control de la actuación administrativa[411] y, por el contrario, en otros casos, el principio ha quedado relegado a un mero formalismo tras resultar diluido y vaciado de contenido.

Pero ambas soluciones son igual de perjudiciales para los derechos de los interesados siendo lo deseable que la aplicación del principio de proporcionalidad se realice a través de un proceso que comience con el análisis de la idoneidad de la intervención administrativa, que continúe con la averiguación de si la medida adoptada era necesaria para lograr el resultado esperado y que finalice con una reflexión acerca de los costes y beneficios de la medida valorando el equilibrio entre los mismos.

Si nos saltásemos alguno de estos pasos, es decir, si nos limitásemos a determinar que la medida era necesaria o simplemente idónea, no

[411] Como así ha ocurrido por ejemplo en la ya citada STC 136/1999, de 20 de julio.

utilizaríamos el principio de proporcionalidad con eficiencia (entendida esta como la cualidad de alcanzar un propósito sirviéndonos para ello de la menor cantidad de medios posibles) y si únicamente nos planteásemos si la intervención de la Administración conlleva más beneficios que costes sin preguntarnos previamente si tal intervención era necesaria o adecuada, no alcanzaríamos un nivel óptimo de protección de los derechos de los administrados.

No se protegerán debidamente los derechos de los particulares si equiparamos el principio de proporcionalidad en sentido estricto al principio de proporcionalidad en sentido amplio porque la utilización del juicio de racionalidad no va a cuestionar la medida planteándose si esta resulta útil para alcanzar el fin propuesto (lo que se hará con el juicio de idoneidad) o si invade la esfera de derechos y libertades innecesariamente (algo que se plantea con el juicio de necesidad), sino que con el juicio de razonabilidad únicamente se realizará una comparativa de costes y beneficios. Luego, si únicamente nos detenemos a preguntarnos si la medida es más ventajosa que perjudicial, no estaremos garantizando que no se restrinjan los derechos de los ciudadanos innecesariamente porque aunque la medida cuestionada conlleve más beneficios que inconvenientes, es posible que los objetivos de la Administración no puedan alcanzarse a través de la medida en cuestión o que pudiesen alcanzarse de otro modo sin necesidad de perjudicar al administrado o al menos perjudicándolo lo menos posible.

De ahí la necesidad de que los tres juicios (idoneidad, necesidad y razonabilidad) se den uno tras otro, es decir, que sean complementarios y no excluyentes pues de no concurrir alguno de ellos la utilización de este principio como elemento de control de la actividad administrativa y como protector de los derechos del administrado sería, desde luego, mucho menos garantista.

Pero decíamos que este problema de una, a menudo y desafortunadamente, errónea aplicación del juicio de razonabilidad se deriva de la confusión reinante en torno a su edificación conceptual y ello se puede deber, como acabamos de ver, o bien al relativismo al que se le somete

desde una perspectiva práctica o bien a su identificación con el propio principio de proporcionalidad en un sentido amplio. Según MOSCHETTI esta identificación del principio de proporcionalidad con el principio de proporcionalidad en sentido estricto es un lastre heredado del Derecho Administrativo cuyos criterios asume sin disimulo el Derecho Tributario. Sin embargo, en Derecho Tributario se debe huir de dicha confusión porque "mientras que en el derecho administrativo las evaluaciones sobre el ejercicio del poder tienden a equilibrar intereses que merecen igual protección, en el derecho tributario, el interés de la colectividad - existiendo los presupuestos- tiene que ser balanceado respecto al derecho del individuo" [412].

4.3.1. JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO PARA EL LEGISLADOR.

Coincide la doctrina en señalar que la principal manifestación de este subprincipio es que "exige que la importancia en la intervención del derecho fundamental esté justificada por la importancia en la realización del fin perseguido por la intervención del legislador, es decir, que exista un equilibrio entre la medida objeto de control y el fin perseguido por la misma"[413].

Se puede afirmar que este planteamiento es un lógico corolario del hecho de que se dé una confrontación entre el derecho intervenido y el interés general perseguido lo que supone necesariamente que cuanto mayor sea la intervención del derecho fundamental afectado mayor ha de ser la

[412] MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". *Op. Cit.* Pág. 746

[413] Sieira Mucientes cita aquí a R. Alexy con su *Teoría de los derechos fundamentales* págs.111 y ss.; Gomes Canotilho en *Direito constitucional e Teoría da Constitucao* p.263 (1997); Medina Guerrero en *El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales* págs. 131 y ss. o en *La vinculación negativa del Legislador a los derechos fundamentales* Mc Graw Hill, 1997; o González Beilfuss en *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del TC* págs. 46-47.

importancia del fin perseguido por el legislador[414]. Ahora bien, no resulta sencillo medir esta correlación entre la intervención y el fin puesto que, al contrario de lo que sucede en las anteriores fases de evaluación de la medida cuestionada en las que podemos utilizar criterios de medición generalizables, en esta última fase no tenemos unas pautas firmes[415]. En esta última fase el fin que legitima la actuación del legislador deja de ser un criterio firme constituyéndose en una magnitud variable y dicha volubilidad llevó al propio Tribunal Constitucional alemán a acudir a la doctrina o teoría de los tres escalones.

Esta teoría de los tres escalones, tal y como explica BARNES VÁZQUEZ[416], no es más, al fin y a la postre, que una aplicación del principio de proporcionalidad al ámbito laboral, en concreto, a la regulación de las profesiones y oficios y se trata de un control de disímil intensidad ya que su grado de actuación se va a incrementar o a aminorar en función del escalón en el que nos encontremos. De este modo, tendríamos los siguientes escalones:

---

[414] GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Op. Cit.* 308 y ss.

[415] En este sentido Larenz apunta que mientras que los principios de idoneidad y necesidad son en realidad más reglas que principios y, por lo tanto, son directamente aplicables, el principio de proporcionalidad en sentido estricto es un principio puro, es decir, posee una naturaleza abierta que lo convierte más en una referencia que en una norma de aplicación directa. De este modo el principio de razonabilidad es una abstracción cuya aplicación al supuesto de que se trate requerirá de una concretización ad casum por medio de una ley o de la jurisprudencia. LARENZ K. *Metodología de la ciencia del derecho. Op. Cit.* Págs. 472 y ss.

[416] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit*. Págs. 513 y ss. En esta misma línea Pedraz Penalva apunta que "de este modo el BVerfG tiene abierta al menos la posibilidad de llegar, a través del examen de la delimitación del objetivo, a un control escalonado de las medidas legislativas" en PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. *Op. Cit*. Pág. 298.

1º En un primer escalón la limitación sería muy modesta ya que consistiría únicamente en la regulación de las condiciones de ejercicio de una profesión (p. ej. la determinación del horario de trabajo, el calendario laboral, el horario de apertura y cierre de los comercios…).

2º En un segundo escalón, se encontrarían las normas que recogen los requisitos que han de reunir aquellas personas que pretendan desempeñar un determinado oficio. Aquí el control sería ciertamente más intenso puesto que se persigue impedir que una profesión concreta sea practicada por personas carentes de la titulación requerida o que no se ajusten al perfil técnico necesario.

3º Finalmente el tercer escalón es el nivel dónde se encuentran las normas que limitan el acceso a una profesión con carácter objetivo, es decir, no imponen límites en función del sujeto sino que estos vienen dados por circunstancias que le son ajenas. El ejemplo más claro sería el de los monopolios estatales o el de las profesiones dedicadas a la explotación o comercialización de recursos escasos (p. ej. diamantes, petróleo…).

Pero pese a que este ideal de equilibrio pueda llegar a convertirse en un *El Dorado* jurídico, no cabe duda de que tiene que existir y de que deberá ser un equilibrio razonable entendiendo el TC que habrá un equilibrio razonable cuando de la medida se deriven "más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto"[417].

Para explicar este ideal SIEIRA MUCIENTES se vale del símil de la balanza concluyendo que "la pérdida relativa que supone para la sociedad en su conjunto la limitación de un derecho fundamental debe ser compensada por una ganancia al menos igual de importante para la sociedad en el logro del fin legítimo aducido para justificar tal limitación"[418].

[417] Esta opinión jurisprudencial se recoge en las STC 66/1995, de 8 de mayo-, STC 55/1996, de 28 de marzo; STC 37/1998, de 17 de febrero; y STC 186/2000, de 10 de julio, entre otras.

[418] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord.

Por lo tanto, en el caso de que el legislador prevea actuaciones o medidas que sean restrictivas, la adopción de estas medidas debe venir justificada por el hecho de que persigan objetivos lo suficientemente importantes y lo suficientemente satisfactorios para el colectivo como para que esas medidas compensen la intervención en los derechos y libertades del individuo. Claro está que estas medidas tendrán una repercusión negativa en la esfera de los derechos y libertades del individuo y que tal incidencia viene amparada por la persecución de unos fines legítimos pero no se debe utilizar esta posibilidad de afectación con un fundamento de índole maquiavélica pues no podemos olvidar en ningún momento que dichas medidas o actuaciones encontrarán siempre su límite en el respeto al contenido esencial de los derechos fundamentales y de transgredir dicho límite la ley que las contenga debería ser tachada de anticonstitucional[419]. Además debemos insistir en la condición de última ratio del Derecho Tributario Sancionador en cuanto que la aspiración de este debe ser la de conseguir que la mayoría de la gente cumpla la ley no la de que se prevengan todas y cada una de las posibles infracciones a la misma "puesto que lo segundo supone una pobre ganancia en términos de libertad que requiere un alto coste punitivo"[420].

PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit,* 2007. Pág. 856

[419] MEDINA GUERRERO M. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales.* Ed. Mc Graw Hill. Madrid, 1996. Págs. 117 y ss.

[420] LASCURAÍN SÁNCHEZ J. A. "¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional" en *Indret: Revista para el análisis del Derecho.* Núm. 3, 2012. Pág. 9. En dicho artículo cuestiona la severidad de las normas penales reflexionando acerca de los costes que para la sociedad tienen los remedios punitivos y en este sentido señala que "aunque los incrementos punitivos tengan algún rédito preventivo en forma de control del penado, de amenaza del delincuente potencial o de afianzamiento del ciudadano proclive a la observancia de las normas jurídicas básicas, somos conscientes de la pendiente en la que nos introduce tal pensamiento y de la distorsión valorativa a la que acaba conduciendo su resultado, con altos costes en forma de pena para escasos beneficios en forma de prevención".

Por otra parte debemos apuntar que, según recuerda BARNES VÁZQUEZ, "…la proporcionalidad *stricto sensu* puede afectar a la vigencia temporal de la misma ley en el sentido de postular la adopción de disposiciones transitorias que permitan atemperar sus efectos y proteger aquellas posiciones jurídicas individuales sobre las que se incida con particular intensidad como consecuencia de su entrada en vigor"[421].

4.3.2 JUICIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO PARA LA ADMINISTRACIÓN.

La actuación de la Administración va a comportar una serie de ventajas pero también puede llevar aparejada una serie de perjuicios para los derechos e intereses de ciertos sujetos y lo que el principio de proporcionalidad en sentido estricto exige es que dichas ventajas deban ser suficientes para compensar los sacrificios que los titulares de los derechos afectados tienen el deber de soportar[422] y que dichos perjuicios no sean excesivos, es decir, se prohíbe la producción de daños que puedan evitarse sin que el tomar las precauciones necesarias para eludir dichos daños le reste eficacia a la medida adoptada.

Por esta razón, la doctrina se refiere a este test también con el nombre de prohibición de exceso pues se consiente que la Administración perjudique los intereses de determinados individuos en beneficio del interés general hasta el punto que sea necesario para lograr satisfacer este último pero todas las lesiones que no resulten imprescindibles para lograr este objetivo quedan prohibidas por el principio de proporcionalidad.

El principal problema que se presenta con este juicio es que mediante el mismo se está analizando una fase de la actuación de la Administración en la que se va a tomar una decisión careciendo de unas

[421] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit.* Pág. 508.

[422] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Pág. 42.

pautas o límites firmes y estables que le permitan resolver con carácter reglado u objetivo dos dilemas. De un lado si ha de prevalecer el interés general o si se debe primar el derecho de los particulares que resultarían afectados por su intervención y, de otro, cuál es el punto a partir del cual la Administración cometerá un exceso, el momento en el que podemos concluir que el objetivo fijado a la Administración ya es alcanzable sin tener que producir más lesiones a los intereses de los perjudicados.

Esta intrínseca dificultad de precisión ha llevado a cierto sector doctrinal a calificar al juicio de proporcionalidad en sentido estricto como "fórmula vacía", es decir, carente de un contenido material, lo que generaría la obligación para el órgano que ejercite el control de proporcionalidad de darle un contenido en cada caso concreto[423].

En efecto esta plausible ausencia de unas pautas predeterminadas obligaría a los tribunales que examinen la proporcionalidad de la medida a orientarse en base a opiniones o consideraciones completamente subjetivas, con todos los inconvenientes que ello acarrea y con la peligrosidad que ello entraña, particularmente cuando la que se examina es la conducta del legislador. Por esta razón parece imprescindible ahondar en la cuestión de cara a formular con carácter general una serie de criterios en los que dichos órganos puedan ampararse. Sobre dichos criterios volveremos dentro de un instante.

Pero por si no fuese suficientemente complicada la enunciación teórica de este subprincipio y realmente difícil otorgarle una naturaleza independiente y claramente diferenciada del principio de proporcionalidad, SIEIRA MUCIENTES da una nueva vuelta de tuerca al criticar la propia existencia del juicio de razonabilidad como subprincipio independiente y poner en tela de juicio la utilidad del mismo. De hecho, según la citada autora, no es ya que el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto

[423] GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Op. Cit*. Pág. 309

se confunda con el principio de proporcionalidad sino que se confunde, a su juicio, con el subprincipio de necesidad.

Según expone la citada autora, únicamente se podría apreciar una cierta diferencia en un plano teórico, concretamente en la estructura argumentativa de ambos, ya que según ALEXY la estructura del juicio de razonabilidad se basaría en la llamada ley de la ponderación que se contiene formulada en el siguiente enunciado: "cuanto mayor sea el grado de la falta de satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro" [424]. La ley de la ponderación exige así que el perjuicio que se causa en un derecho se vea compensado en la misma proporción por la satisfacción de otro derecho que colisiona con el perjudicado y cuya protección en el caso concreto se ve como prioritaria.

En nuestra opinión, con esta formulación teórica de la naturaleza del subprincipio de necesidad en sentido estricto se pone suficientemente de manifiesto la diferencia entre este subprincipio y el de necesidad ya que el de necesidad, cabe recordar, únicamente se articula y se aplica con el fin de determinar si la medida elegida es menos perjudicial que otras posibles medidas idóneas mientras que el juicio de racionalidad únicamente exige que los perjuicios ocasionados por la medida elegida no sean de mayor intensidad que los beneficios ocasionados por la misma. En este sentido señala ÁLVAREZ GARCÍA que "no se trata aquí de comparar la medida adoptada con otras posibles alternativas, sino únicamente de comprobar que la decisión de la Administración no tiene tantas desventajas que no se compensan las ventajas que la satisfacción del fin procura" [425] y para saber si la decisión conlleva más desventajas que beneficios la Administración Tributaria deberá realizar una ponderación de la intensidad de los perjuicios

[424] ALEXY R. *Teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2007. Pág. 138

[425] ÁLVAREZ GARCÍA V. *El concepto de necesidad en el Derecho Público. Op. Cit*. Pág. 579

causados con su actuación y ponerlos en relación con los beneficios que se obtienen con la misma.

Para saber si la medida adoptada conlleva más ventajas que perjuicios será necesario además considerar las características concretas de la realidad fáctica sobre la que se ha de intervenir y los posibles intereses en conflicto[426]. A partir de esta valoración, se podrá concluir con suma objetividad si efectivamente los beneficios derivados de la adopción de la medida son o no superiores a las desventajas que acarrea.

Como podemos ver la teorización de ambos test no es la misma pero es que su aplicación práctica también arroja efectos muy distintos.

El subprincipio de necesidad en sentido estricto va a evidenciar la existencia de una relación simbiótica entre los principios o derechos implicados pero para saber cuál de ellos ha de prevalecer y en qué medida ha de hacerlo, debe seguirse un procedimiento que nos permita determinar cuál es la importancia de cada uno y dictaminar la prevalencia. Por este motivo la ley de la ponderación posee una estructura argumental determinada para dar una respuesta adecuada a la interrogante planteada y siguiendo en este punto a BERNAL PULIDO[427] podemos deducir que dicha ley va a seguir un esquema dividido en tres niveles o etapas.

El primer nivel sería anterior al razonamiento ínsito en la propia ley pues consistiría en la determinación de los derechos o principios cuya importancia se ha de ponderar y en la adjudicación de un peso determinado a cada uno de los mismos.

---

[426] PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional". *Op. Cit.* Pág. 70

[427] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Op. Cit.* Págs. 761 y ss.

El segundo nivel vendría conformado por la comparación de ambos derechos o principios para tratar de valorar cual de ambos goza de mayor importancia.

Finalmente accederíamos al tercer nivel donde nos encontramos con el establecimiento de lo que se denomina una “relación de precedencia condicionada” como regla que expresa los resultados de la comparación.

Analicemos más detenidamente cada uno de estos niveles.

4.3.2.1. Determinación de los derechos implicados en la ponderación y adjudicación de un peso a los mismos.

Decíamos antes que algunos autores ven al principio de proporcionalidad como una fórmula que, por no venir regida por unos parámetros estables, carece de contenido y esta percepción suscita una agria controversia acerca de si puede considerarse la ponderación como un ejercicio que pueda sustentarse en criterios firmes- tratándose, por lo tanto, de una actividad racional- o, por el contrario, si es en realidad una actuación puramente discrecional no sujeta a control racional alguno.

Tratando de situarnos en una posición intermedia afirmamos que sí parece que existen -o que al menos deben existir- ciertos límites a las facultades de ponderación que son atribuidas a la Administración a la hora de aplicar el principio de proporcionalidad.

Partimos de que, en cierta medida, existe un componente de racionalidad importante en la actividad de ponderación pues no se puede admitir en un Estado de Derecho que se atribuya a la Administración un poder ilimitado de valoración que no esté sujeto a pauta alguna de razonamiento y esta racionalidad viene impuesta precisamente por la denominada ley de la ponderación a la que aludíamos anteriormente.

Es cierto que no se trata dicha ley de una fórmula mágica que permita saber con carácter general cuál de los derechos o intereses en conflicto ha de prevalecer ni tampoco en qué grado uno ha de ser perjudicado para poder favorecer la realización de otro pero sí que se erige en un camino

hacia la racionalidad desde el momento en que condiciona la argumentación del órgano administrativo. En este sentido LOPERA MESA compara la ley de la ponderación con el silogismo ya que afirma que se trata de una estructura argumentativa que "por si misma no determina el contenido ni la corrección de las premisas que le dan sustancia" sino que, añade, "dicha estructura argumentativa requiere ser complementada con una serie de criterios que permitan formular juicios racionales no sólo acerca del grado de afectación de los derechos fundamentales y de satisfacción de los bienes jurídicos tutelados que se obtiene con la medida legislativa, sino también respecto de las demás variables que intervienen en la asignación del peso a cada uno de los principios en colisión[428]".

Así pues, el camino iniciado en este primer nivel va a venir marcado por una serie de criterios complementarios que permitan a la Administración atribuir con objetividad un peso determinado a cada uno de los principios o derechos en colisión. Dichos criterios o reglas son, según la propia LOPERA MESA, los siguientes: Peso abstracto; intensidad de la afectación/satisfacción de los principios en el caso concreto; seguridad de las premisas empíricas; y la "fórmula del peso". Trataremos de exponer dichas reglas a continuación de la forma más sucinta posible.

Empezaremos con el primero de los criterios, el peso abstracto. Para poder realizar la comparación en qué consiste el segundo nivel del procedimiento de ponderación es imprescindible que en este primer nivel se haya atribuido a cada uno de los principios en conflicto una magnitud determinada. A esta magnitud se la conoce con el difundido término de "peso"[429].

---

[428] LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit.* Pág. 503.

[429] En este sentido podemos ver como Alexy analiza una sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán en el que se usa el término. ALEXY R. *Teoría de los derechos fundamentales*. *Op. Cit.* Págs. 70 y ss. Dworkin, por su parte, considera la dimensión del peso como una de las principales características que diferencia a los principios (a los que se les debe atribuir un peso determinado en caso de conflicto para una adecuada resolución del mismo) de las normas pues estas últimas

Es evidente que no todos los derechos y principios tienen el mismo peso (así, por ejemplo, es indiscutible que la libertad tiene un peso mayor que el patrimonio económico) y lo que nos viene a decir básicamente el criterio del "peso abstracto" es que cuanto mayor sea la importancia de un derecho o principio según la Constitución mayor será su peso en la ponderación[430]. Ello no quiere decir que debamos renunciar a tratar de concretar el peso de un derecho pues es posible que un derecho tenga un peso abstracto y un peso concreto al mismo tiempo[431] y ello porque con carácter general el peso de un derecho varía en función de las circunstancias concretas que conformen el supuesto de hecho sobre el que se va a tomar una decisión de priorización de los derechos en conflicto, pudiendo darle a ese derecho un valor concreto para lograr lo cual podemos guiarnos por las siguientes pautas[432]:

1º *Jerarquía constitucional de los principios*. Según esta pauta y teniendo en cuenta que, como veremos, el TC ha determinado la imposibilidad de establecer jerarquías internas, ha de reconocérsele un mayor peso al principio de igualdad y a los derechos reconocidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución (arts. 15 a 29 recogidos bajo la denominación de "derechos fundamentales y libertades públicas") que al resto de derechos proclamados expresamente

carecen de dicha dimensión. DWORKIN R. *Los derechos en serio*. Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2002. Págs. 72 y ss.

[430] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. *Op. Cit.* Págs. 762 y ss.

[431] ALEXY R. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Fundación Beneficentia et Peritia Iuris. Madrid, 2004. Págs. 61 y ss.

[432] Algunos de estos criterios coinciden con la exposición de pautas realizada en este sentido por LOPERA MESA G. P. en *Principio de proporcionalidad y ley penal. Op. Cit*. Págs. 516 y ss.

por la propia *Carta Magna*, dada la especial protección que la propia *Ley Fundamental* les brinda[433].

2º *Prioridad de los principios que expresan derechos individuales frente a los que reconocen bienes colectivos.* La regla general es que los derechos individuales han de gozar de un peso mayor que el de los bienes colectivos pero esta regla general debe matizarse puesto que no se defiende evidentemente una preferencia absoluta e incondicionada de los derechos individuales frente a los de la colectividad sino que lo que la aplicación de este criterio conlleva es la necesidad de que la Administración se esfuerce especialmente en justificar la restricción de un derecho individual en pos de la satisfacción de un interés colectivo.

3º *Prioridad de la defensa del contenido esencial de los derechos*. De acuerdo con este criterio prevalecería la realización de dicho contenido esencial sobre aquellas facultades o posiciones que constituyen el que podría denominarse, en contraposición, "contenido accidental" que sería el contenido de los derechos que resulta disponible para el legislador. Por lo tanto, el peso de los derechos en conflicto será mayor cuanto más nos acerquemos al contenido esencial de los mismos. Sobre el contenido esencial de los derechos volveremos más adelante.

4º *Vinculación por decisiones precedentes*. Por razones de seguridad jurídica se debe tratar de consolidar las decisiones de atribución de peso y resolución de conflictos tomadas con anterioridad en supuestos análogos. No se trata de una vinculación absoluta pero sí se convierte en una carga para quien pretenda apartarse del criterio adoptado en decisiones precedentes pues el razonamiento que esgrima tendrá que ser

[433] Recordemos que el art. 53.2 de la Constitución blinda de una manera especialmente intensa dichos derechos al señalar que "cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo 2º ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30".

especialmente fundamentado y más contundente que el adoptado en los casos anteriormente resueltos.

El segundo criterio es el denominado criterio de la intensidad de la afectación/satisfacción de los principios en el caso concreto. Este criterio se refiere al grado en que se ve satisfecho el principio o derecho que prevalece así como a la medida en que se ve afectado el principio o derecho que resulta limitado. En ambos casos dicha intensidad va a depender de la eficacia, rapidez, probabilidad, duración y alcance de la medida adoptada de manera que cuanto más eficaz, rápida, probable, duradera y de mayor alcance sea la intervención mayor será la intensidad de la misma y, por lo tanto, mayor peso adquirirá el derecho beneficiado en la ponderación[434].

En lo que se refiere al criterio de la seguridad de las premisas empíricas, lo que viene a informar este criterio es que el peso atribuido a los derechos en conflicto será tanto mayor cuanto más ciertas sean las premisas empíricas en que se sustente la medida adoptada. En este sentido ALEXY completó su ley de la ponderación con una segunda ley de la ponderación o ley epistémica de la ponderación en virtud de la cual "cuanto más intensa sea una intervención en un derecho fundamental, tanto mayor debe ser la certeza de las premisas que la sustentan" y distingue tres niveles de seguridad o certeza de las premisas: un nivel alto en el que se encuentran las premisas que son indiscutibles; un nivel intermedio conformado por las premisas cuya veracidad gozaría de una presunción *iuris tantum* y, por lo tanto, destruible mediante prueba en contrario; y un tercer y último nivel en el que se encuadrarían las premisas que no son *evidentemente falsas*[435].

---

[434] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. *Op. Cit.* Págs. 776 y ss.

[435] ALEXY R. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales*. *Op. Cit*. Págs. 92 y ss. Alexy denomina a su primera ley de la ponderación "Ley material de la ponderación" y a la segunda "Ley epistémica de la ponderación" dado que según él la primera de las leyes incide en la intensidad de la intervención mientras que la segunda enfatiza en el peso de la intervención.

Una vez que hemos ido considerando los anteriores criterios individualmente debemos asignarles una valoración cuya suma nos dará como resultado una valoración global a la que, como decíamos, denominaremos "peso" y de esto es de lo que se trata cuando se habla de la fórmula del peso.

Para ello ALEXY propone asignar unas magnitudes numéricas a cada uno de los criterios explicados para simbolizar los juicios implicados en la ponderación y, si bien no desea matematizar la ponderación que se debe realizar, lo cierto, es que para relacionar las distintas magnitudes entre si ALEXY acaba aportando una fórmula matemática a la que denomina "fórmula del peso" de acuerdo con la cual, el peso del principio afectado por la intervención (Pi) en relación con el principio justificante (Pj) en las circunstancias del caso C (GPijC), corresponde al cociente que resulta de dividir los dos productos que se obtienen tras multiplicar, por una parte, la intensidad de la afectación del principio iusfundamental (IPiC) en el caso concreto, por su peso abstracto en el caso concreto (GPiA), por la seguridad de sus premisas empíricas en el caso concreto (SPiC) y, por otra, la importancia de la satisfacción del principio justificante en el caso concreto (WPjC), por su peso abstracto en el caso concreto (GPjA), por la seguridad de sus premisas empíricas en el caso concreto (SPjC)[436]. La estructura de la explicada fórmula es la siguiente:

$$GPi,jC = \frac{IPiC \times GPiA \times SPiC}{WPjC \times GPjAj \times SPjC}$$

Según el propio ALEXY a cada uno de estos elementos puede dársele un valor de acuerdo con una escala triádica o de tres rangos que pueden designarse con las expresiones de leve, media e intensa. Para atribuir una cantidad numérica a cada uno de estos rangos ALEXY opta por una adjudicación en términos exponenciales de manera que leve= 2°; media= 2^{1};

[436] ALEXY R. "La fórmula del peso" en VVAA (Ed. CARBONELL M.) *El Principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional.* Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, 2008. Págs. 23 y ss.

e intensa= 2^2. Esta atribución nos va a permitir hacer el cálculo final de la magnitud del peso de cada uno de los principios que debemos valorar[437].

4.3.2.2. La comparación del peso de los principios en juego

Una vez que tenemos las magnitudes que se han de comparar procede realizar la ponderación propiamente dicha y mediante ella se va a establecer lo que la doctrina denomina "relación de precedencia condicionada"[438].

El mayor problema que puede suscitarse con la aplicación de esta ley de la ponderación es que, como resultado del proceso de atribución de valores a las distintas variables sopesadas, el peso concedido a cada uno de los principios implicados sea exactamente el mismo. En estos casos sería igualmente admisible una interpretación que decantase el empate a favor de los derechos afectados o una interpretación que diese prioridad a la intervención en los mismos, siendo esta última la que defiende ALEXY para quien la prioridad de los derechos fundamentales ya viene garantizada mediante el mayor peso abstracto que se reconoce a estos en la ponderación[439].

4.3.2.3. El establecimiento de una relación de precedencia condicionada

Como decíamos, el resultado de la ponderación se va a consumar en el establecimiento de una relación de precedencia condicionada. El hecho de que se denomine "relación de precedencia condicionada" se debe a que de

[437] ALEXY R. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales*. *Op. Cit.* Págs. 60 y ss.

[438] En este sentido ALEXY R. en *Teoría de los derechos fundamentales. Op. Cit*. Págs. 71 y ss.; BERNAL PULIDO C. en *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales* págs. 782 y ss.; o LOPERA MESA G. P. en *Principio de proporcionalidad y ley penal* págs. 538 y ss.

[439] ALEXY R. "Balancing, constitutional review and representation" en *International Journal of constitutional law.* Vol. 3, núm. 4, 2005. Págs. 572 – 581.

la comparación va a resultar una precedencia de un principio sobre otro- ya que se va a decidir a qué principio se le va a dar prioridad- pero no es una precedencia absoluta, es decir, no tendrá efectos generalizados para cualquier conflicto sino que va a estar limitada al caso concreto y va a producirse únicamente por las circunstancias que rodean a ese caso concreto.

Por lo tanto, esta relación de precedencia va a tener un carácter relativo lo que no es óbice, sin embargo, para que pueda extrapolarse el resultado de esta relación a otros supuestos pues, pese a que la relación de precedencia condicionada no está concebida para su aplicación *erga omnes*, tampoco agota su existencia con la aplicación a un caso concreto, antes bien al contrario, en el caso de que resulte correcta, podría resultar aplicable a casos futuros de colisiones de principios o derechos que posean las mismas características o propiedades que los analizados[440]. Esta posible extensión a otros casos análogos explica que el propio ALEXY estructurase esta relación en la que denomina "ley de la colisión" según la cual "las condiciones en las cuales un principio tiene precedencia sobre otro constituyen el supuesto de hecho de una regla que expresa la consecuencia jurídica del principio precedente"[441] lo que significa que el TC no tendrá que efectuar una nueva ponderación cuando se encuentre con un caso similar sino que le bastará con acudir a los precedentes para tomar su decisión.

Es preciso señalar, por otra parte, que la tarea de la Administración no termina con la elección del derecho que ha de prevalecer y con la obligación de equiparar la satisfacción de uno y la depreciación de otro sino que, en

---

[440] Así señala Prieto Sanchís que "decir que la ponderación opera a la luz de los casos concretos no significa que suministre respuestas irrepetibles para casos singulares, sino que ofrece respuestas para casos genéricos y con vocación de permanencia y universalización". PRIETO SANCHÍS L. *Apuntes de teoría del derecho.* Ed. Trotta, Madrid. 2007. Pág. 150.

[441] ALEXY R. *Teoría de los derechos fundamentales*. *Op. Cit*. Pág. 75

virtud de la ley de la ponderación, el órgano administrativo se verá constreñido a razonar los motivos de dicha elección y el deber de exteriorizar estos motivos se verá intensificado en proporción a la importancia de los derechos afectados de manera que cuanto mayor sea la importancia de los derechos intervenidos más pormenorizado deberá ser el razonamiento esgrimido por la Administración y más poderosos y contundentes los motivos en los que se apoya su decisión.

Evidentemente la ley de la ponderación no nos va a decir cuál es el derecho que ha de prevalecer pero con su aplicación podemos concluir que el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto nos sirve como cauce procedimental para ponderar una situación de colisión de derechos o intereses a fin de determinar cuál de ellos debe prevalecer en una situación concreta. El TC ha asumido ya esta ley y así en su sentencia 320/1994, de 28 de noviembre afirma que en caso de colisión entre derechos se deberá dar preferencia a uno u otro en función de las circunstancias concurrentes en su ejercicio, esto es, sin dar prevalencias a priori, sino partir de la situación jurídica creada para contrastar ambos derechos o libertades y ponderar, para terminar "decidiendo dar preeminencia al que se ajuste más al sentido y finalidad que la CE señala, explícita o implícitamente" .

A la vista de esta sentencia, insiste SIEIRA MUCIENTES en la idea de que no tiene sentido alguno la distinción de ambos subprincipios puesto que, según dicha autora, la estructura argumentativa del juicio de razonabilidad no vendría a ser otra cosa que la conclusión del examen que conlleva el subprincipio de necesidad.

En nuestra opinión este cuestionamiento de la autonomía del subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto es consecuencia de una conceptuación errónea del subprincipio de necesidad al que dicha autora considera como aquel que responde a la pregunta de "en qué medida resulta imprescindible el sacrificio del derecho que no debe prevalecer, para que se satisfaga la protección del que resulte prevalente en este análisis". Esto no es exactamente lo que persigue el juicio de necesidad o indispensabilidad sino que el análisis que conlleva este subprincipio se debe ceñir a la

averiguación de si entre las distintas alternativas viables y eficaces para lograr el fin deseado, existe alguna que conlleve menos inconvenientes que las demás, es decir, este análisis consiste en una comparativa de los beneficios e inconvenientes que conllevan las distintas medidas útiles a nuestra disposición, pero una vez que determinemos cual de dichas medidas es la más beneficiosa, concluye la evaluación que se realiza con el juicio de indispensabilidad.

Por lo tanto, no es cierto que este subprincipio responda a la cuestión de en qué medida es imprescindible sacrificar un derecho en beneficio de otro, tan sólo responde a la pregunta de si el medio que vamos a utilizar para sacrificar un derecho es de todos los medios que garantizan la protección del derecho prevalente el que menos perjuicios le causa al derecho que vamos a sacrificar y en ese punto se detiene el análisis.

Una vez hayamos analizado todos los pros y contras de las distintas medidas que han sido objeto de nuestra comparativa y nos hayamos decantado por el medio que menos perjuicios le vaya a causar al derecho que será sacrificado, debemos responder a otra pregunta distinta que es la de si realmente es óptima, desde un punto de vista social, la realización de tal sacrificio, si realmente debe prevalecer otro derecho sobre este y para responder a esta pregunta nos serviremos de otro subprincipio que es a la vez juicio y conclusión, colofón final de las anteriores fases de evaluación de la corrección de una medida administrativa, que enriquece el sentido de la resolución dictada por el órgano evaluador de la misma: el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto.

Debe destacarse, para terminar con este capítulo, que como señala SANTAMARÍA PASTOR, que la jurisdicción contenciosa se mueve con especial torpeza en el ámbito de la Administración económica[442] y, de hecho, la percepción que el ciudadano medio tiene de la labor de los jueces y

[442] SANTAMARÍA PASTOR J. A. "Veinticinco años de aplicación de la Ley reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa: balance y perspectivas." en *Revista de Administración Pública.* Núm. 95, 1981. Págs. 125 y ss.

tribunales de esta rama del poder judicial no es precisamente positiva, pues no existe el convencimiento de que el control judicial pueda ser un instrumento eficaz para proteger al ciudadano de los excesos de la Administración. Por ello, se ha presentado desde la doctrina[443] al control de mensurabilidad de las intervenciones administrativas y al control de ponderación de los intereses públicos como instrumentos que pueden resultar útiles para lograr que la jurisdicción contencioso-administrativa sea más eficiente.

Resulta, por tanto, de gran importancia que los Tribunales asuman ordinariamente el control de la proporcionalidad de la actividad administrativa y han de hacerlo apartándose de las concepciones tradicionales que trasladan la carga de la prueba a los particulares. El principio de proporcionalidad va a favorecer la aparición de una jurisprudencia que logre someter la actividad de la Administración a Derecho enjuiciando si se ajusta a los valores propios de un Estado de Derecho que es, a fin de cuentas, uno de los principales objetivos de nuestra *Norma Suprema*.

4.4 RECAPITULACIÓN

El principio de proporcionalidad, en cuanto Principio General del Derecho, se suma a otras técnicas ya existentes de la actividad de los Poderes Públicos para que se analice si dicha actividad se ha adecuado a los fines que con ella se perseguían. En cuanto parámetro de control se extenderá a la actividad de todos los Poderes Públicos lo que incluye no sólo a la Administración sino también al Poder Legislativo y al Judicial, algo que no ha sido aceptado pacíficamente por la doctrina dado el peligro que ello entraña. Por este motivo el ejercicio de dicho control ha de ser mesurado y ha de estar sujeto a límites siendo fundamental que en ningún caso el órgano judicial sustituya la voluntad del órgano emisor del acto supervisado por la suya propia.

[443] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 125 y ss.

Este control se logra a través de tres juicios: de idoneidad, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto.

El primero significa que el medio a emplear ha de ser útil para alcanzar el fin que se proponga, si bien éste no ha de ser un fin cualquiera sino un fin constitucionalmente legítimo. Se trata este último de un concepto jurídico indeterminado para cuya delimitación se deben distinguir los valores constitucionales (aquellos fines expresamente recogidos en la Constitución) de los intereses constitucionales que son los que se no se contienen expresamente en la Constitución pero se derivan de ella. Dado que la Constitución no es una norma de ejecución directa sino un marco en el que el legislador puede desarrollar sus opciones políticas (actividad ésta libre pero controlable), debemos entender que son intereses constitucionales todos aquellos que se deriven de la Constitución ya sea directa o indirectamente pudiendo considerar fines constitucionalmente legítimos no sólo los derivados (directa o indirectamente de la Constitución) sino incluso aquellos que no se deduzcan de la *Carta Magna* pero no se opongan a la misma.

Un ejemplo de fin constitucionalmente legítimo no recogido expresamente en la Constitución es la lucha contra el fraude fiscal, fin y medio a su vez para conseguir que se cumpla con el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del Estado. Sobre este fin se ha pronunciado a menudo el TC sentando la idea de que el hecho de que este fin sea legítimo no convierte *per se* en legítimos los medios empleados para alcanzarlo. En este sentido cabe destacar la anulación por parte del TC del art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del IRPF, en la redacción dada al mismo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 en el que para tratar de luchar contra la elusión fiscal el legislador acababa paradójicamente vulnerando los principios de capacidad económica e igualdad tributaria.

La medida que persiga el fin constitucionalmente legítimo ha de ser útil y con carácter general entendemos que lo es si contribuye decisivamente a la satisfacción de los objetivos previamente fijados. No obstante no es

sencillo determinar el alcance de este concepto en la medida en que su acogimiento dependerá de la perspectiva temporal y cuantitativa con el que se enfoque. Temporal porque podría considerarse útil una medida aún cuando con el paso del tiempo deje de serlo o incluso aunque no llegase a surtir los efectos deseados si en el momento en que se adoptó -y de conformidad con los datos que poseía la Administración- era adecuada y porque el lapso de tiempo que transcurra entre que se adopta la medida y que ésta empieza a dar los resultados esperados puede ser de mayor o menor duración (habrá que dejar a la discrecionalidad del órgano enjuiciador la decisión acerca de si ha transcurrido un tiempo suficiente para saber si la medida es útil o no). Y cuantitativa porque para que se pueda considerar que una actuación es útil no es imprescindible que se consigan todos los objetivos propuestos sino que bastaría con que se alcanzasen los más importantes.

El juicio de idoneidad supone para el legislador básicamente la obligación de que dote a la Administración de facultades y medios que sean apropiados para conseguir el objetivo fijado lo que en Derecho Tributario Sancionador se traduce en la necesidad de que el listado de infracciones y sanciones que configure sea coherente con el bien jurídico protegido que fundamentalmente es la capacidad recaudatoria de la Administración Tributaria en cuanto medio fundamental para lograr hacer cumplir el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Existen además otros bienes jurídicos que se protegen como son el interés del Estado en que las empresas prosperen para aumentar la recaudación de impuestos y el control de la actividad de dichas empresas.

En todo caso debe tenerse en cuenta que si bien se castigan las acciones y las omisiones es exigible que el sujeto exteriorice su conducta infractora y que la valoración de la actividad legislativa desde esta perspectiva debe considerar factores como el grado de conocimiento de las normas por parte de los ciudadanos (que debe ser alto) y la condición socioeconómica de los destinatarios de las normas pues de ellos dependerá

en gran medida la utilidad de las previsiones represoras de las normas sancionadoras.

Por otro lado, debe resaltarse que la libertad de configuración normativa del legislador encuentra su límite en los derechos de los contribuyentes en la medida en que si bien aquél puede dotar de poderes coercitivos a la Administración que resulten útiles para obligar al deudor al pago, dicho poder tiene que ceder ante ciertos derechos y por ello en algunas situaciones la Administración Tributaria deberá contar con el apoyo de juzgados y tribunales (p. ej. cuando se quiera trabar algún bien para el que haga falta entrar en el domicilio del deudor tributario). Además de ello debe insistirse en que el hecho de que el fin que se persiga sea legítimo no convierte automáticamente en legítimos los medios previstos para alcanzarlo y precisamente por la inidoneidad de los medios, el TC ya ha anulado en alguna ocasión alguna previsión normativa (véase por ejemplo la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1999, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos) por recoger medidas que no tenían en cuenta, en mayor o menor medida, la necesidad de que cualquier prestación tributaria debe estar vinculada a manifestaciones de riqueza.

Para la Administración el juicio de idoneidad supone esencialmente la obligación de elegir de entre aquellos medios que el legislador haya puesto a su disposición para el logro de sus objetivos aquél que se revele más adecuado en virtud de las circunstancias que rodeen al caso concreto. De este modo si en un procedimiento de inspección se quieren proteger ciertos elementos como prueba los funcionarios de la Administración Tributaria deberán optar entre el precinto, el depósito o la incautación según lo que resulte más conveniente para dicha protección resultando desproporcionada su actuación si se decantan por un medio que resulte absurdo o claramente inadecuado. En definitiva de lo que se trata es de observar la necesaria relación de causalidad entre el fin perseguido y la medida a adoptar que tiene que garantizar su consecución.

El juicio de necesidad supone básicamente que a la hora de tratar de conseguir la protección del bien jurídico que fundamenta la actuación de los

Poderes Públicos se ha de utilizar aquella medida que cause los menores perjuicios posibles, es decir, se ha de elegir una medida que permita alcanzar el objetivo fijado produciendo las menores lesiones posibles al patrimonio de los ciudadanos.

Para saber si la actuación examinada supera este test, se necesita comparar la medida elegida con otras medidas idóneas para determinar si realmente era la que menos daños causaba. En este sentido el órgano examinante tendrá que realizar una doble tarea: buscar medidas alternativas idóneas y contrastar la medida analizada comparándola con aquellas para saber si era la más benigna.

Tendrá, por tanto, que analizar el conjunto de medidas utilizadas en situaciones análogas y deberá compararlas con la finalmente adoptada desde todas las perspectivas posibles debiendo utilizar para ello los mismos criterios y deberá llegarse a la conclusión con esta comparación que la medida elegida era imprescindible y no excesiva siendo la menos gravosa de todas las utilizables.

No se trata de una tarea fácil pero es sin duda el método más objetivo posible dado que permite trazar un índice de lesividad que sirva como patrón de análisis de las distintas medidas comparadas. Conlleva esta comparación algunos problemas: La subjetividad en la atribución de los distintos valores a las perspectivas desde las que se deba analizar las medidas comparadas, el hecho de que una medida pueda resultar menos gravosa que las otras desde todas las perspectivas y, sin embargo, no superar el control de necesidad por afectar a un número mayor de contribuyentes y el que una medida pueda ser menos lesiva para los afectados pero a costa de suponer una mayor carga fiscal para el conjunto de la ciudadanía. En todos estos casos ha de realizarse la oportuna ponderación de derechos para determinar si la medida enjuiciada era o no la menos perjudicial sin olvidarnos de que dicha medida ha de ser idónea puesto que no se trata de elegir la alternativa menos gravosa sino de elegir el medio con el que el Estado promueva los derechos de los ciudadanos de la forma más eficaz y eficiente.

El juicio de necesidad para el legislador supone la obligación de que este a la hora de regular el supuesto de hecho y prever las medidas que considere oportunas para la protección del bien jurídico, realice una valoración de las alternativas que existen para garantizar la indemnidad de dicho bien dotando de la consecuente envergadura y entidad a las medidas protectoras, de manera que si existen medidas que sean menos gravosas que otras pero que otorguen un nivel de protección equivalente, han de ser elegidas dichas medidas. En este sentido resulta criticable la infracción consistente en castigar la presentación de autoliquidaciones o declaraciones a través de medios distintos a los telemáticos existiendo la obligación de hacerlo por estos medios, medida claramente desproporcionada porque se puede tratar de conseguir el objetivo propuesto a través de medios menos drásticos.

La función que se persigue con el principio de proporcionalidad es la de servir como instrumento para combatir y erradicar la arbitrariedad pero siempre en el marco del respeto al pluralismo político por lo que el control jurisdiccional que se realice en virtud de el subprincipio de necesidad ha de realizarse en abstracto y teniendo en cuenta que no se podrá considerar desproporcionada una ley por el hecho de que con el paso del tiempo se haya revelado que era posible conseguir el objetivo perseguido imponiendo menos restricciones a los contribuyentes sino únicamente cuando se constate que ya en el momento en que se aprobó era posible adoptar otras medidas que igualmente permitían alcanzar la meta deseada y que eran menos perjudiciales que las finalmente acordadas.

Además ha de tenerse en cuenta que el control de proporcionalidad nunca podrá convertirse en un medio para que el TC modifique las leyes según sus criterios por lo que para que pueda calificarse un precepto de una ley de desproporcionado ha de serlo en su totalidad y no sólo en parte. Precisamente la anulación por parte del TC de una infracción de una ley puede traer dos tipos de situaciones: que el TC entienda que la conducta no sea merecedora de una sanción o que el TC entienda que la infracción deba ser castigada con una sanción de menor entidad. En el primer caso no se

produciría ningún problema y en el segundo se podría solucionar si con anterioridad a la entrada en vigor del precepto anulado existía otro que se adecuase a la doctrina del TC pero si no tenemos dicho precepto entonces se presentaría un vacío punitivo que debería ser colmado con la mayor urgencia mediante la oportuna modificación legislativa.

Para la Administración el juicio de necesidad supondrá la necesidad de que elija de entre todos aquellos instrumentos y opciones que ha previsto el legislador y que resulten idóneos para lograr el resultado predeterminado, aquel que resulte menos lesivo. Este juicio se hará desde varias perspectivas en lo que se refiere tanto al bien jurídico protegido como a los derechos afectados y requiere la necesidad de que existan otras vías alternativas ya que si lo que se acordó fue la adopción del único medio que la Administración tenía a su disposición, no entra en juego este subprincipio.

El tercero y último de los subprincipios es el de proporcionalidad en sentido estricto o de razonabilidad.

De lo que se trata con este subprincipio es de examinar la medida adoptada desde la perspectiva de los perjuicios causados en relación a las ventajas obtenidas debiendo concluirse, para que la actuación juzgada resulte proporcional, que dichos perjuicios son compensados con los beneficios que se consiguen con la actuación de los Poderes Públicos. Para determinarlo será necesario realizar una ponderación entre derechos e intereses en conflicto y es lo que se analizará en esta fase del proceso.

El principal problema que se da con relación a este test es que no se apoya en pautas firmes y estables lo que le otorga un carácter predominantemente subjetivo y de ahí su imprecisión conceptual

No se debe confundir este subprincipio con el de necesidad puesto que este último respondía a la pregunta de cuál es el medio de entre todos los idóneos que permitiría alcanzar una meta concreta que causa menos perjuicios a los derechos afectados en caso de conflicto pero el de proporcionalidad en sentido estricto lo que nos va a decir es si hubiese sido mejor adoptar la medida propuesta o no, es decir, si los beneficios que va a proporcionar la restricción de un derecho van a ser de mayor importancia

que los perjuicios causados y si era necesario causar todos esos perjuicios o se podría haber producido una lesión menor. Tampoco se debe confundir con el principio de proporcionalidad en sentido amplio porque ello supondría otorgarle un papel que no le corresponde impidiendo alcanzar un óptimo nivel de protección de los derechos. El principio de proporcionalidad en sentido estricto no debe ser otra cosa que el culmen de un proceso que empieza en el análisis de la idoneidad de una medida, continúa con la determinación de si era o no necesaria y finaliza con una comparación de los costes y beneficios de dicha medida.

Para el legislador se concreta el espíritu de este subprincipio en la necesidad de que determine un equilibrio entre la medida objeto de control y el fin perseguido y entre la importancia del bien jurídico que se satisface y la importancia de la intervención en el derecho que se limita. En este sentido el legislador tendrá la obligación de balancear la importancia que tiene para la sociedad en su conjunto el menoscabo de un derecho individual y la que tiene para el colectivo la protección de un bien de interés general de manera que a mayor importancia del derecho individual afectado mayor debe ser la importancia del objetivo que se persigue con su restricción. El legislador se verá obligado a adoptar medidas restrictivas sólo en aquellos casos en que el fin que se persiga sea lo suficientemente importante o satisfactorio para el colectivo como para tener que adoptarlas.

Para la Administración por su parte el juicio de razonabilidad implica la necesidad de valorar si las ventajas que conlleva la intervención de un derecho compensan el desvalor del mismo. Dicho juicio es también conocido como regla de prohibición de exceso pues básicamente lo que nos dice es que la afectación de un derecho que se ha considerado idónea para alcanzar un fin determinado y que se ha valorado como la menos perjudicial de todas cuantas se podrían haber llevado a cabo se hace en la medida de lo que resulte imprescindible para satisfacer el fin perseguido, es decir, sin que se le produzca al afectado un perjuicio innecesario ni excesivo.

Dado que en un Estado de Derecho resultaría inadmisible el otorgamiento a la Administración de un poder de valoración absoluto e

ilimitado, es imprescindible que esta cuente con una serie de pautas o criterios que le permitan formular juicios de racionalidad que sustenten sus decisiones. Para ello se traza un proceso que discurre por tres niveles: la identificación de los derechos en conflicto y la atribución de un valor determinado a cada uno de ellos, la confrontación de dichos derechos y el establecimiento de una relación de precedencia condicionada fruto de la referida ponderación.

En el primer nivel se determinará el referido valor a partir de una serie de criterios: el llamado peso abstracto que no es otra cosa que la determinación de la importancia que tiene cada uno de los principios en conflicto y su concreción en cada caso, la intensidad de la afectación/satisfacción de cada uno de dichos principios y la determinación de la certeza de las premisas empíricas que los sustentan. La valoración global de estos criterios se define en lo que se ha dado llamar el peso cuya formulación podría resumirse en la siguiente regla: el peso del principio afectado frente al principio prevalente es el cociente que resulta de dividir los dos productos que se obtienen tras multiplicar la intensidad de la afectación del principio iusfundamental en el caso concreto, por su peso abstracto en el caso concreto, por la seguridad de sus premisas empíricas en el caso concreto y, por otra, la importancia de la satisfacción del principio justificante en el caso concreto, por su peso abstracto en el caso concreto, por la seguridad de sus premisas empíricas en el caso concreto.

En el segundo nivel se procederá a contraponer los derechos o principios implicados para determinar cuál es el que debe prevalecer y en qué medida. Como consecuencia de esta segunda fase se establecerá una relación de precedencia condicionada.

En la tercera y última fase se fija la relación de precedencia condicionada que significa la decisión de cuál es el derecho que deberá ceder y cuál es que el que se va a ver favorecido. Se trata de una relación condicionada porque no se podrá establecer una precedencia generalizada y a priori sino que la valoración de cuál ha de ser el principio o derecho que prevalezca en la colisión y el grado en que se afectará el que no resulte

favorecido se hará en función de las circunstancias del caso concreto. Esta relación no está concebida para tener efectos *erga omnes* pero ello no significa que no puedan sus resultados ser utilizados para futuras colisiones cuando los derechos o principios afectados posean las mismas características y condiciones que aquellos respecto de los que se ha tomado la decisión que se quiere extrapolar.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO V. TRATAMIENTO JURISPRUDENCIAL

Resulta indiscutible que el principio de proporcionalidad es y ha sido utilizado como instrumento de control de la actuación administrativa en relación con determinadas materias y para realizar un análisis acertado del tratamiento de este principio por nuestra jurisprudencia es conveniente examinar por separado las opiniones vertidas al respecto por el Tribunal Supremo y las aportaciones realizadas por el Tribunal Constitucional.

Comenzaremos por lo que al respecto ha señalado el TS puesto que la construcción del principio de proporcionalidad es anterior a la Constitución Española de 1978 y, por este motivo es en la doctrina del TS dónde encuentra el principio de proporcionalidad sus más antiguos precedentes en la jurisprudencia de nuestro país. Con todo y pese al caudaloso material jurisprudencial de carácter preconstitucional que podríamos aportar, nuestro estudio tratará de hacerse, en la medida de lo posible, en apoyo de las más recientes sentencias del TS para acreditar la actual visión que dicho tribunal tiene del principio de proporcionalidad.

5.1. EL TRIBUNAL SUPREMO

No ha realizado nuestro TS el mismo esfuerzo constructivo del principio de proporcionalidad que el llevado a cabo por el TC pero sí ha contribuido a su desarrollo en buena medida y lo ha hecho "trazando un modelo de proporcionalidad centrado en el juicio de necesidad y proporcionalidad en sentido estricto"[444].

El TS ha venido aplicando el principio de proporcionalidad como un principio informador del Derecho penal, y por ende, también como un principio de la actividad sancionadora de la Administración, dado que, como ya se ha dicho, el Derecho administrativo sancionador (para la mejor

[444] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Pág. 709

garantía de los derechos de los ciudadanos) ha importado sus principios de tal rama del ordenamiento jurídico[445].

En este sentido, el principio tiene una finalidad evidente cual es la de servir de instrumento represivo y, al mismo tiempo, de guía en la fijación de sanciones si bien, en opinión del TS, en ocasiones se nos presenta como un instrumento de complicado uso pues, como dice en su STS de 22 de septiembre de 1982[446], ha de tenerse en cuenta que el concepto de proporcionalidad de la sanción "es difícilmente concretable en términos de gran especificación y singularidad hasta el punto de que su aplicación, en último término, tiene que venir fundamentada en una apreciación conjunta de las circunstancias objetivas y subjetivas que integren el presupuesto de hecho sancionable…".

Existen otras materias, además de la sancionadora tributaria que constituye el objeto de este trabajo, respecto de las cuales la Administración ejerce su poder sancionador y, entre ellas, podemos destacar las sanciones de orden público y las sanciones propias de policía especiales. En lo que respecta a estas últimas, la jurisprudencia ha venido reconociendo el principio de proporcionalidad, principalmente, en el régimen sancionador relativo a materias de disciplina de mercado, denominaciones de origen, vivienda de protección oficial, etc.

Existe también otro bloque de materias en el que el TS viene reconociendo la aplicación del principio. Se trata de actuaciones municipales de intervención en sectores de licencias de edificación[447], licencias de apertura[448], declaración municipal de estado de ruina[449], así como en

[445] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador. Op. Cit*. Págs. 177 y ss.

[446] RJ 1982/ 5480.

[447] STS de 4 de junio de 2001, RJ 2001/5776; 12 de marzo de 2003, RJ 2003/2557.

[448] STS de 3 de abril de 2000, RJ 2000/4012; de 31 de enero de 2001, RJ 2001/2457.

[449] STS de 15 de enero de 2002, RJ 2002/609; de 23 de febrero de 2004, RJ 2004/1745.

materia de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas[450]. En todos estos supuestos tienen lugar actuaciones urbanísticas municipales y de intervención en actividades de los particulares razón por la cual el TS tiene muy presente el ya citado artículo 6 del RSCL, proclamando el principio de proporcionalidad como un principio que rige con carácter general la intervención administrativa en estas materias.

Teniendo en cuenta los distintos supuestos en los que la jurisprudencia del TS aplica el principio de proporcionalidad, podemos dejar constancia aquí de algunos de los criterios técnicos que utiliza al referirse al mismo[451].

En primer lugar debemos destacar que existe una línea jurisprudencial continuada que configura al principio de proporcionalidad como un **principio general del Derecho** y así se puede ver ya por ejemplo en la STS de 7 de noviembre de 1989[452] en la que el TS examinaba la legalidad de una liquidación girada por el Ayuntamiento de Valencia por una contribución especial y en la que, si bien reconocía que se trataba este de un acto discrecional, concluía que como tal no escapa por completo al control jurisdiccional pues compete al orden jurisdiccional contencioso-administrativo controlar los elementos reglados de dicho acto, es decir, competencia, procedimiento y fin así como, además, su adecuación a los principios generales del Derecho incluyéndose entre ellos el principio de proporcionalidad.

En esta sentencia no considera el TS al principio de proporcionalidad en su vertiente sancionadora sino que remarca la proporcionalidad que debe existir entre la cuota a pagar por la contribución especial y el beneficio obtenido. Sin embargo, encontramos otras sentencias del TS en las que el

---

[450] STS de 11 de octubre de 2000, RJ 2000/8190; de 22 de marzo de 2010, RJ 2010/4447.

[451] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 19 y ss.

[452] RJ 1989/8107. Otras sentencias en las que se predica tal carácter son la STS de 17 de diciembre de 2001 (RJ 2001/ 5405) o la STS de 19 de junio de 2009 (RJ 2009/4668)

principio de proporcionalidad, en cuanto principio general del Derecho, va a presidir la interpretación y la aplicación práctica del Derecho administrativo sancionador. En este sentido señala el TS en su sentencia de 17 de diciembre de 2001[453] que "la proporcionalidad representa una exigencia constitucional para la actividad de la Administración que se erige en principio general del Derecho Administrativo y, como tal, es parámetro o mecanismo válido de control jurisdiccional de aquélla. O, dicho en otros términos, la aplicación del principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo significa que tenga la condición de requisito de legalidad de la actuación administrativa el que el contenido de ésta sea adecuado a los fines que la justifican".

De una forma tan contundente el TS confirmaba la sentencia del TSJ valenciano objeto del recurso que se solventaba mediante la citada sentencia y que había sido atacada por el recurrente en base a que la sentencia recurrida no utilizaba verdaderos argumentos jurídicos y carecía de la preceptiva motivación porque, según se alegaba, se basaba únicamente en la aplicación de un criterio de proporcionalidad[454]. De este modo el TS disipa cualquier atisbo de duda sobre la naturaleza jurídica y constitucional del principio de proporcionalidad.

En efecto, prosigue señalando el TS que "con independencia de las manifestaciones concretas que la proporcionalidad tiene en la legislación administrativa –tanto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (ejecución forzosa de los actos administrativos y principio que rige el ejercicio de la potestad

[453] RJ 2002/5405

[454] Dicha sentencia desestimó un recurso interpuesto contra una sentencia del TSJ valenciano que había estimado un recurso que se había interpuesto contra el acuerdo del Ayuntamiento de Paterna por el que se aprobaban los presupuestos de dicha entidad para el año 1993 y que había estimado (si bien parcialmente) el recurso porque entendió que dicho acuerdo vulneraba el principio de proporcionalidad.

sancionadora de la Administración) como en la legislación sectorial–, la jurisprudencia de esta Sala, que comenzó utilizando aquélla como principio interpretativo para la graduación del contenido de los actos administrativos limitadores de derechos, la convierte en principio general que condiciona la actividad administrativa y en instrumento de control jurisdiccional en cuanto representa de relación o correspondencia entre medios utilizados y fines perseguidos.

Así, la proporcionalidad ha pasado a ser uno de los principios invocados por la jurisprudencia que deriva claramente del artículo 106.1 CE que, al establecer el control jurisdiccional de la Administración, alude al sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justifican, y aunque este precepto se entiende como una alusión a la desviación de poder, su significado es más amplio y recoge la necesidad de una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida…".

En esta sentencia el TS no aplica directamente el principio de proporcionalidad en su vertiente sancionadora pero sí reconoce expresamente que es una de las manifestaciones de dicho principio y predica respecto de esta manifestación el mismo carácter que se afirma con relación a la manifestación aplicada a este caso concreto. La referencia que se hace al principio de proporcionalidad es genérica, al margen de sus implicaciones en relación al ejercicio de la potestad administrativa sancionadora pero perfectamente extrapolable a la misma.

Por lo demás, se puede observar en esta sentencia como el TS alude a la naturaleza constitucional del principio de proporcionalidad si bien centrándose en el subprincipio de idoneidad al insistir en la idea de que la actuación de la Administración ha de adecuarse al fin que la justifica.

Han sido varias las sentencias del TS en las que, en cuanto principio general del Derecho, se afirma que el principio de proporcionalidad inspira la materia sancionadora[455] y en las que se le atribuye, en consecuencia, el

[455] STS de 14 de febrero de 1984, RJ 1984/629; 28 de junio de 1993, RJ 1993/ 5141.

carácter de principio rector en la fijación de sanciones vinculando tanto a la Administración como al control jurisdiccional de la misma[456]. Así por ejemplo en la STS de 19 de julio de 1996[457] en la que señala que "es doctrina de este Tribunal, tan reiterada que resulta ociosa la cita de las concretas sentencias en que se recoge, la aplicación, con ciertos matices, de los principios inspiradores del orden penal al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, criterio que, asimismo, reflejó la doctrina del Tribunal Constitucional desde su temprana sentencia 18/1981, de 8 de junio. No cabe duda, por tanto, de la vigencia en el ámbito del ilícito administrativo de los invocados principios de legalidad, en sus dos vertientes de garantía formal y material -conectada esta última con la tipicidad-, y de proporcionalidad, que en su vertiente aplicativa ha servido en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte del los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria. Así, esta Sala viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada (SS 23 de enero de 1989, 3 de abril de 1990 y 11 de junio de 1992, entre otras muchas), y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta, sino su modificación o reducción, en atención al control de proporcionalidad para el que han de tenerse en cuenta criterios tales, como los de la intencionalidad, reiteración o los perjuicios causados"

Se observa también, como se acaba de apuntar incidentalmente, que el TS es proclive a efectuar un **control de adecuación entre los medios utilizados y los fines a perseguir** lo que en materia sancionadora significa que para el TS la proporcionalidad tiene como consecuencia inmediata la

[456] STS de 9 de mayo de 1984, RJ 1984/2639.

[457] RJ 1996/4507

"adecuación necesaria de la sanción a los hechos" (STS de 2 de marzo de 1993[458]) para lograr una cuantificación de aquella que se ajuste a la entidad real de estos[459]. Sirve, por tanto, como señala LÓPEZ GONZÁLEZ[460], "para funcionalizar el *quantum* de la sanción en congruencia con los hechos, motivos y circunstancias determinantes de aquélla"[461].

En tercer lugar y en relación con el criterio anterior, el TS ha utilizado asimismo el principio de proporcionalidad como **técnica principal de control del ejercicio de las potestades discrecionales** que el legislador reconoce a la Administración para la imposición de sanciones puesto que como señala el TS en su sentencia de 2 de noviembre de 1994[462]- en la que recoge una doctrina ya especialmente arraigada en dicho tribunal- "la discrecionalidad que se otorga a la Administración debe ser desarrollada ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes al objeto de alcanzar la necesaria y debida adecuación entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida, doctrina esta ya fijada en las Sentencias de 24 noviembre 1987 y 15 marzo 1988 (RJ 1988\2293), dado que toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad atento a las circunstancias objetivas del hecho, 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 ".

Por tanto, para el TS a través del principio de proporcionalidad en cuanto principio general del Derecho se controla si el uso de la discrecionalidad es conforme al ordenamiento jurídico y ello se hará atendiendo a la obligada adecuación entre la gravedad o magnitud del hecho

---

[458] RJ 1993/1662.

[459] RJ 2000/10537

[460] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 19 y ss.

[461] STS de 31 de enero de 1983, RJ1983/380; 26 de diciembre de 1984, RJ 1984/6726.

[462] RJ1997/8570

que da lugar a la sanción y la entidad de la medida sancionadora que se decida aplicar[463].

Nótese, sin embargo que parece existir una clara contradicción entre la corriente jurisprudencial reflejada en la transcrita STS de 19 de julio de 1996 dónde se califica a la labor de determinación de una sanción como de una actividad reglada y la doctrina jurisprudencial aludida en la ahora citada STS de 2 de noviembre de 1994 en la que se asegura que la Administración dispone de un margen de discrecionalidad para el ejercicio de su potestad sancionadora.

Ciertamente ha sostenido el TS una postura dispar en distintas sentencias y si bien en numerosas ocasiones admite la discrecionalidad de la Administración en la materia, el TS ha llegado también a afirmar con contundencia que la Administración carece de facultades discrecionales en materia sancionadora. Otro ejemplo de negación de dichas facultades lo encontramos en la sentencia de 31 de octubre de 1990[464] en la que el TS señalaba que "importa advertir que la CE ha reconocido la legitimidad de las sanciones administrativas- arts. 25 y 45.3- y ha tenido buen cuidado de subrayar el carácter reglado de la potestad sancionadora de la Administración -art. 25-; no cabe admitir en la materia aspectos discrecionales (...) Toda actuación de la Administración en el terreno sancionador es reglada, incluso cuando se trata de cuantificar las multas (...) pues aunque hayan de ser tenidos en cuenta conceptos jurídicos indeterminados, con el margen de apreciación que demanda su halo de dificultad, la aplicación de tales preceptos es un proceder reglado".

[463] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit*. Págs.126 y 127.

[464] RJ 1990/8855

En principio ambas posturas parecen irreconciliables puesto que de lo que se parte es de que una potestad o es discrecional o no lo es (más allá, debemos recordar, de que todo acto discrecional tiene algunos reglados) y sin embargo el propio TS ha encontrado un punto de encuentro y así lo verbaliza en su sentencia de 9 de octubre de 2003[465] en la que concluye que la potestad sancionadora es una actividad reglada que, sin embargo, puede ser ejercitada discrecionalmente por la Administración. En concreto el TS, con motivo del análisis del art. 66 regla primera del Código Penal en su versión anterior a la redacción otorgada a dicho código por la Ley 11/2003, de 29 de septiembre, señala en dicha sentencia que dicho artículo "permite al juez recorrer toda la banda punitiva, pero argumentando en base a dichas consideraciones subjetivas y objetivas, cuál debe ser el reproche concreto que la ley concede al supuesto enjuiciado" por lo que concluye que se trata, "de un ejercicio de discrecional reglada, que debe ser fundamentadamente explicado en la propia resolución judicial, y controlable en casación, por la vía de la pura infracción de ley" y añade que "la Sala sentenciadora, una vez que razonó sobre la existencia del delito y de su autor, debe acometer la importante misión de atribuir al hecho punible la sanción que el Código penal prevé en la medida que considere justa, o sea, legalmente aplicable al caso concreto enjuiciado, haciendo uso razonado de tal discrecionalidad".

Sea como fuere resulta indiscutible que el TS considera cometido del principio de proporcionalidad el de actuar a modo de mecanismo corrector y limitador de estas controvertidas atribuciones administrativas.

Aclarado esto debemos destacar una importante evolución reciente en la línea jurisprudencial del TS en tanto que si bien venía sosteniendo que la Administración sólo infringiría el principio de proporcionalidad en el uso de su discrecionalidad en el caso de que su conducta fuese de tal desproporción que vulnerase "el principio del Estado de Derecho, el valor de la Justicia, la dignidad de la persona humana y el principio de culpabilidad" (STS 10 de

[465] RJ 2003/6164

septiembre de 2003[466]) con la STS de 29 de junio de 2010[467] se flexibiliza esta postura maximalista. En esta última sentencia se fortalece el carácter limitador del principio de proporcionalidad sobre la discrecionalidad de la Administración al concluir que una actuación de la Administración que vulnerase el principio del Estado de Derecho, el valor de la Justicia, la dignidad de la persona humana y el principio de culpabilidad, ya no sería una actuación discrecional sino que debe considerarse una actuación arbitraria.

Por este motivo entiende ahora el TS que "el principio de proporcionalidad será vulnerado cuando pueda apreciarse que no se han tenido en cuenta datos o circunstancias de hecho relevantes que cualifican o atenúan el comportamiento infractor, aunque no lleguen a la trascendencia que requiere la Sala de instancia[468]. En este sentido, prescindir de manera manifiesta de toda valoración de las circunstancias de hecho que caracterizan de manera relevante la conducta sancionada supone un desprecio indudable del principio de proporcionalidad".

Como cuarto de los criterios técnicos no podemos dejar la ocasión de apuntar que, en otras ocasiones, el TS ha estado desafortunado en su tratamiento del principio y ha tropezado al **confundir proporcionalidad y equidad** utilizándolos como sinónimos. Así, como destaca el propio LÓPEZ GONZÁLEZ, "la jurisprudencia equipara y vincula el principio de proporcionalidad a la equidad de tal manera que el principio obliga a

[466] RJ 2003/ 99559

[467] RJ 2010/5949

[468] La sala de instancia había aplicado el criterio recogido por la mencionada STS de 10 de septiembre de 2003, es decir, no había apreciado la infracción del principio de proporcionalidad al no haberse vulnerado el principio del Estado de Derecho, el valor de la Justicia, la dignidad de la persona humana y el principio de culpabilidad.

ponderar las circunstancias en una graduación equitativa"[469] lo que se puede ver perfectamente en la STS de 29 de enero de 1983[470].

Lo que el TS resalta es la importancia de la proporcionalidad como un factor de ponderación equitativa a efectos de determinar la sanción dentro de sus límites legales (STS de 21 de marzo de 1984[471]) pero debemos insistir, sin detenernos ya mucho en ello, en la idea de que proporcionalidad y equidad, como ha quedado ya explicado, tienen muchos puntos en común por lo que pueden coincidir en la obtención de resultados pero su dimensión es diferente[472] .

Y si el TS ha tratado estos criterios técnicos por separado en sus sentencias, también nos podemos encontrar en un análisis de su jurisprudencia que, con relativa frecuencia, los ha simultaneado utilizándolos a la vez. Ocurre, por ejemplo, con el criterio del uso del principio de proporcionalidad como herramienta de control de la discrecionalidad de la Administración y del control de adecuación de los medios a los fines que son utilizados por el TS en su sentencia de 27 de octubre de 1986[473] en la que señala que "los Tribunales de la jurisdicción contenciosa pueden y deben valorar si, en el caso concreto que se enjuicia, ha sido aplicada correctamente la facultad de la Administración de optar entre las distintas sanciones que la Ley señala (...) atendiendo al principio de proporcionalidad, entre la falta y la sanción".

También ha ensamblado el criterio de su consagración como principio general del Derecho con el del uso del principio como medio de control de la adecuación de los medios y los fines y así se puede ver en la STS de 30 de

---

[469] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 19 y ss.

[470] RJ 1983/375.

[471] RJ 1984/1410.

[472] SORIANO GARCÍA J. E. "Aplicación de la Equidad en Derecho Público" en *Revista Española de Derecho Administrativo*. Núm. 23,1979. Págs.638 y ss.

[473] RJ 1986/5642.

abril de 1988 en la que el TS nos recuerda que "la actuación de la potestad reglamentaria de la Administración está rigurosamente sometida a los principios generales del Derecho (…) uno de dichos principios es el de la proporcionalidad que deriva claramente de lo dispuesto en el art. 106.1 de la Constitución, que al dibujar el control jurisdiccional de la Administración alude al sometimiento de la actuación administrativa a los fines que la justificaron. A este respecto ha de advertirse:

A) Que el criterio del fin como técnica de control de la Administración se extiende a toda la actuación de ésta tanto si se produce a través de los actos como por medio de reglamentos. Así lo impone la esencia misma de la Administración cuya justificación radica en el servicio de los intereses generales, es decir, de la Comunidad.

B) Aunque a veces se tiende a ver en la referencia al fin contenida en el art. 106.1 de la Constitución una alusión al vicio de la desviación de poder, es claro que el sentido del precepto es mucho más amplio y recoge la necesidad de una armonía entre los medios utilizados y la finalidad perseguida: se trata en definitiva del principio de la proporcionalidad que obliga a elegir entre los distintos medios posibles el menos restrictivo para la libertad"[474].

En resumen, podemos afirmar que la jurisprudencia del TS viene valiéndose del principio de proporcionalidad para el control de la actividad administrativa en distintos sectores, constatando su relevancia en nuestro ordenamiento jurídico y su autonomía[475].

5.2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El principio de proporcionalidad es uno de los más empleados por los operadores jurídicos, especialmente por los tribunales y por ello no es de extrañar que "constituya una constante en la jurisprudencia constitucional

[474] RJ 1988/3294

[475] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit*. Págs.707 y ss.

española"[476] siendo fácilmente comprobable la ingente cantidad de sentencias en las que el TC ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre dicho principio.

Sin embargo, si bien es cierto que este principio llena páginas de la jurisprudencia constitucional, esta constante no ha sido lineal, es decir, no se aprecia una continuidad en sus sentencias sino que, por el contrario, la jurisprudencia del TC ha sido vacilante en torno al trato dogmático que se le ha dispensado a este principio. Esta incertidumbre puede apreciarse en un doble sentido.

Por una parte, cabe reseñar que no todos los juicios que integran el principio de proporcionalidad han gozado siempre de la misma aceptación en la doctrina del TC.

En efecto, mientras que nuestro *Supremo Intérprete* ha venido recurriendo con gran frecuencia al principio de proporcionalidad en sentido estricto ya desde sus primeros compases y ha venido otorgando una notoria preponderancia en muchas de sus sentencias al test de necesidad, el subprincipio de idoneidad, por el contrario, ha sido por muchas veces denostado e ignorado por nuestro TC, como se puede comprobar en sentencias tales como las 48/1995, de 14 de febrero o 161/1997, de 2 de octubre[477].

Por otra parte, mientras que en ocasiones el TC se inspira directamente en la doctrina del TEDH, en otras, como aprecia PERELLO DOMENECH[478], el TC adopta una interpretación restrictiva y en las antípodas de la lectura que hace el TEDH. En estos últimos casos en lugar

---

[476] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional.* Ed. Thomson Aranzadi. Elcano. Pág. 15

[477] MEDINA GUERRERO M. "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales" *Op. Cit.* Págs. 121 y ss.

[478] PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional". *Op. Cit*. Págs. 71 y ss.

de conjugar en sus sentencias los tres subprincipios (idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*) que integran el principio de proporcionalidad, equipara el principio únicamente a alguno de estos elementos o juicios.

La jurisprudencia del TC ha sido, por tanto, cuantiosa y quizá por este motivo y por la difícil definición del alcance de este principio, también vacilante e incierta; pero pese a estos vaivenes en su doctrina también se puede afirmar que dicha doctrina ofrece un punto de solidez y ha logrado aportar cierta estabilidad a la construcción técnica del principio de proporcionalidad pues, tras analizar con profundidad el repertorio jurisprudencial dedicado al mismo, se puede decir que el TC ha adoptado dos importantes actitudes en relación con dicho principio: por un lado ha asumido (en virtud del art. 10.2 CE) las diversas aplicaciones que del principio viene haciendo el TEDH y, por otro lado, ha reconocido el principio de proporcionalidad como un principio general del Derecho[479].

Con relación a la primera de dichas cuestiones, debe reseñarse que el uso del principio de proporcionalidad por parte del Tribunal de Estrasburgo ha sido invocado frecuentemente por el TC, teniendo una especial significación para la incorporación del principio de proporcionalidad en las sentencias de este último.

En cuanto al reconocimiento que el TC hace del principio de proporcionalidad como principio general del Derecho, principalmente en las STC 62/1982, de 15 de octubre y STC 102/1984, de 12 de noviembre, viene a confirmar que no era este un principio en absoluto desconocido en nuestra doctrina y jurisprudencia sino, por el contrario, incluso tradicional[480]. El TC ha reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad posee el carácter de Principio General del Derecho y que, por lo tanto, es informador

[479] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 58 y ss.

[480] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Op. Cit*. Págs.29 y ss.

de la globalidad del ordenamiento[481] con lo cual se demuestra la improcedencia de considerar la proporcionalidad como una mera regla lógica o de interpretación[482].

Sin embargo, pese al avance que la proclamación y reconocimiento de este principio ha supuesto para la sociedad, "el TC no lo ha acogido precisamente con entusiasmo"[483] y ello ha sido así hasta el punto de que incluso ha llegado nuestro más *Alto Intérprete* a explicar la vigencia de este principio en base al art. 10.2 CE[484] "negando en consecuencia el reconocimiento de un derecho fundamental de los ciudadanos a la proporcionalidad abstracta"[485]. En esta línea jurisprudencial la STC 6/1988, de 21 de enero señalaba que no era "preciso hacer más consideraciones sobre la pertinencia de invocar en este cauce un principio como es el de proporcionalidad, no explícitamente enunciado en la Constitución y sólo relevante en ciertos casos".

La ya aludida indeterminación del concepto de proporcionalidad provocó que, en un primer momento, el TC careciese de una concepción

---

[481] TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. *Op. Cit*. Págs.89 y ss.

[482] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 58 y ss.

[483] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador Op. Cit*. Pág. 41.

[484] Que obliga a interpretar las normas relativas a derechos fundamentales y libertades "de conformidad con la declaración de derechos humanos" lo que significa indirectamente tener que acatar la jurisprudencia del TEDH, que sí había reconocido el carácter constitucional del principio de proporcionalidad.

[485] GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit.* Pág. 125

clara del mismo[486] a pesar de utilizarlo con cierta asiduidad y ello explica por qué aún bien entrada la década de los 90 no existía una construcción jurisprudencial clara sobre el control de proporcionalidad[487].

A juicio de un importante sector de la doctrina (PERELLO DOMENECH, GONZÁLEZ BEILFUSS y SIEIRA MUCIENTES, entre otros), la sentencia que supone un punto de inflexión en la utilización que del principio hace el TC es la STC 66/1995, de 8 de mayo[488], pues en ella alude por primera vez con nitidez a los tres subprincipios o test que constituyen el principio de proporcionalidad.

Será, pues, en esta sentencia cuando se aprecia por primera vez la deuda que contrae nuestro más *Alto Tribunal* con la doctrina que nos lega la Corte Constitucional Federal alemana.

Si bien no se trata de una sentencia dictada en el específico campo del derecho tributario, sí es preciso detenernos en su análisis en tanto que supone un punto de referencia en todo el tratamiento contemporáneo del principio de proporcionalidad en nuestro país. En ella señala el TC que "para comprobar si la medida impeditiva del ejercicio del derecho de reunión

---

[486] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Op. Cit*. Págs.29 y ss.

[487] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.205 y ss.

[488] En dicha sentencia el TC resuelve desestimándolo un recurso de amparo interpuesto por la Federación de Banca, Ahorro, Seguros y Oficinas de la Unión General de Trabajadores (F.E.B.A.S.O.- U.G.T.) contra una Sentencia del TSJ de Madrid que confirmaba una Resolución de la Delegación del Gobierno de Madrid en virtud de la cual se había prohibido una concentración. La parte demandante alegaba que se había conculcado su derecho fundamental a reunirse reconocido por el art. 21 CE. Sin embargo el TC, tras proceder a examinar si se había vulnerado el principio de proporcionalidad, concluye que la medida adoptada por la Delegación del Gobierno es conforme al mismo por superar los tres test integradores del juicio de proporcionalidad.

supera el juicio de proporcionalidad exigible es necesario constatar si cumple los siguientes tres requisitos o condiciones: si la medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto (…); si, además, era necesaria en el sentido de que no existía otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia y, finalmente, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto"[489]. El TC se expresa con una clara rotundidad para hacer suya la tesis imperante en el Tribunal Constitucional alemán y basa la corrección de las medidas de la Administración en el escrupuloso respeto de los requisitos mencionados.

Por tanto, existe una perceptible evolución en la jurisprudencia del TC que ha afectado tanto a la vertiente formal como a la vertiente material del principio de proporcionalidad[490].

En este sentido, debe añadirse que no hubiera carecido de argumentos el TC para otorgar a este principio el rango de constitucional ya desde el primer momento y, de hecho, el propio TC (al tratar la proporcionalidad de la pena) en su sentencia 65/1986, de 22 de mayo observa que sería cuestión a plantearse el "examinar si el principio de proporcionalidad de la pena puede considerarse consagrado por otros preceptos constitucionales. Especialmente los que constituyen a España como Estado de Derecho y proclaman la justicia como valor superior de su ordenamiento jurídico (art. 1CE) y el que establece que la dignidad de la persona humana y los derechos que le son inherentes son fundamento del orden político y de la paz social (art. 10 CE) podrían invocarse como

---

[489] Otras sentencias posteriores vienen a confirmar lo sentado por esta paradigmática sentencia como es el caso, entre otras, de las siguientes: STC 207/1996, de 16 de diciembre; STC 37/1988, de 17 de febrero; STC 186/2000, de 10 de julio; o STC 11/2006, de 16 de enero.

[490] CASINOS MORA F. "La presencia de los rasgos esenciales del principio de proporcionalidad en el pensamiento clásico y en el derecho romano (I)" en VVAA. *Presente y Futuro de la Constitución Española de 1978. Op. Cit.* Págs. 185 y ss.

argumentos a favor de que nuestra Constitución consagra esa idea de proporcionalidad de la pena".

Una solución intermedia e igualmente plausible consistiría en el reconocimiento del principio de proporcionalidad con un doble valor, esto es, como principio constitucional en determinados ámbitos y como Principio General del Derecho en los demás.

La cuestión, en contra de lo que pudiera pensarse, no es baladí pues tal y como tiene señalado el propio TC los principios constitucionales por hallarse recogidos y consagrados por la propia Constitución, participan de su propia fuerza derogatoria (STC 4/1981, de 2 de febrero), de manera tal que todos los preceptos de una norma que se opongan a dichos principios deberían ser declarados inconstitucionales. Así mismo, debe tenerse en cuenta que la inclusión de un principio en la categoría de principios constitucionales va a garantizar su aplicación directa e inmediata mientras que un principio general del derecho en cuanto fuente del derecho supletoria reconocida como tal por el art. 1.4 del CC[491], sólo será de aplicación en defecto de ley o costumbre.

Sin embargo, un sector autorizado de la doctrina[492] parece haber descansado tras haber alcanzado una solución que no por tener un significativo grado de aceptación es del todo satisfactoria. Dicha solución se

[491] Según el art.1.4 del CC "Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico".

[492] Así lo asevera Ezquiaga Ganuzas quien en este sentido cita, entre otros, a CAZORLA PRIETO L. M. "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. Vol. I. Ed. IEF. Madrid, 1979. Pág. 93 o a CARBONE C. *L`interpretazione delle norme constituzinali*. CEDAM (Casa Editrice Dott. Antonio Milani). Padua, 1951. Vid EZQUIAGA GANUZAS F.J. *La argumentación en la justicia constitucional española*. Ed. Leioa Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Leioa, 1988. Págs. 92 y ss.

basa en una interpretación principialista[493], que consiste en entender los principios a partir de la concepción de los principios generales del Derecho como una suerte de concepto general en el que se incardinarían los principios constitucionales. Dicho de otro modo, los principios generales del Derecho son, en opinión de un importante sector doctrinal, una pléyade de principios entre los cuales existe una categoría específica que, por hallarse consagrados expresamente en la Norma Suprema, reciben el nombre de principios constitucionales. Esta opinión, sin embargo, tiene también sus detractores[494] pero, pese a lo apasionante que pueda resultar la cuestión no resulta procedente profundizar en la misma porque un análisis serio de este dilema jurídico supondría inevitablemente romper la sistemática de este trabajo.

En todo caso sí debemos apuntar que defender esta tesis podría conducirnos a concluir que no tendría mayor importancia considerar el principio de proporcionalidad como un principio constitucional o como un principio general del derecho, ya que posiblemente sea al mismo tiempo

---

[493] Son defensores de esta interpretación principialista además del ya mencionado Cazorla Prieto, Simón Acosta, Martín Queralt o Arce y Flórez- Valdés entre otros. Vid CAZORLA PRIETO L. M., "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. Vol. I. Ed. IEF. Madrid, 1979. Pág. 93; SIMÓN ACOSTA E. *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*. Ed. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1985. Págs. 355 y ss.; MARTÍN QUERALT J. "Interpretación de normas tributarias" en *Crónica Tributaria*. Núm. 64, 1992. Págs. 62 y ss.; ARCE y FLÓREZ- VALDÉS J. Los principios generales del Derecho y su formulación constitucional. Ed. Civitas Ediciones SL. Madrid, 1990. Págs. 11 y ss.,

[494] RODRÍGUEZ BOENTE S. E. *Los principios generales del Derecho.* Ed. Universidade de Santiago de Compostela, Servizo de Publicacións e Intercambio Científico. Santiago de Compostela, 2008. Págs. 115 y ss. En dicha obra dicha autora apunta incluso que la corriente principialista no es la imperante sino más bien residual algo con lo que no se muestra de acuerdo Ruiz Rescalvo que sostiene que es la tesis predominante, al menos entre la doctrina tributaria RUIZ RESCALVO M. P. *La prescripción tributaria y el delito fiscal.* Ed. Universidad Rey Juan Carlos. Madrid, 2004. Pág. 91

ambos tipos de principios. Y en efecto, como veremos a continuación, un análisis minucioso de la jurisprudencia constitucional nos lleva a la conclusión de que esa ha sido precisamente la posición adoptada por nuestro TC pues, en su práctica habitual, el principio de proporcionalidad opera con dicho doble valor.

5.2.1. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CON VALOR DE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Progresivamente el principio de proporcionalidad se ha ido haciendo un hueco en el acervo jurisprudencial del TC y lo ha hecho hasta el punto de poder afirmarse que, hoy por hoy, es una de las herramientas básicas utilizadas por dicho tribunal para determinar si una norma o medida que afecta a algún derecho fundamental es o no constitucional[495].

Pues bien, la utilización que el TC hace de dicho principio como un importante parámetro para el control de las injerencias de los poderes públicos en los derechos fundamentales, para la protección y garantía de los mismos[496], le otorga en la práctica el rango de principio constitucional.

Para el TC no es, sin embargo, un principio constitucional más, sino que, tal y como hace notar BERNAL PULIDO, se trata de una auténtica técnica empleada con incomparable eficacia con el fin de "estructurar el procedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de control de

---

[495] PEREIRA SAEZ C. "Una contribución al estudio del empleo del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia reciente del tribunal constitucional español" en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*. Núm. 8, 2004. Págs. 1043 y ss.

[496] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Op. Cit*. Págs.34 y ss.

constitucionalidad de las leyes"[497]. Siguiendo al citado autor podemos señalar por lo tanto dos momentos en que será de suma utilidad el uso de este principio en la salvaguarda de los derechos fundamentales: por un lado con motivo de la intervención del poder legislativo, esto es, en el momento de producción de las leyes y, por otra parte, con ocasión de la actuación del TC en el control de validez de dichas leyes.

El uso de este principio es inherente a la lógica misma de la actividad parlamentaria en tanto en cuanto resulta difícil imaginar que alguna de las fuerzas políticas con representación en las cámaras parlamentarias vaya a ser partidaria de aprobar una ley que no supere los tres test del principio de proporcionalidad, esto es, resulta altamente improbable que en un contexto político y económico de normalidad nos encontremos con un grupo parlamentario que vote a favor de una ley a sabiendas de que: esa ley no conseguirá el objetivo que se pretende alcanzar, de que existen otras opciones para alcanzar dicho objetivo que causan menos restricciones o lesiones a los derechos del ciudadano o que no otorgue más beneficios que desventajas.

A ningún partido político le será necesario recurrir a la duda metódica para saber que una ley de esas características sería tremendamente impopular y su aprobación podría suponerle una merma de votos, de manera que conscientemente o no de la naturaleza de principio constitucional del principio de proporcionalidad, las fuerzas políticas con representación parlamentaria utilizarán estos tres test como un criterio que sostenga o fundamente sus decisiones.

Por otro lado y aun admitiendo la existencia de otros muchos criterios metodológicos para realizar el control de la incidencia de las leyes en la esfera de los derechos fundamentales, la conclusión a la que llega el citado autor es que no hay ninguna regla que permita dotar de una mayor racionalidad y objetividad a las decisiones del TC relacionadas con la

[497] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. *Op. Cit*. Pág. 81

evaluación de las normas que afectan a derechos fundamentales. De los denominados criterios estructurales[498] es, sin duda, el que permite llevar a cabo un análisis más racional y su empleo se revela insoslayable para la fundamentación de las decisiones del TC, especialmente en los supuestos en que no es posible concluir a priori si la norma es constitucional o, si por el contrario, excede de los límites permitidos por la Constitución, dilema que se presenta habitualmente cuando colisionan dos derechos o normas constitucionales[499].

Los principales ámbitos en los que el TC hace este uso del principio de proporcionalidad, según LÓPEZ GONZÁLEZ[500], son dos: por un lado el principio de proporcionalidad como prohibición de exceso en los casos en que se vulneren derechos y libertades susceptibles de recurso de amparo constitucional (esto es, las libertades y derechos reconocidos en el art. 14 CE y en la Sección primera del Capítulo Segundo, Título Primero de la *Carta Magna*, arts. 15-29 CE) y, por otra parte, el principio de proporcionalidad

[498] BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. *Op. Cit*. Pág. 405. El autor define los criterios estructurales como aquellos que "buscan determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el Legislador, a partir de un análisis de su estructura" y estudia como criterios estructurales alternativos al principio de proporcionalidad dos grupos: las teorías del contenido esencial y las teorías interna o del contenido reducido de los derechos fundamentales, en cuyo análisis no podemos detenernos por lo que para un mayor conocimiento de los mismos recomendamos la obra citada.

[499] SIEIRA MUCIENTES S. "El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador" en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España. Op. Cit.* Págs. 852 y 853. La autora, como nosotros, reflexiona sobre las aportaciones realizadas sobre la función del principio de proporcionalidad por Bernal Pulido y lo hace tomando prestada de dicho autor la expresión de *casos difíciles* para referirse a estos supuestos de colisión.

[500] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 58 y ss.

como ponderación necesaria de derechos y libertades fundamentales en conflicto.

5.2.1.1. El principio de proporcionalidad como prohibición de exceso. La conexión del principio con los derechos fundamentales del contribuyente en la jurisprudencia constitucional.

En cuanto al principio de proporcionalidad en su significado de prohibición de exceso en los casos en que se vulneren derechos y libertades susceptibles de recurso de amparo constitucional, debe reseñarse que, pese a todo lo dicho, uno de los principales problemas relacionados con la correcta utilización jurisprudencial del principio de proporcionalidad es precisamente el de su conexión con los derechos fundamentales[501]. Su relación con los derechos fundamentales es, en realidad, una relación de reciprocidad en tanto que si bien el uno deriva de los otros, el respeto de los derechos fundamentales dependerá en gran medida de la eficacia con la que se utilice el principio de proporcionalidad.

Existe un extenso abanico de medidas y actuaciones de los poderes públicos que pueden llegar a ser desproporcionadas y menoscaben, por esta razón, un derecho o libertad fundamentales. En este sentido, la prohibición de exceso, que representa, como ya ha quedado explicado, una de las modalidades técnicas del principio de proporcionalidad, es determinante para que el principio sea utilizado por el TC con el valor de constitucional, es decir, como instrumento técnico-jurídico empleado para hacer prevalecer en tales supuestos los derechos y libertades fundamentales.

A este respecto es suficientemente expresiva la STC 55/1996, de 28 de marzo al disponer que “el ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable el principio de proporcionalidad es el de los derechos fundamentales (...) la desproporción entre el fin perseguido y los

[501] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Op. Cit.* Págs.108 y ss.

medios empleados para conseguirlo puede dar lugar a un enjuiciamiento desde la perspectiva constitucional cuando esa falta de proporción implica un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la CE garantiza".

No está vinculada la prohibición de exceso a uno o varios derechos fundamentales en particular sino que su conexión se extiende a todos y cada uno de los derechos reconocidos por la *Lex Superior* en su Título I, Capítulo II, Sección Primera. Sin embargo no podemos detenernos aquí a analizar todos los supuestos de aplicación jurisprudencial del principio de proporcionalidad ya que ello requeriría un esfuerzo ímprobo y poco grato. Por el contrario, a título meramente ejemplificativo, traeremos a colación únicamente algunos de los supuestos de mayor relevancia.

a) *Medidas desproporcionadas y derecho a la intimidad* (art.18.1 CE)

Un ejemplo claro de una sentencia del TC dónde éste se ocupa específicamente de analizar el posible perjuicio causado por la actuación de la Administración Tributaria a los derechos fundamentales del contribuyente lo constituye la STC 233/2005, de 26 de septiembre. En dicha sentencia este tribunal vino a sentar que para que las labores de inspección necesarias para la imputación de un delito de defraudación tributaria sean respetuosas con el derecho a la intimidad es necesario que respeten el principio de proporcionalidad. En concreto, según dicha sentencia "…para que la afectación del ámbito de intimidad constitucionalmente protegido resulte conforme con el art. 18.1 CE, es preciso que concurran cuatro requisitos: en primer lugar, que exista un fin constitucionalmente legítimo; en segundo lugar, que la intromisión en el derecho esté prevista en la Ley; en tercer lugar (sólo como regla general), que la injerencia en la esfera de privacidad constitucionalmente protegida se acuerde mediante una resolución judicial motivada; y, finalmente, que se observe el principio de proporcionalidad, esto es, que la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o

equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)".

Esta sentencia del TC puede considerarse un auténtico tratado del principio de proporcionalidad y más concretamente de su estructura y construcción técnica. Recoge el TC en esta sentencia los ya explicados presupuestos y requisitos del principio.

La jurisprudencia del TC recoge elementos cuya concurrencia requiere toda medida restrictiva de derechos y en la comentada sentencia vemos que los presupuestos que se describen son precisamente aquellos que ya habíamos explicado al tratar sobre la construcción técnica del principio de proporcionalidad, es decir, la justificación teleológica y el principio de legalidad. Esta doctrina supone, en otras palabras, que toda medida que suponga una injerencia en la esfera de un derecho fundamental ha de tener inexorablemente dos presupuestos: ha de responder a un fin constitucionalmente legítimo (justificación teleológica) y ha de ser una medida que esté prevista legalmente (principio de legalidad).

En cuanto a los requisitos es oportuno recordar que son de dos tipos: Extrínsecos (la competencia del órgano que dicta el acto y la motivación del acto) e Intrínsecos (que son los elementos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto). También estos requisitos aparecen recogidos por el TC al decir que la injerencia ha de acordarse mediante resolución judicial motivada y al decir expresamente que ha de observarse el principio de proporcionalidad.

Respecto a los requisitos extrínsecos vemos claramente enunciado el requisito de la motivación pero no el de la competencia sobre cuya configuración como requisito del principio de proporcionalidad ya nos había planteado algunas dudas.

Pero dónde el TC se detiene fundamentalmente es en los requisitos intrínsecos al diseccionar el principio de proporcionalidad y explicar que es lo que pretende decir cuando señala que la medida ha de observar el principio de proporcionalidad. Al hacerlo va enumerar los tres test o subprincipios del principio de proporcionalidad puesto que explica que el cumplimiento del

principio de proporcionalidad supone exigir que la medida sea idónea, necesaria y ponderada o equilibrada. Seguidamente pasa el TC a analizar si se cumplen estos requisitos:

En primer lugar se refiere al juicio de Idoneidad. Dice la sentencia que "como hemos señalado una de las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido en nuestro texto constitucional[502] (…) A este respecto es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria[503] razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal [504] (…)"

Por tanto, admite el TC que la lucha contra el fraude fiscal es un bien jurídico que legitima la intromisión por parte de la Administración Tributaria en la esfera de privacidad del investigado y en concreto justifica la extensión de esta injerencia a la investigación de los "los datos con trascendencia tributaria de los obligados tributarios que obran en poder de las entidades crediticias" en la protección del citado deber de contribuir.

Concluye el TC que se ha respetado el principio de idoneidad pues afirma que "en buena lógica, de la que inequívocamente hizo uso la Inspección en este caso, determinar quién disponía periódicamente de los

[502] STC 37/1989, de 15 de febrero, STC 142/1993, de 23 de abril y STC 7/1994, de 17 de enero, entre otras

[503] Por ejemplo en SSTC 79/1990, de 26 de abril, 46/2000, de 17 de febrero o 194/2000, de 19 de julio

[504] Vid SSTC 110/1984, de 26 de noviembre y 79/1990, de 26 de abril.

fondos, mediante el libramiento de cheques o de cualquier otra forma, posibilitaba la atribución de la titularidad de la cuenta, que era, en última instancia, el objetivo buscado, por lo que ningún reproche se le puede hacer a la Administración tributaria desde esta perspectiva al perseguir con su requerimiento de información un fin constitucionalmente lícito".

En segundo lugar trata sobre el juicio de necesidad y a este respecto señala la sentencia que "de lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril, F. 3). Y no cabe duda de que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE»

Finalmente se ocupa la sentencia del juicio de proporcionalidad en sentido estricto y lo hace volviendo el TC sobre los dos anteriores juicios y relacionándolos con el juicio de proporcionalidad *stricto sensu* a modo de conclusión de los otros dos. Señala el TC que "finalmente es claro que en el caso enjuiciado se ha respetado el principio de proporcionalidad en sentido estricto (…) dado que, como hemos señalado, la solicitud a la entidad de crédito de las fotocopias de los cheques emitidos por el Sr. R. G. con cargo a una cuenta corriente en la que su madre aparecía como titular, y la investigación sobre el destino del gasto efectuado mediante el requerimiento de información a los tomadores de dichos cheques, constituían medidas adecuadas para averiguar si el recurrente en amparo era el verdadero titular de los fondos depositados en la citada cuenta corriente; también eran medidas necesarias, puesto que para averiguar la verdadera titularidad de las rentas sujetas a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y, por ende, el autor de los dos delitos contra la hacienda pública cometidos, no existían otras medidas que, teniendo la misma eficacia, fueran

menos gravosas (esto es, no supusieran sacrificio alguno o implicaran un menor sacrificio del derecho a la intimidad del recurrente) que las adoptadas; y, finalmente, eran medidas ponderadas o equilibradas, en tanto que el sacrificio de la privacidad del recurrente no resultó desmedido en relación con la gravedad de los hechos investigados (recuérdese que se defraudaron a la hacienda pública casi 60 millones de pesetas en 1988 y más de 251 en 1989) y los indicios que obraban en poder de la Administración tributaria".

b) *Medidas desproporcionadas y presunción de inocencia* (art. 24.2 CE)

Como es sabido el derecho a la presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 CE está íntimamente relacionado con el derecho a no declarar contra sí mismo en cuanto que, según ha reconocido el TC en su sentencia 161/1997, de 2 de octubre y trayendo a colación la jurisprudencia del TEDH[505], los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable están estrechamente relacionados con el derecho de defensa y con el derecho a la presunción de inocencia por constituir aquellos una manifestación concreta de estos.

Por otro lado, parece evidente que el respeto al derecho a no declarar contra sí mismo o derecho a no autoinculparse[506] exige que la intensidad de la actuación de la Inspección Tributaria y el grado de afectación que esta

[505] En concreto se citan en dicha sentencia las siguientes sentencias del TEDH: sentencia de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders contra el Reino Unido; sentencia de 25 de febrero de 1993, caso Funke contra Francia; y sentencia de 8 de febrero de 1996, caso John Murray contra el Reino Unido.

[506] La razón de ser del derecho a no autoinculparse aparece justificada en el "Libro Verde sobre la presunción de inocencia" como la protección al acusado de posibles e indebidas coacciones por parte de las autoridades encaminadas a la obtención de elementos de prueba en contra del propio acusado. "Libro Verde sobre la Presunción de Inocencia" en la página web *Europa. La web oficial de la Unión Europea.* http://europa.eu/index_es.htm En: Síntesis de la Legislación Europea / Cooperación Judicial en materia penal.

tiene en los derechos del contribuyente sea proporcionada a la importancia de la prueba que se pretenda obtener[507].

Existen varios trabajos doctrinales que analizan la jurisprudencia del TC en relación al conflicto entre la presunción de inocencia (y por ende el derecho a no autoinculparse) y el deber de colaborar con la Administración para la determinación de la deuda tributaria[508] pero ninguno de los trabajos que hemos manejado incide en las consecuencias que ello tiene para el TC desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

No obstante sí podemos reseñar que el TC, en su sentencia 108/1984, de 26 de noviembre, mantiene precisamente una línea de defensa de la proporción que debe existir entre las medidas adoptadas por la Administración y la entidad del fin perseguido pero no ya desde la óptica de la intervención de la Inspección Tributaria sino incluso de la repercusión de las actuaciones administrativas en el patrimonio del ciudadano. En este sentido, esgrime la siguiente argumentación: "la cuestión que debemos resolver es, siguiendo las pautas establecidas por el Tribunal Europeo, si resulta razonable o proporcionado el mantener una fianza con estas finalidades cuando ha recaído la sentencia absolutoria (...) es necesario valorar las circunstancias concurrentes en cada caso, con objeto de determinar en qué medida existen los riesgos que trata de prevenir la fianza y en qué medida tales riesgos permiten calificar de razonable la permanencia de la misma (...) Ahora bien, la denegación producida no se fundamenta en un juicio de razonabilidad entre finalidad perseguida y medio utilizado... sino que refleja la posición de que legalmente no procede la cancelación de la fianza al haber sido prestada por el procesado y haberse

---

[507] SANZ DÍAZ-PALACIOS J. A. "Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria" en *Crónica Tributaria*. Núm. 133, 2009. Págs. 215 y ss.

[508] En este sentido recomendamos la lectura del trabajo de LÓPEZ DÍAZ A. "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en VVAA *Temas de Derecho Penal Tributario. Monografías jurídicas* (Coords. GARCÍA NOVOA C. y LÓPEZ DÍAZ A.). Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2000. Págs. 53 y ss.

interpuesto recurso de casación, idea que no equivale al indicado juicio de razonabilidad".

La vulneración del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), según el TC radica en la ausencia total de medios probatorios lo cual no quiere decir que el TC se inmiscuya en la apreciación de los medios de prueba ya que entiende que esta es una tarea exclusiva de los órganos judiciales o administrativos[509]. Así pues, se entenderá que una decisión es desproporcionada, tal y como señala la STC 98/1989, de 5 de junio "como consecuencia de la inexistencia de acreditación alguna que desvirtúe la presunción (de inocencia)".

c) *Medidas desproporcionadas y derecho a la predeterminación normativa de las infracciones* (art. 25.1 CE).

El principio de legalidad tiene una doble proyección en materia sancionadora ya que conlleva por un lado la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas lícitas a consecuencia del brocardo jurídico *nullum crime nulla poena sine lege* y, por otro, una reserva de ley en materia sancionadora, sin perjuicio de que la ley en cuestión pueda contener alguna remisión a una norma reglamentaria para el desarrollo del régimen jurídico sancionador.

Precisamente esta posibilidad de que el reglamento pueda ejercer su función de complemento indispensable de la ley también en materia sancionadora[510] ha sido en ocasiones puesta en práctica no sin cierta

[509] GONZALEZ RIVAS J. J. Las *sanciones administrativas en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia.* Ed. Actualidad Editorial. Alcobendas, 1994. Págs.20 y ss.

[510] Vid por ejemplo en la reciente STC 104/2013, de 25 de abril. También el TS, si bien no específicamente en materia sancionadora, ha aceptado esta colaboración entre ley y reglamento como se puede ver, por ejemplo, en la STS de 30 de mayo de 2007 (RJ 2007/6822) dictada en resolución de un recurso interpuesto por la Federación Gallega de Municipios y Provincias contra parte del art. 23 del Real Decreto

controversia desde el punto de vista de la funcionalidad del principio de proporcionalidad. Así ocurrió, por ejemplo, con el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (en adelante LIS) que fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad con relación a los apartados 2 y 10 de su art. 16. Dicha cuestión de inconstitucionalidad fue desestimada por el TC en su reciente sentencia 145/2013, de 11 de julio en la que afirmaba que no se compromete el principio de proporcionalidad por el mero hecho de que por vía reglamentaria se pueda ampliar o reducir el ámbito de la infracción siempre y cuando el desarrollo reglamentario garantice que las infracciones que concrete sean de la misma categoría que las previstas en la ley y consecuentes con la severidad de las sanciones previstas para dicha categoría. En concreto, en esta sentencia el TC desestima la referida cuestión de inconstitucionalidad formulada advirtiendo no obstante que "el desarrollo reglamentario debe garantizar que las infracciones que concrete sean en efecto «graves» y consecuentes con la severidad de las multas tipificadas en el párrafo tercero del apartado 10 del art. 16 LIS[511]. Dicho de

417/2006, de 7 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

[511] El mencionado apartado 10 del art. 16 LIS tipifica como infracción grave la conducta consistente en "no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas" conteniendo su apartado 2 una vaga referencia a la obligación de las personas o entidades vinculadas "de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente".

También constituye infracción tributaria, según el referido apartado 10 del art. 16, "que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes".

otro modo, el reglamento, al cerrar el régimen sancionador, debe seleccionar, de entre todas las informaciones estrictamente necesarias para la evitación del fraude en operaciones vinculadas, sólo aquellas cuya omisión o aportación inadecuada sea efectivamente catalogable como grave y merecedora de las sanciones pecuniarias establecidas en la Ley". Dicho todo lo cual finaliza el TC recordando que "no obstante, en estas circunstancias, no corresponde a este Tribunal, sino a la jurisdicción ordinaria, comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias) y las sanciones (legalmente tasadas)"[512].

La exigencia de la predeterminación normativa de las infracciones tiene una relación directa con el principio de proporcionalidad pues tal y como recuerda el TC, en su STC 25/2002, de 11 de febrero, "la exigencia material de absoluta predeterminación normativa afecta no sólo a la tipificación de las infracciones, sino también a la definición y, en su caso, graduación o escala de las sanciones imponibles y, como es lógico, a la correlación necesaria entre actos o conductas ilícitas tipificadas y las sanciones consiguientes a las mismas, de manera que el conjunto de las normas punitivas aplicables permita predecir, con el suficiente grado de certeza, el tipo y el grado de sanción determinado del que pueda hacerse merecedor quien cometa una o más infracciones concretas" lo que se traduce en la obligación del legislador de crear un catálogo de sanciones que sea coherente con el listado de infracciones y de definir claramente los criterios de graduación aplicables siendo estos, como veremos en el último capítulo, una de las principales y más importantes manifestaciones del principio de proporcionalidad.

[512] A este respecto debe recordarse que el TC ha señalado reiteradamente que este tipo de cuestiones corresponde enjuiciarlas a la jurisdicción ordinaria debiendo pronunciarse el TC únicamente cuando la decisión del órgano a quo sea "arbitraria, infundada, resulte de un error patente que tenga relevancia constitucional o no satisfaga las exigencias de proporcionalidad inherentes a la restricción del derecho fundamental" *Vid* por todas la STC 237/2005, de 26 de septiembre.

d) *Medidas desproporcionadas y derecho de igualdad*[513] (art. 14 CE). *El principio de igualdad como inspirador del sistema tributario.*

Presenta particular interés la utilización que hace el TC del principio de proporcionalidad en orden a garantizar el principio de igualdad como inspirador del sistema tributario (art. 31 CE[514]) pues, como queda dicho, existe una estrecha relación entre ambos principios y, tanto es así, que el TC, desde muy temprano, ha relacionado el principio de proporcionalidad y el derecho de igualdad con cierta frecuencia[515].

El principio de igualdad no exige que la Administración Tributaria se comporte en todos los casos del mismo modo ni que el trato legal sea

---

[513] Sobre el tratamiento que el TC ha dado al principio de igualdad tributaria recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: HERRERA MOLINA P. M. "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional" en *Civitas. REDF* Núm. 67, 1990. Págs. 393 y ss. y ESCRIBANO LÓPEZ F. "Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional" en VVAA *XI Jornadas de Estudio. El principio de igualdad en la Constitución Española. Volumen I.* Ed. Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid, 1991. Págs. 715 y ss.

[514] Nótese que según parte de la doctrina la diferenciación entre la igualdad de art. 14 y del 31 CE no es tajante sino que se trata más bien de un artificio del que se vale el TC para tratar de limitar el acceso al recurso de amparo, limitado, como bien es sabido, a los derechos contenidos en la sección primera del Capítulo Segundo del Título Primero así como a los derechos reconocidos en el art. 14 y 30 CE. En este sentido *vid* TEJERIZO LÓPEZ J.M. "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional" en *REDF* Núm. 100,1998. Pág. 691 y ss. En cualquier caso y soslayando lo polémico de la técnica utilizada por nuestro TC sobre la que no es menester tratar en este trabajo, nuestros esfuerzos se centrarán en demostrar la vinculación que existe para el TC entre el principio de proporcionalidad y el de igualdad tributaria como principio explícitamente consagrado en el art. 31 pero que tiene su base en el art. 14 de la Carta Magna.

[515] PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional". *Op. Cit.* Pág. 71

absolutamente igual para todos los contribuyentes sin distinciones[516]. Es cierto que este principio obliga a tratar del mismo modo aquellas situaciones que sean idénticas[517] pero, como veremos, esta obligación es matizada por nuestra jurisprudencia al legitimar el trato desigual para situaciones iguales, que no idénticas, siempre y cuando esta discriminación esté amparada legalmente y sea justificada por el órgano administrativo.

Podría pensarse que el reconocimiento de esta posibilidad que se concede a los Poderes Públicos de que la Administración otorgue un trato desigual a los ciudadanos resulta contradictorio con la cláusula antidiscriminatoria expresamente recogida en el art. 14 CE pero esta contradicción lo es tan sólo en apariencia pues lo que ocurre es que cuando dicho precepto prohíbe toda discriminación motivada por "cualquier otra condición o circunstancia personal o social" lo que hace el constituyente es proclamar su más abierto rechazo al mantenimiento de toda situación de discriminación que por razones económico-históricas se haya producido entre las distintas clases sociales en nuestro país. Esta es la tesis sostenida por el TC que utilizó esta argumentación reiteradamente para justificar los distintos tipos de discriminación positiva o inversa constitucionalmente admitidos. Sirva de muestra su sentencia 128/1987, de 16 de julio en la que opinaba lo siguiente: "El art. 14 de la Constitución viene a establecer, en su primer inciso, una cláusula general de igualdad de todos los españoles ante

[516] Así, se establece en el Auto 230/1984, de 11 de abril que el principio de igualdad al que hace referencia el art. 31 CE "no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de estas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia".

[517] APARICIO PÉREZ A. "Principio de igualdad y ordenamiento tributario" en VVAA *XI Jornadas de Estudio. El principio de igualdad en la Constitución Española. Volumen I.* Ed. Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid, 1991. Págs. 1295y ss.

la ley. Pero, a continuación, procede a referirse expresamente a una serie de prohibiciones de motivos de discriminación concretos, entre los que se encuentran los derivados del sexo de las personas. Esta referencia constitucional expresa no implica -como ya ha señalado este Tribunal: STC 75/1983 (RTC 1983\75), fundamento jurídico 3.º, entre otras- la creación de una lista cerrada de supuestos de discriminación; pero sí representa una explícita interdicción del mantenimiento de determinadas diferenciaciones históricamente muy arraigadas y que han situado, tanto por la acción de los poderes públicos, como por la práctica social, a sectores de la población en posiciones no sólo desventajosas, sino abiertamente contrarias a la dignidad de la persona que reconoce el art. 10 de la C. E."

La posibilidad de dar un trato desigual a los obligados tributarios también ha sido aceptada por el TC desde los primeros años de nuestra actual democracia y así se puede ver claramente en su sentencia 27/1981, de 20 de julio[518] en la que se señala que la igualdad a que se contrae el art. 31 CE "atiende a un tratamiento fiscal diverso de los contribuyentes, a pesar de concurrir las mismas circunstancias en todos ellos".

Este precepto al que se refiere el TC proclama, como es bien sabido, la exigencia de que nuestro sistema tributario sea un sistema justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad y, en lo concerniente al principio de igualdad, es fácilmente observable como nuestro *Alto Intérprete* lo concibe como un principio inherente a un sistema en el que el

[518] En dicha sentencia el TC examinaba la constitucionalidad de ciertos artículos de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 1981 y, entre otras cuestiones, tuvo que pronunciarse acerca de una posible vulneración del art. 31.1 CE por la creación de un beneficio fiscal en el IRPF para aquellos que hubiesen obtenido una ganancia patrimonial como consecuencia de la enajenación de su vivienda habitual. En relación a esta denuncia el TC se pronunció favorablemente a la Ley cuestionada al concluir que dicho beneficio fiscal gozaba de la misma naturaleza que otros beneficios ya previstos en la Ley del IRPF y que si bien su finalidad era distinta, ello no resultaba atentatorio contra el principio de igualdad.

trato a los contribuyentes será diverso. Razona en este sentido el TC en dicha sentencia que "a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -como lo hiciera cierta doctrina- el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos[519], significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra".

Pero el servicio de esta lógica, continúa señalando el TC, "no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad» que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas".

No se detiene el TC a realizar una definición valida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, pues explica que sería esta una tarea que rebasaría el planteamiento que trata de hacer en su sentencia pero sí pone especial énfasis en señalar que "lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la

[519] Ello, tal y como pone de manifiesto Herrera Molina, partiendo de la idea de que la capacidad económica debe apreciarse una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades personales y familiares. HERRERA MOLINA P. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, 1998. Págs. 120 y ss.

progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta".

En esta línea se pronuncia el sector mayoritario de la doctrina que defiende que, de entrada, un impuesto que tuviese el mismo importe para todos los obligados tributarios sería injusto[520] y perjudicaría claramente a los pobres, razón por la que en palabras de LARENZ podemos afirmar que "sólo es justo el impuesto que esté graduado en proporción con la capacidad contributiva del deudor" [521], todo ello naturalmente considerando la reiterada doctrina del TC según la cual la necesaria progresividad proclamada por el citado art. 31 CE es una progresividad global, esto es, una progresividad que se exige respecto del sistema tributario en su conjunto y no en relación a cada tributo en particular[522] por lo que "en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema"[523].

Teniendo en cuenta esto, podemos afirmar que es precisamente la injusticia que vendría causada por la exigencia uniforme de un impuesto a todos los contribuyentes, es decir, la injusticia de que todos los administrados viniesen obligados al pago del mismo importe sin tener en

[520] Numerosos autores defienden que la idea de igualdad está inextricablemente unida al ideal de justicia. Así p. ej. PALAO TABOADA C. "Apogeo y crisis del principio de capacidad económica" en VVAA. *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro. Volumen II.* Ed. Tecnos. Madrid, 1976. Págs. 410-423; MARTÍN DELGADO J.M. "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978" en *Hacienda Pública española.* Núm. 70, 1979. Págs. 61 y ss.; o MOYA ROMERO J. E. "El principio de igualdad tributaria" en *Derecho y Opinión. Revista del Departamento de Disciplinas Histórico-Jurídicas y Económico-Sociales de la Universidad de Córdoba*. Núm. 5, 1997. Págs. 199 y ss.

[521] LARENZ K. *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica/Karl Larenz: Traducción y presentación de DIEZ PICAZO.* Ed. Civitas. Madrid, 1993. Págs. 144 y ss.

[522] SSTC 27/1981, de 20 de julio, 37/1987, de 20 de marzo o 176/1993, de 31 de octubre, entre muchas otras.

[523] Vid por todas STC 7/2010, de 27 de abril.

cuenta su capacidad económica lo que, tal y como expresa claramente el TC, hace necesaria una relativa desigualdad y ello conlleva la exigencia de que opere con toda claridad el principio de proporcionalidad en aras a garantizar la justicia de la actuación impositiva.

En efecto, el propio TC utiliza el principio de proporcionalidad como un principio constitucional al servicio y garantía del derecho de igualdad tributaria y ello podemos verlo con claridad en la STC 233/2005, de 26 de septiembre, en la que el TC se plantea la conformidad con la *Carta Magna* del Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, por una presunta vulneración sobrevenida de los artículos 14, 31.1, 38 y 133.3 de la CE, en tanto en cuanto exime a las cajas de ahorro de la licencia fiscal al impuesto industrial[524]. En lo que a la relación entre el principio de proporcionalidad con el derecho de igualdad atañe, señala el TC en dicha sentencia que "sobre el alcance del principio de igualdad ante la ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de

[524] Debe precisarse que en el momento de dictarse la sentencia tal exención había ya desaparecido pero ello no fue óbice para que el TC resolviese la cuestión de inconstitucionalidad planteada en tanto que la misma había sido planteada antes de que la desaparición de dicha exención se hubiese producido.

valor generalmente aceptados; y d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, SSTC 3/1983, de 25 de enero, y 193/2004, de 4 de noviembre)".

En lo que aquí interesa debemos centrar nuestra atención sobre el apartado d) de la enumeración de rasgos realizada por el TC. Nótese que nuestro más *Alto Intérprete* no atribuye la vulneración del principio de igualdad únicamente a la persecución de un fin que no sea constitucionalmente legítimo sino principalmente a que la actuación enjuiciada no tenga unas consecuencias proporcionadas porque no exista una relación de medio a fin que supere el canon de proporcionalidad. Dicho de otro modo, según el TC por mucho que una actuación que introduzca una desigualdad persiga un fin constitucionalmente legítimo no se entenderá por eso sólo que es respetuosa del principio constitucional de igualdad sino que para que la actuación pueda ser considerada constitucional debe concluirse, tras el oportuno análisis, que dicha actuación es además proporcionada lo que "debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad, entre los medios empleados y la finalidad perseguida" (STC 22/1981, de 2 de julio).

Este juicio de proporcionalidad en íntima relación con el principio de igualdad fue el adoptado por el TC en su sentencia 209/1988, de 10 de noviembre[525] al señalar, entre otras cosas, que no resulta legítimo interpretar

[525] En dicha sentencia el TC dejaba sin efecto una sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona y al hacerlo concedió amparo a una persona a la que el TC reconoció el derecho a no sufrir discriminación por el hecho de estar casado y a hacer por

que la acumulación de rentas supone un necesario incremento de la capacidad económica sin tener en cuenta la proporcionalidad entre dicho incremento y la carga impositiva que se habría de soportar por uno y otro cónyuge. En este sentido señala el TC que "ausente, en este caso, toda proporcionada ponderación de las circunstancias que pudieran haber justificado un trato fiscal distinto y, en la generalidad de los casos, más gravosos, la obligación de acumulación de rentas y de declaración conjunta de los cónyuges se convierte inevitablemente para el recurrente en un expediente tan sólo diferenciador por razón del matrimonio y, como tal, discriminatorio".

5.2.1.2. El principio de proporcionalidad como ponderación entre derechos. El derecho a una distribución justa de las cargas fiscales y los derechos a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio.

Por otra parte reseñábamos que el principio de proporcionalidad podía actuar también como técnica de ponderación necesaria de derechos y libertades fundamentales en conflicto.

El ejercicio de los derechos individuales debe ser objeto también de límites en tanto que el exceso en la realización práctica de un derecho conllevaría inevitablemente el sacrificio de otro derecho "con la consiguiente ruptura del equilibrio del que depende la ordenada convivencia que el

separado su declaración del IRPF en el ejercicio en que contrajo matrimonio. En el fallo de esta sentencia además, el TC acuerda someter al Pleno de dicho órgano la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 4.2, 5.1, 7.3, 23, 24. 7, 31.2, 34.3 y 34.6 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, teniendo en cuenta la reforma de operada por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre. Esta cuestión de inconstitucionalidad sería resuelta mediante la STC 45/1989, de 20 de febrero que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 7.3, 31.2, 34.3 y 34.6 y la sola inconstitucionalidad del art. 4.2 así como de inconstitucionalidad del art. 24 b) en su redacción anterior a la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Derecho pretende asegurar"[526]. En esta misma dirección se ha pronunciado reiteradamente el TC que en la STC 76/1990, de 26 de abril, apunta que "… el art. 9.1 de la norma fundamental impone una situación de sujeción especial en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos fundamentales".

Cuando ha tenido que pronunciarse sobre situaciones de conflictos entre derechos, el TC se ha decantado con carácter general por la solución de no dar prevalencia *a priori* a ninguno de los derechos que puedan entrar en colisión. Nadie mejor que el propio TC para explicar su postura y la ya citada STC 320/1994 resulta de una gratificante lectura para entender la misma con total claridad cuando dice "la solución consistirá en otorgar la preferencia de su respeto a uno de ellos, justamente aquél que lo merezca, tanto por su propia naturaleza, como por las circunstancias concurrentes en su ejercicio. No se trata, sin embargo, de establecer jerarquías de derechos ni prevalencias a priori, sino de conjugar, desde la situación jurídica creada, ambos derechos o libertades, ponderando, pesando cada uno de ellos, en su eficacia recíproca, para terminar decidiendo dar preeminencia al que se ajuste más al sentido y finalidad que la CE señala, explícitamente o implícitamente".

Una aplicación concreta y paradigmática de esta tesis que el TC ha ofrecido se ha dado en numerosas ocasiones cuando ha acabado por establecer los criterios necesarios para resolver los conflictos que puedan presentarse entre la libertad de expresión y el derecho de honor[527] y, como vamos a ver, en la solución de estos conflictos el TC se va a apartar de la

---

[526] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). *Op. Cit.* Pág. 325

[527] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit*. Págs.235 y ss.

doctrina sentada por el TEDH quien se pronuncia resolviendo a favor de la preponderancia del derecho al honor[528].

En cambio, la postura del TC se plantea en términos generales como particularista y así BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE[529] destaca en su análisis como en nuestra jurisprudencia (aunque, eso sí, con carácter general) si bien se admite que tiene mayor relevancia la libertad de expresión se apunta que ello no es óbice para que el TC proclame la necesidad de la ponderación que contribuirá a la búsqueda de soluciones justas[530].

En la jurisprudencia del TC la sentencia de referencia sobre el particular es la STC 104/1986, de 17 de julio, en la que el TC maneja el principio de proporcionalidad como ponderación necesaria de tales derechos al señalar que "cuando del ejercicio de la libertad de opinión (artículo 20.l. a. CE) y/o del de la libertad de comunicar información por cualquier medio de difusión (artículo 20.I. d. CE) resulte afectado el derecho al honor de alguien, nos encontraremos ante un conflicto de derechos ambos de rango fundamental, lo que significa que (...) se impone una necesaria y casuística ponderación entre uno y otra (...) realizada por los jueces del orden penal esta ponderación, esto es, introduciendo por fuerza en el enjuiciamiento del *factum* penal la perspectiva constitucional en torno a los derechos fundamentales en juego, este TC poco tendría que decir habida cuenta del art. 117.3 de la Constitución y del 44.1.b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional a no ser en el supuesto de que tal apreciación de legalidad (no desprovista de su dimensión constitucional) hubiese sido claramente irrazonada (...) En el caso presente lo que nos lleva al otorgamiento del amparo no es una discrepancia respecto a la ponderación de bienes y

[528] RUIZ MIGUEL C. *El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.* Ed. Civitas. Madrid, 1994. Pág. 127

[529] BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE I. *Honor y libertad de expresión.* Ed. Tecnos. Madrid, 1987. Págs. 68 y ss.

[530] Véase por ej. en las SSTC 241/1991, de 16 de diciembre y 85/1992, de 8 de junio.

derechos fundamentales, sino la inexistencia de tal ponderación por parte del Juez de Instrucción".

Por lo tanto, en esta sentencia el TC no contempla las relaciones entre la libertad de información y el honor como "la de un derecho preferente y otro de régimen ordinario, sino cómo si se tratara de dos derechos completamente equiparados[531]. El propio TC justifica este planteamiento de equiparación entre derechos en la propia Constitución, en concreto en su unidad que no permitiría tal y como señala el propio TC, "que una de sus disposiciones se desvirtuara íntegramente por lo establecido por otra" (STC 137/1986, de 6 de noviembre). Por ello el camino que se debe seguir es el de tratar de buscar una interpretación que permita la coexistencia de los distintos bienes jurídicos constitucionalmente protegidos.

Así pues, con este razonamiento el TC está poniendo de manifiesto que los posibles conflictos de esta índole no deben ser resueltos mediante el otorgamiento de una prevalencia absoluta de cualquiera de ellos sobre el otro sino que la elección de qué derecho ha de prevalecer dependerá de las circunstancias concretas que concurran en cada supuesto[532]. Cabe recordar, cómo ya se ha explicado al tratar el principio de equivalencia, que si se actuase de otro modo, es decir, si no se realizase una ponderación de los derechos afectados con el fin de determinar cuál de ellos ha de prevaler en el caso concreto, estaríamos muy probablemente imponiendo un sacrificio desproporcionado de uno de los derechos o bienes implicados, quebrantando con ello el principio de proporcionalidad[533].

Parece razonable pensar que la ausencia de una ponderación de los derechos implicados y las circunstancias concretas que se presentan pueda

---

[531] MUÑOZ MACHADO S. *Libertad de prensa y procesos por difamación.* Ed. Ariel. Barcelona, 1988. Págs. 170 y ss.

[532] BARROSO ASENJO P. / LÓPEZ TALAVERA M. M. *La libertad de expresión y sus limitaciones constitucionales.* Ed. Fragua. Madrid, 1998. Págs.81 y ss.

[533] GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal. Op. Cit*. Págs.235 y ss.

derivar en un sacrificio desproporcionado de uno de ellos porque si decidimos dar prevalencia a un derecho sobre otro en todos los posibles conflictos que se planteen sin atenernos al caso concreto, en ciertos casos podemos estar restringiendo los derechos del obligado tributario innecesariamente. Ahora bien, la ponderación de bienes o derechos en colisión no siempre nos será útil para la resolución de conflictos y no lo será cuando no sea posible o no sea conveniente decantarnos por uno de los derechos o deberes enfrentados[534]. En estos casos no tiene porqué vulnerarse el mencionado principio de equivalencia si la Administración al hacer valer un derecho gestiona su actuación de acuerdo con el principio de proporcionalidad, es decir, si al imponer un sacrificio al derecho sometido lo hace con mesura y razonabilidad.

De esta misma opinión es el propio TC pues si bien, como acabamos de ver, la jurisprudencia constitucional apuesta por la ponderación casuística de los derechos, debemos señalar que su postura ha oscilado entre esta solución y la consistente en otorgar preponderancia con carácter general a uno de los derechos o libertades en conflicto. El TC ha optado por esta última solución cuando entra en colisión el deber de contribuir al sostenimiento de los fondos públicos consagrado en el art. 31 CE con derechos fundamentales como el derecho a la inviolabilidad del domicilio (STC 50/1995, de 23 de febrero) o a la intimidad (STC 76/1990 o STC 110/1984)[535]. Así, por ejemplo, en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, el TC defiende la conveniencia de dar prioridad al deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas aún a costa de restringir el derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, reconocido por el art. 18 CE en

[534] GAVARA DE CARA J.C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn. Op. Cit*. 286 y ss.

[535] Para un conocimiento más exhaustivo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre dicho conflicto vid por todos MONCADA GIL L. H. *Los deberes de información tributaria sobre terceros.* Tesis doctoral dirigida por José María Tovillas Morán, Joan Pagès i Galtés. Universitat de Barcelona (2003).

los siguientes términos: “parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” dicho lo cual el TC enlaza este deber de aportación equitativa con el deber de colaborar con la Administración al decir que “de ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino también puede extenderse, como hace la LRF[536] a quienes se encuentren en posición de prestar una ayuda relevante a esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito".

Incide el TC en que es imprescindible contar con una actividad inspectora eficaz y en esta misma línea se encuentra la citada STC 50/1995, de 23 de febrero, en la que el TC defiende la prevalencia del deber de colaborar con la Administración poniendo el acento en la actividad inspectora de la Hacienda Pública a la que califica de “vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (STC 114/1984)”

[536] Se refiere a la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas Urgentes de Reforma Fiscal al amparo de cuyos artículos 41 a 45 había sido dictada la resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria objeto del recurso de amparo que se resuelve mediante la comentada sentencia.

Ahora bien, al mismo tiempo el TC advierte que a la hora de limitar el derecho fundamental a la intimidad "juega con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales (STC 66/1985, de 23 de mayo) cuyo contenido esencial es intangible…", añadiendo en la STC 50/1995, de 23 de febrero que dicho principio "ha sido configurado también jurisprudencialmente por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya recepción se impone en este ámbito desde la propia Ley suprema (art. 10.2 CE), como hemos dicho tantas veces que excusa su cita. En tal aspecto, desde los casos Chappell y Niemietz (Sentencias de TEDH de 30 de marzo de 1989 y de 16 de diciembre de 1992) se viene exigiendo la imposición de garantías y cautelas que eviten comportamientos arbitrarios en la ejecución, ante la eventualidad de la falta de audiencia previa del afectado…".

Por lo tanto, el TC entiende que pese a la prevalencia indiscutible que se le ha de otorgar al deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la efectividad de este deber no puede lograrse de forma abusiva sino con todas las garantías y cautelas necesarias. En este sentido opina el TC que, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, "han de limitarse, entre otros extremos que no hacen al caso, el período de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo. En ocasión reciente, el mismo Tribunal Europeo ha insistido en que la autorización a la inspección tributaria para entrar en un domicilio particular debe otorgarse con las garantías suficientes y el control adecuado, haciendo así posible el equilibrio de los intereses general y particular (Sentencia TEDH de 25 de febrero de 1993, caso Funke). Este Tribunal Constitucional había advertido ya, en la misma sintonía y con anterioridad a la jurisprudencia antedicha, que las medidas restrictivas de los derechos fundamentales han de reducirse al mínimo indispensable adoptando en su ejecución las cautelas imprescindibles al efecto, bajo la salvaguardia del Juez (SSTC 22/1984, 137) 1985, 144/1987, 160/1991 y 7/1992)"

Aplica el TC el denominado principio de concordancia práctica[537] pues opta por conceder primacía a unos valores constitucionales sobre otros pero sin que ello suponga una completa desvirtuación de los valores cuya eficacia se vea relativizada para lograr el cumplimiento de otros. En otras palabras, no se trata de "o todo o nada" sino que el hecho de que se haya de resolver el conflicto a favor de uno de los derechos implicados no puede significar en modo alguno socavar el derecho sometido, se verá mermado en su ejecutividad pero pese a ello han de conservarse en cierto modo los rasgos esenciales identificadores del mismo.

Esta postura del TC ha sido objeto de fuertes críticas por parte de algún sector doctrinal pues el dejar en manos de la Administración de Justicia decidir cuándo ha de prevalecer un derecho o cuando ha de prevalecer otro pudiera constituir un peligro para el principio de seguridad jurídica[538] e incluso para el principio de separación de poderes pues se opina que merced a esta facultad los tribunales podrían acabar usurpando una función que corresponde al legislador[539] y decimos los tribunales y no el

---

[537] BOSCH CHOLBI J. L. y GARCÍA MORENO A. "Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y hermenéutica del Derecho constitucional al Derecho Financiero" en VVAA *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2005. Págs. 167 y ss. Dichos autores explican este principio desde el punto de vista de sus consecuencias prácticas pues sería aquél en virtud del cual "el contenido de un bien constitucional no puede ser tan amplio que elimine o haga inútil otro valor o bien que esté reconocido en la propia Norma Fundamental".

[538] MARTÍN RETORTILLO L. / DE OTTO Y PARDO I. *Derechos fundamentales y Constitución.* Ed. Civitas. Madrid, 1998. Págs. 120 y ss. En esta obra además De Otto y Pardo recoge el sentir de una corriente doctrinal que entiende inapropiado hablar de "ponderación de bienes" en tanto que afirma que no se puede hacer una comparación de bienes constitucionalmente protegidos sino que la única comparación posible sería la que tiene por objeto "la relación entre el límite del derecho y el bien constitucional que se trata de amparar".

[539] RODRÍGUEZ DE SANTIAGO J. M. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo. Op. Cit*. Pág. 161 y ss.

Tribunal Constitucional en concreto puesto que el propio TC ha señalado que la facultad de ponderar no le corresponde a él sino a todos y cada uno de los órganos jurisdiccionales a quienes corresponda resolver el conflicto sin perjuicio de que luego pueda el TC valorar si tal ponderación se ha hecho correctamente[540].

Sin dejar de valorar este riesgo, en nuestra opinión la aplicación del principio de concordancia práctica es más que acertada pues si bien es cierto que otorga a los órganos judiciales una potestad potencialmente peligrosa lo cierto es que en su virtud se puede realizar un control efectivo de las decisiones de la Administración Tributaria y el que la sombra de dicho control planee sobre la actividad administrativa garantiza, al menos en teoría, que las medidas adoptadas por el órgano administrativo serán, con carácter general, más racionales y respetuosas del principio de seguridad jurídica.

5.2.2. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO.

En la STC 62/1982, de 15 de octubre, se concede esta condición al principio de proporcionalidad cuando el TC dispone que “para determinar si las medidas aplicadas eran necesarias para el fin perseguido, hemos de examinar si se han ajustado o si se han infringido el principio de proporcionalidad. La Sala no ignora la dificultad de aplicar en un caso concreto un principio general del derecho que, dada su formulación como concepto jurídico indeterminado, permite un margen de apreciación”.

Con esta sentencia consagra, por tanto, nuestro Alto Tribunal el carácter del principio de proporcionalidad como informador de la globalidad del ordenamiento[541] pero, dejando esto bien sentado, lo más relevante ahora

[540] STC 112/2000, de 5 de mayo

[541] TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. *Op. Cit.* Págs.89 y ss.

desde un punto de vista práctico es analizar su funcionalidad jurídica de cara a lograr la adecuación de la actuación de la Administración a las consecuencias jurídicas, positivas y negativas de la proporcionalidad[542]. A este respecto podemos afirmar que una de las principales consecuencias que se relacionan directamente con esta condición reconocida por el TC es la ya anteriormente comentada obligación de motivar las decisiones adoptadas por el órgano de que se trate. De hecho, tal es su importancia que con el devenir de los años se ha dado en llamar a esta relación proporcionalidad-motivación, "dimensión formal del principio de proporcionalidad" [543].

Esta dimensión cobra especial importancia cuando de lo que hablamos es de una actuación de la Administración (ya sea esta la Administración Tributaria o incluso la Administración de Justicia) que afecta a los derechos fundamentales del contribuyente. Podemos comprobar esta trascendencia en la propia doctrina del TC que, en reiteradas ocasiones, ha aludido a la imperiosa necesidad de que las decisiones de la Administración sean motivadas relacionando directamente esa necesidad de motivación con la vigencia y el respeto del principio de proporcionalidad. Así por ejemplo, la STC 11/2006, de 16 de enero, en relación a las decisiones judiciales señala que "el deber de motivación de las resoluciones judiciales limitativas de los derechos fundamentales no encuentra su fundamento constitucional en la genérica obligación de motivación de las resoluciones judiciales que resulta del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 en relación con el art. 120.3 CE) ni se satisface, pues, con cualquier forma de motivación que permita conocer la *ratio decidendi* de la resolución judicial. La exigencia de motivación aquí es ante todo un requisito formal de la regla de proporcionalidad según el cual en las resoluciones limitativas de los

[542] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit*. Págs. 73 y ss.

[543] GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional. Op. Cit.* Pág. 40

derechos fundamentales debe el órgano jurisdiccional plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se evidencie la necesidad de la adopción de la medida…".

Esta necesidad de motivación de las resoluciones judiciales es lógicamente extensible en toda su intensidad a los actos y resoluciones adoptadas por la Administración Tributaria fruto de sus relaciones con los obligados tributarios y se extiende tanto a la justificación de la sanción a imponer como a la elección de los criterios de graduación que se deciden aplicar para la determinación del importe de la misma. Pero de la incidencia del principio de proporcionalidad en el cálculo del importe definitivo de la sanción nos ocuparemos en el próximo capítulo.

5.3 RECAPITULACIÓN

La construcción técnica del principio de proporcionalidad debe mucho a la jurisprudencia del TS y del TC.

El TS no ha dedicado tantos esfuerzos como el TC a dicha construcción pero sus pronunciamientos a favor de la defensa y necesaria observancia del principio de proporcionalidad han sido continuados y contundentes. Así, ha venido utilizándolo como una guía para el ejercicio de la potestad sancionadora -en concreto para la fijación de sanciones- atribuyéndole de forma continuada la condición de Principio General del Derecho y significando especialmente su carácter constitucional. Ha condensado además su funcionalidad en la idea de la necesaria adecuación de la sanción a los hechos uniendo frecuentemente dicha idea tanto a su consideración de Principio General del Derecho como a su utilización como medio de control de la actividad administrativa y, por ende, de limitación de la discrecionalidad administrativa sancionadora.

En cuanto al TC, la defensa y aplicación del principio es manifiesta en una extensa lista de sentencias dictadas a lo largo de su existencia. Sin embargo su entendimiento acerca de este principio ha sido vacilante prueba de lo cual es que en ocasiones ha dado preponderancia a unos subprincipios

sobre otros (hasta el punto de haber ignorado alguno de ellos) y que no siempre ha seguido la doctrina sentada al respecto por el TEDH.

El punto de inflexión de la consideración que el TC ha tenido del principio de proporcionalidad lo constituye la STC 66/1995, de 8 de mayo en la cual el TC formula por primera vez un relato de la estructura del principio de proporcionalidad a través de los tres subprincipios de que se compone.

A partir de esta sentencia hay un notorio cambio en la evolución del tratamiento jurisprudencial del principio si bien no se ha decantado expresamente el TC por considerar al principio de proporcionalidad como un principio constitucional o como un principio general del Derecho sino que ha considerado que participa de la naturaleza de ambos.

Su carácter constitucional se desprende del hecho de que el TC haya utilizado reiteradamente el principio como una herramienta básica para determinar si una norma es o no constitucional y el campo en el que muy particularmente ha hecho uso de este instrumento es el de los derechos fundamentales. Pueden señalarse como aplicaciones del principio como parámetro para el control de las injerencias de los poderes públicos en los derechos fundamentales, para la protección y garantía de los mismos dos grandes aplicaciones: por un lado el principio de proporcionalidad como prohibición de exceso en los casos en que se vulneren derechos y libertades susceptibles de recurso de amparo constitucional (básicamente, la presunción de inocencia, el derecho a la predeterminación normativa de las infracciones, el derecho de libertad personal y el derecho de igualdad) y, por otra parte, el principio de proporcionalidad como ponderación necesaria de derechos y libertades fundamentales en conflicto, atendiendo a las circunstancias del caso concreto.

Respecto de la primera de las aplicaciones, debe subrayarse que existe una relación simbiótica entre el principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales ya que mientras que una de las principales razones de ser del primero es la defensa de estos, el respeto de los derechos fundamentales depende en gran medida de la eficacia del principio de proporcionalidad. En este sentido el TC concibe la prohibición de exceso

(una de las modalidades técnicas del principio de proporcionalidad) como una de las más importantes herramientas para asegurar el respeto de los derechos fundamentales y así lo ha ido aplicando para analizar todas aquellas medidas que afectaban a uno de ellos. Los derechos en los que más sobresalienta para el TC la mencionada relación de reciprocidad son el derecho a la intimidad, la presunción de inocencia, el derecho a la predeterminación normativa de las infracciones y sanciones y el derecho a la igualdad.

El principio de proporcionalidad influye de forma determinante en la defensa del derecho a la intimidad porque el TC ha dejado sentado que son admisibles las actuaciones de la Inspección Tributaria porque persiguen un fin legítimo (la lucha contra el fraude fiscal) y son adecuadas para alcanzarlo, no existen medidas que con igual eficacia consigan satisfacer dicho fin sin causar menores lesiones al derecho a la intimidad de los contribuyentes y además resultan equilibradas con relación a la gravedad de la infracción.

El principio de proporcionalidad está íntimamente relacionado con la presunción de inocencia en cuanto que el derecho a no autoinculparse exige que la intensidad de la actuación de la Inspección Tributaria y el grado de afectación que esta tiene en los derechos del contribuyente sea proporcionada a la importancia de la prueba que se pretenda obtener. Según el TC se entenderá que una actuación es desproporcionada si no existe acreditación alguna que desvirtúe la presunción de inocencia.

La relación del principio con el derecho a la predeterminación normativa de las infracciones y sanciones se ve claramente en el hecho de que la necesidad de esta última alcanza no sólo a la determinación del importe básico de las sanciones sino también a la configuración de los criterios de graduación de las mismas siendo estos una de las principales manifestaciones del principio de proporcionalidad.

Finalmente debe destacarse la estrecha relación existente entre el principio de proporcionalidad y el derecho a la igualdad basado en el genérico derecho reconocido por el art. 14 de la CE aunque referido a la igualdad tributaria consagrada por el art. 31 CE. Debe subrayarse que según

el TC no toda desigualdad en el trato a los contribuyentes está prohibida puesto que el art. 14 sólo prohíbe aquellas distinciones que no estén justificadas de forma objetiva y razonable pero además remarca que para que se puedan introducir dichas distinciones no es suficiente con que persigan un fin constitucionalmente legítimas sino que además es indispensable que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

El principio también es utilizado por el TC desde el punto de vista de la ponderación entre bienes en conflicto habida cuenta de que nuestro *Alto Intérprete* ha afirmado reiteradamente que ninguno de los derechos garantizados por nuestra *Carta Magna* tiene carácter absoluto. En esta línea el TC entiende que en caso de colisión entre derechos debe realizarse una ponderación, es decir, ha optado por el principio de concordancia práctica de manera que si bien es partidario de que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (proclamado por el art. 31 CE) debe prevalecer sobre derechos como el de intimidad o el de inviolabilidad del domicilio dicha prevalencia no será categórica ni excesiva y en la confrontación que se produzca deberá jugar con el máximo rigor el principio de proporcionalidad, que exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido, para evitar el sacrificio innecesario o excesivo de los derechos fundamentales.

Finalmente debemos destacar que el TC considera al principio de proporcionalidad como un Principio General del Derecho y anuda a este carácter lo que se ha dado en llamar dimensión formal del principio y es la necesidad de motivación de las resoluciones judiciales restrictivas de derechos. Dicha necesidad viene motivada según el TC no en el derecho a la tutela judicial efectiva sino en la regla formal de proporcionalidad que obliga a plasmar el juicio de ponderación entre el derecho fundamental afectado y el interés constitucionalmente protegido y perseguido, del cual se

evidencie la necesidad de la adopción de la medida. Lógicamente esta exigencia es plenamente trasladable a las resoluciones de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO VI. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN DERECHO POSITIVO. ESPECIAL REFERENCIA A LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

6.1 EL PRINCIPIO EN DERECHO POSITIVO. SU FORMULACIÓN EN LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE.

Dado que se trata de una cláusula del Estado de Derecho, el principio de proporcionalidad va a afectar a toda intervención del sector público, con independencia de cuál sea la naturaleza de la acción. Por lo tanto el principio de proporcionalidad estará presente en toda la actividad estatal, sea "normativa o de aplicación e interpretación del derecho"[544]

Esta presencia dará lugar a dos tipos de proporcionalidad[545]: la proporcionalidad subjetiva y la proporcionalidad abstracta.

En relación con la proporcionalidad subjetiva cabe señalar que es aquella que va a imponer al órgano sancionador encargado de la aplicación singular de la norma la observancia de una relación causa-efecto, con lo que se garantizará la elección de la medida más adecuada siendo necesaria, al objeto de graduar el castigo, la ponderación de las circunstancias concurrentes[546].

Su principal y básica consagración en el Derecho positivo actual se encuentra en el art. 53.2 Ley 30/1992, de 26 de noviembre que dice que "el contenido de los actos se ajustará a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico y será determinado y adecuado a los fines de aquellos", lo cual hace

---

[544] BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" *Op. Cit.* Pág. 511.

[545] TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. Op. Cit. Págs.89 y ss.

[546] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador Op. Cit.* Pág. 39

referencia a una forma de control del ejercicio de las potestades administrativas basada en el equilibrio entre medios y fines.

Por su parte la proporcionalidad abstracta exige al legislador que observe en las normas punitivas la coherencia entre los motivos determinantes del ilícito y las sanciones a imponer. Esta es la llamada proporcionalidad en la ley y será de la que nos ocupemos a continuación.

Un ejemplo claro de exigencia de la proporcionalidad en la ley es el recogido en la STC 141/1988, de 12 de julio en la que se declaraba parcialmente inconstitucional el art. 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados[547], disponiendo el TC que la restricción que impone el artículo cuestionado es contraria al derecho fundamental a la Tutela Judicial Efectiva (consagrado, como es sabido, en el art. 24 CE) y que, aunque el fin perseguido por dicha limitación sea constitucionalmente legítimo (cuál es el de asegurar la virtualidad del deber de todos los españoles de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, proclamado por el art. 31 CE), el legislador no ha respetado el principio de proporcionalidad, pues pudo haber recogido medios menos drásticos que el subordinar la admisibilidad y eficacia de los documentos que se pretendan presentar como prueba en juicio a la declaración o pago del impuesto.

Como ya se ha señalado anteriormente, tanto nuestro Derecho positivo como nuestra jurisprudencia han avalado la regla de la proporcionalidad como Principio General del Derecho[548] con relación al ejercicio por parte de la Administración de su potestad sancionadora.

---

[547] En el cual se señalaba que "ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá, ni surtirá efecto en Tribunal, Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria"

[548] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.410 y ss.

En realidad, es un principio arraigado en nuestro sistema desde hace mucho tiempo pero sólo ha sido potenciado en fechas recientes[549] tal y como se ha explicado con motivo de la retrospectiva histórica realizada en este trabajo.

Si se analizan normas como el RSCL o la LPA se puede concluir que el legislador no hizo más que recoger en distintas normas los principios de intervención mínima y de aplicación de los juicios de razonabilidad o adecuación y, en esta misma línea, se ha pronunciado el legislador en la LRBRL, que en su art. 84.2 dice que "las actividades de intervención se ajustarán, en todo caso, a los principios de igualdad de trato, congruencia con los motivos y fines justificativos y respeto a la libertad individual".

Pero, sin duda alguna, el principal punto normativo de referencia de nuestro ordenamiento, en lo que al principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora de la Administración se refiere, es la Ley 30/1992, de 26 de noviembre que dedica su art. 131 a la regulación del mismo y en cuyo análisis nos detendremos a continuación.

Dice el referido precepto lo siguiente: "1. Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad.

2. El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas.

3. En la determinación normativa del régimen sancionador así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación a aplicar:

a) La existencia de intencionalidad o reiteración

---

[549] LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. *Op. Cit.* Págs. 19 y ss.

b) La naturaleza de los perjuicios causados

c) La reincidencia, por comisión en el término de un año, de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme".

Denuncia SANTAMARÍA PASTOR[550] la excesiva simpleza de la regulación legal del principio de proporcionalidad que acomete la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO[551], por su parte, califica de confusa la redacción del precepto, puesto que, en su opinión, se enuncian en el mismo "una serie de normas que no responden al contenido del principio (...) pues no representan el principio de proporcionalidad, sino que son muestras aplicativas del mismo".

Para comprobar si esto es realmente así conviene realizar un análisis pormenorizado del mencionado precepto:

1. "*Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad*".

Este primer párrafo es básicamente una reiteración del art. 25.3 CE el cual establece que "la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad".

Es cierto que en el Derecho moderno no se conciben las penas privativas de libertad si no es para castigar los ilícitos penales pero antes no era infrecuente que se aplicase la pena de prisión para sancionar la infracción de obligaciones civiles, se trataba de la llamada "prisión por deudas".

---

[550] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la potestad sancionadora*. *Op. Cit.* Págs. 391y ss.

[551] SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.414 y 415. Las normas del artículo a que alude el mencionado autor, son las contenidas en los dos primeros apartados.

Por tanto, lo que se determina en la Constitución primero y en la propia Ley 30/1992, de 26 de noviembre después es la circunscripción de los castigos más severos para los delitos y, por tanto, sólo las conductas consideradas más graves se castigarán con la cárcel. El sentido de esta regla hay que encontrarlo en la sensación de fracaso que pesa sobre las penas privativas de libertad como medios punitivos lo cual se predica tanto respecto de las de larga duración como de las de corta duración.

De las de larga duración porque, se dice, destruyen la personalidad del individuo y, por ello, no son compatibles con el fin resocializador de las penas.

De las de corta duración por el llamado contagio penitenciario[552] y además porque producen un desarraigo en el delincuente.

Cabe añadir que, en todo caso, parece claro que los únicos órganos que deberían poder imponer esa clase de sanciones serían los jurisdiccionales.

Además es preciso recalcar que el precepto precisa que "en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad" lo que significa que también tienen vedado los órganos administrativos el empleo de estas medidas punitivas de modo indirecto, es decir, que tampoco podrán valerse de ellas ni aún en el caso de que el sancionado no satisfaga la sanción que le ha sido impuesta.

Con estas previsiones, en resumen, se ha eliminado la posibilidad de que la Administración pueda ordenar la privación de libertad de aquél que no pague su deuda con el Ente Público lo cual, desde luego, supuso en su momento una aportación de incalculable valor para la instauración de nuestra democracia.

[552] LANDROVE DÍAZ G. *Las consecuencias jurídicas del delito.* Ed. Tecnos. Madrid, 2005. Pág. 59, Según dicho autor las penas cortas de prisión ponen en contacto a delincuentes primarios con los habituales.

2. "*El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas*".

El segundo apartado del art.131 recoge la denominada regla de no beneficio, de gran importancia para la eficacia de las sanciones que se impongan, pues implica la necesidad de que al infractor no le resulte más ventajoso infringir la norma, aun pagando la sanción, que observar la norma en cuestión. En otras palabras, la entidad de la sanción ha de ser tal que logre disuadir al posible infractor de incumplir el mandato normativo, aunque con la limitación impuesta por la imprescindible adecuación entre la cuantía de la sanción y la gravedad de los hechos.

Esta idea ha sido usada por el TC, entre otras, en las sentencias 164/1995, de 13 de noviembre y 198/1995, de 21 de diciembre, en las que, como recuerda NIETO MONTERO, "el Tribunal parte de la distinción de tres momentos con relación al pago de las obligaciones tributarias, que puede efectuarse en plazo, fuera de plazo sin requerimiento administrativo o fuera de plazo con requerimiento administrativo. Si nos situamos en este contexto, la finalidad de los recargos es un tanto contradictoria, puesto que por una parte pretenden estimular al que ha incumplido con el pago en plazo a que lo haga en el segundo de los momentos, siendo preferibles a las sanciones, pero, por otra parte, cumplen una función disuasoria, en el sentido de evitar que el estímulo al pago en el segundo momento lo haga tan atractivo que lo potencie en comparación con el primero, es decir, el pago en plazo, respondiendo además a una finalidad esencial, la de tutelar «el interés general»"[553].

Es esta regla recogida por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, una previsión creemos que acertada aunque quizá peque de cierta ingenuidad en cuanto al cálculo que se haya hecho de sus posibilidades de aplicación y así,

[553] NIETO MONTERO J. J. "La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales". En VV AA. (coord. GARCÍA NOVOA y LÓPEZ DÍAZ). *Temas de Derecho Penal Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2000. Pág. 135.

señala SANTAMARÍA PASTOR que lo más aconsejable hubiese sido poner de relieve "no sólo la suficiencia de la sanción y su carácter ablatorio, sino también el principio opuesto de su restricción al importe estrictamente necesario para cumplir su función"[554].

Otra crítica que puede hacerse de la redacción de este precepto es que, como pone de relieve PARADA VAZQUEZ, esta previsión parece estar únicamente dirigida al legislador puesto que el art. 131 señala literalmente "en el establecimiento de las sanciones pecuniarias" pero nada dice de la aplicación de dichas sanciones por el órgano administrativo competente[555]. Es evidente que el citado autor no se refiere a los casos en que el legislador prevé una cuantía fija para cada sanción a imponer sino únicamente a aquellos supuestos en los que la ley prevé un abanico de posibles sanciones o prevé que las multas puedan oscilar entre determinadas cantidades, de manera que corresponda al órgano competente decidir el *quantum* de la sanción. Entendemos que PARADA VÁZQUEZ quiso poner de manifiesto el incomprensible olvido del legislador acerca de aquellos supuestos en que la Administración goza de cierta discrecionalidad para la elección de la cantidad de la sanción a imponer, supuesto para el que lo deseable es que también impere la regla de la proporcionalidad.

Es, en cualquier caso, una medida necesaria para paliar los efectos perniciosos que la ausencia de una regla tan contundente en esta materia había ocasionado, principalmente en el ámbito del derecho administrativo sancionador medioambiental[556].

---

[554] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la potestad sancionadora*. *Op. Cit*. Págs. 393 y ss.

[555] PARADA VÁZQUEZ R. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (estudio, comentarios y texto de la Ley 30 /1992 de 26 de noviembre).* Ed. Marcial Pons. Madrid, 1999. Pág. 414

[556] De hecho esta previsión se puede considerar, en este campo, como una regla complementaria del principio de "Quien contamina paga". Sobre este principio y sus implicaciones fiscales *vid* ROSEMBUJ ERUJIMOVICH T. R. *El tributo ambiental.* Ed. Iuris Minor. Barcelona, 1994. Págs. 14 y ss.; TOLEDO JAUDENES J. "El principio

3. "*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, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación a aplicar:*

a) La existencia de intencionalidad o reiteración

b) La naturaleza de los perjuicios causados

c) La reincidencia, por comisión en el término de un año, de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme"

En cuanto al tercer apartado, según FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS[557] se positivizan aquí las dos manifestaciones más clásicas del principio de proporcionalidad en el Derecho español: la elección del medio menos restrictivo para los derechos y libertades y la adecuación de la cuantía de la sanción a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción.

Consagra expresamente la regla de la adecuación, regla que acepta otras denominaciones como idoneidad, razonabilidad, congruencia o necesidad y que conlleva que sería contraria al principio de proporcionalidad la imposición de una sanción de una cuantía considerable para castigar unos hechos constitutivos de una infracción ínfima[558]. Si bien es cierto que este deber de adecuación es también una de las consecuencias más importantes

---

de *quien contamina paga* y el canon de vertidos" *Revista de Administración Pública*. Núm. 112, 1987. Págs. 289 y ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ A. "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental" en *Impuesto*s. Revista *de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Núm. 21, 2000. Págs. 9 y ss.

[557] FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. "El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias" en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. *Op. Cit*. Págs. 337 y ss.

[558] TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. *Op. Cit*. Págs.89 y ss.

del principio de legalidad no debemos olvidar la íntima relación existente entre ambos principios en cuanto a que el de legalidad es presupuesto imprescindible del de proporcionalidad. La propia FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS explica que es necesario ligar directamente el deber de adecuación al principio de proporcionalidad al señalar que "es necesario en muchas ocasiones ser valorado, por la posible complejidad de los intereses públicos concurrentes, a través de un proceso de interpretación que sólo ha sido posible realizar, tradicionalmente accediendo a las reglas de proporcionalidad y que se ve satisfecho desde el principio general de proporcionalidad del Derecho Administrativo". Lo que entendemos ha querido decir la autora es, por tanto, que se antoja conveniente reconducir la fundamentación de la regla de adecuación al principio de proporcionalidad en aquellos casos en que concurran diversos intereses públicos. Sólo la interpretación del supuesto de hecho bajo el prisma de la proporcionalidad nos permitiría conjugar los diversos intereses públicos en conflicto, de manera que en estos casos la conducta de la Administración debe guiarse por el deber de adecuación entre la gravedad de los hechos y la entidad de la sanción como consecuencia de su deber de elegir la medida menos restrictiva para los derechos del individuo.

El legislador ha intentado asegurar el cumplimiento de esta regla acompañando la proclamación de la misma de los mecanismos precisos para que sea efectiva y de ahí que establezca los criterios de graduación de intencionalidad o reiteración, la naturaleza de los perjuicios causados y la reincidencia. Dichos criterios serían traspuestos al ámbito tributario por la LGT como veremos más adelante.

Se ha puesto en tela de juicio si tales criterios son suficientes o si lo más conveniente sería que el legislador se hubiese detenido un poco más en esta cuestión. En opinión de ALEJANDRO NIETO, la regulación es loable aunque considera que la enumeración no es afortunada pues si bien es

cierto que son todos los que están no están todos los que son[559]. Del mismo modo SANTAMARÍA PASTOR califica los mencionados criterios de toscos y resalta su "escasa virtualidad limitativa de la discrecionalidad"[560].

Además en opinión del propio ALEJANDRO NIETO, el legislador tampoco ha estado demasiado acertado en la redacción de los supuestos que enumera y, en concreto, vierte sus críticas sobre el criterio de la intencionalidad, ya que si ésta funciona como un parámetro de graduación, "ello significa que existen infracciones sin intencionalidad. Con lo cual la Ley replantea toda la cuestión de la culpabilidad, enturbiando lo que ya comenzaba a estar claro"[561]. Dicho de otro modo, la ley no podría considerar a un mismo elemento como básico e imprescindible para poder imponer una sanción y, al mismo tiempo, como un elemento cuya concurrencia implicaría una agravación de la propia sanción. Es ilógico exigir la concurrencia de un requisito para poder imponer un castigo y luego afirmar que si concurre dicho requisito en la conducta, esta será objeto de una sanción mayor que si no concurre.

Sin embargo, discrepamos de ALEJANDRO NIETO en tanto en cuanto creemos que la ley está manejando un concepto estricto de la culpa e identificando la intencionalidad no con la actuación culposa sino con una conducta dolosa. Si esto es así el legislador no estaría incurriendo en la incoherencia advertida por el mencionado autor que supondría incluir como un criterio de graduación un elemento que se halla en la médula misma de la responsabilidad.

---

[559] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Ed. Tecnos Madrid, 2002. Págs. 242 y ss. Nótese que hemos decidido mantener la referencia de la 3ª edición de la obra en la que figura esta apreciación que, sin que el autor explique expresamente el motivo, desaparece de la 4ª edición de la obra del año 2005.

[560] SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la potestad sancionadora*. *Op. Ci*t. Págs. 391y ss.

[561] NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador. Op. Cit*. Pág. 246.

En nuestra opinión, el legislador parte del respeto del aforismo de *nulla poena sine culpa* de manera que entiende que para que la Administración pueda imponer una sanción es imprescindible que se demuestre que el sujeto pasivo es el responsable de haber cometido la infracción aún a título de simple negligencia pero no exige que haya intencionalidad en la infracción para que la conducta pueda ser reprendida. Ahora bien, si lo que ocurre es que además de apreciar la responsabilidad del infractor, la Administración logra probar que la infracción no ha sido el resultado de la mera imprudencia del autor de la infracción sino que ha mediado dolo en la producción del daño, entonces el legislador estima que lo más apropiado es que la sanción se agrave y que el castigo que se deba imponer sea más severo.

Es evidente y razonable que la ley entienda más reprobable una infracción cometida intencionada, o lo que es lo mismo, dolosamente que una infracción que sea consecuencia de la simple negligencia del sancionado. Por este motivo, concluimos que el legislador ha atinado al agravar la sanción a imponer en el supuesto de que la intención del infractor haya sido precisamente la de desobedecer la norma.

Pero si decíamos que la regulación contenida en el art. 131 había recibido muchas críticas entre la doctrina, también existen, por el contrario, autores que entienden que la regulación de la proporcionalidad hecha en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre es impecable. Así, por ejemplo, QUIRÓS LOBO sostiene que estos criterios, cuya finalidad es agravar o atenuar la sanción, son suficientes puesto que una ley "no es más perfecta cuanto más ata; al contrario, ha de dejar campo a la ponderación jurisdiccional"[562] y es que estamos naturalmente ante un *numerus apertus* que es consecuente con la naturaleza del principio de proporcionalidad y sus fines, tratándose de un principio que tiene uno de sus principales fundamentos en que la experiencia ha demostrado que en la práctica pueden darse situaciones que,

[562] QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador. Op. Cit.* Pág. 41.

aún subsumiéndose en un supuesto de hecho similar, poseen unas características específicas que las distinguen entre sí.

Debe reseñarse que lo aquí explicado se refiere tan sólo al régimen sancionador, aunque también contiene la Ley 30/1992, de 26 de noviembre una referencia a la otra gran manifestación clásica del principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo: nos referimos a la exigencia de la proporcionalidad en materia de ejecución forzosa. Se puede observar su exigencia en el art. 96 de la referida ley que dispone en su primer párrafo que "la ejecución forzosa por las Administraciones Públicas se efectuará, respetando siempre el principio de proporcionalidad" para añadir luego en su segundo apartado que "si fueran varios los medios de ejecución admisibles se elegirá el menos restrictivo de la libertad individual". Sin embargo, no vamos a detenernos en el examen de citado precepto puesto que no es objeto del análisis de este trabajo[563].

6.2 LA RECEPCIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD POR LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

6.2.1. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: SUS DIVERSAS MANIFESTACIONES.

La aplicación del principio de proporcionalidad es también evidente en la LGT, que da entrada a dicho principio en varios ámbitos. Así, por ejemplo, en el procedimiento de apremio y, en concreto, en el ámbito de la regulación del embargo de bienes o derechos para la satisfacción de la deuda tributaria.

[563] Sobre la proporcionalidad en el campo de la ejecución forzosa recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: COBO OLVERA T. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero (estudio normativo y jurisprudencial).* Ed. El Consultor de los ayuntamientos y juzgados. Madrid, 2002. Págs.519 y ss.; SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Op. Cit.* Págs.410 y ss.; BARCELONA LLOP. J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos.* Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria. Santander, 1995.

Ante la clara necesidad de respetar el principio de proporcionalidad, este ha sido incorporado por la ley en su art. 168, al señalar que "la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto".

Esta es una referencia bastante clara a la vigencia del principio en la materia pero sin duda la alusión más patente se contiene en el siguiente artículo dónde la ley lo invoca expresamente al exigir que el embargo se realice siempre con respeto al principio de proporcionalidad. Se trata en concreto del artículo 169 LGT que dispone que "con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

a) El importe de la deuda no ingresada.

b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Las costas del procedimiento de apremio".

Otra parte del procedimiento de aplicación de los tributos donde también resulta especialmente relevante, y no menos evidente, la necesaria incorporación del principio de proporcionalidad es en aquella en donde se presenta la posibilidad de acordar la adopción de medidas cautelares[564]. Resulta innegable la necesidad de que también en este campo tenga un importante reflejo la doctrina del principio de proporcionalidad y el legislador ha sido coherente con ello al regular la posible adopción de tales medidas en el ámbito de las actividades inspectoras. En concreto el art. 146 LGT dispone que "las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas

[564] Para un estudio más detenido de la repercusión del principio de proporcionalidad en las medidas cautelares *vid* LUQUE MATEO M. A. *Las medidas cautelares tributarias*. Ed. Atelier. Barcelona, 2010.

temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación"[565].

Esta última manifestación del principio de proporcionalidad está estrechamente relacionada con la vertiente sancionadora puesto que, al regular el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, el art. 210 LGT dispone que "en el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el art. 146 de esta Ley".

6.2.2. EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN LA REGULACIÓN DE LA POTESTAD SANCIONADORA.

Como resulta absolutamente lógico, también la LGT recoge entre los principios de la potestad sancionadora el principio de proporcionalidad y debe subrayarse que la Ley 58/2003, de 18 de diciembre ha aportado en este campo una destacable novedad –coincidiendo con las opiniones doctrinales mayoritarias en los últimos años- cuál es la de que, a partir de su entrada en vigor, las sanciones han dejado de ser uno de los componentes de la deuda tributaria[566], lo cual ha desembocado inevitablemente en una regulación completamente autónoma de la potestad sancionadora respecto de la potestad tributaria.

Esta nueva configuración de la potestad sancionadora va a tener a su vez una consecuencia trascendental y es que los principios que inspiran ambas potestades (tributaria y sancionadora) van a ser distintos[567] en la mayor parte de los casos, siendo enumerados los que van a informar el

[565] Los objetivos a que alude el citado artículo no son otros que los señalados en el art. 145 LGT, es decir, "comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias".

[566] SIMÓN ACOSTA E. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria.* Ed. Civitas. Madrid, 2004. Págs. 687 y ss.

[567] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit*. Págs. 13 y ss.

ejercicio de la potestad sancionadora tributaria en el 178 LGT. Señala dicho artículo lo siguiente: "la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia".

Este precepto contiene, por tanto, una expresa remisión en bloque a los principios del Derecho Administrativo Sancionador que no son otros que los enunciados en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (arts.127 y ss.) y supone esta remisión que dichos principios serán de aplicación al Derecho Tributario Sancionador, lo que, por otra parte, permite confirmar que éste último es una rama más del *Ius Puniendi* del Estado[568].

Estos principios, según SIMÓN ACOSTA, van a regir de forma directa pues "la cláusula de supletoriedad contenida en el apartado 1 de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre no se refiere a las infracciones y sanciones tributarias"[569], lo que ocurre es que esta aplicación de los principios contenidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre va a requerir de una adaptación a las particularidades que se presenten en materia tributaria, tal y como se deduce de lo dispuesto por el art. 178 LGT.

---

[568] CORONADO SIERRA M. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria.* Ed. Lex Nova. Valladolid, 2004. Págs. 243 y ss.

[569] SIMÓN ACOSTA E. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria. Op. Cit*. Pág. 699 Dice tal disposición adicional quinta que "los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley".

Por este motivo podría concluirse que se trata el art. 178 LGT de un precepto redundante ya que podría pensarse que no aporta nada y que se limita a insistir en la idea de que resultan de aplicación los principios que rigen la potestad sancionadora administrativa cuando lo cierto es que dicha aplicación ya es una realidad no porque lo diga la LGT sino por el carácter básico de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, resultando innecesario, por tanto, que la LGT recuerde dicha vigencia. Sin embargo, este precepto no es superfluo y no lo es para bien y para mal puesto que sobre esa base general a la que nos referimos añade la posibilidad de que se introduzcan matices o especialidades propios y específicos del Derecho Tributario lo que, en opinión de SÁNCHEZ HUETE, resulta peligroso porque esta diferenciación, señala el citado autor, "cuestiona nuevamente la naturaleza de la sanción tributaria como singular respecto de la sanción administrativa[570]".

Otra crítica que se puede hacer del comentado artículo es que de la lectura del mismo también se puede deducir que el legislador se limita a enumerar los principios pero sin dedicar demasiados esfuerzos a su definición y, de hecho, tan sólo va a desarrollar los principios de responsabilidad y no concurrencia lo que se debe a las particularidades que éstos presentan en Derecho Tributario[571].

En cambio, la LGT no presta demasiada atención al principio de proporcionalidad en esta materia, si bien el hecho de que no lo regule de forma pormenorizada no significa que dicho principio carezca de importancia en el ordenamiento tributario sancionador pues la vigencia de este principio en este ámbito es una exigencia de la justicia en general y de la tributaria en particular[572] y si no se le ha dedicado un mayor espacio es probablemente

[570] SÁNCHEZ HUETE M. A. "Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT" en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria.* Núm. 1, 2006, Pág. 29

[571] CORONADO SIERRA M. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria. Op. Cit.* Págs. 243 y ss.

[572] CALVO ORTEGA R. *Curso de Derecho Financiero. Op. Cit*. Pág. 310

porque el legislador ha entendido que aporta mayor seguridad jurídica la automatización de las sanciones que la posibilidad de que estas sean graduadas por el órgano sancionador[573].

Prueba de su valor es que la LGT, en su acercamiento a la regulación de la potestad sancionadora contenida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre en general y a su art. 131 en particular, ha recogido distintos criterios de calificación de las infracciones así como también criterios de graduación de las sanciones tales como la comisión repetida de infracciones tributarias (reincidencia), el perjuicio económico para la Hacienda Pública (naturaleza de los perjuicios causados) y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación (intencionalidad)[574]. A estos criterios, por su indudable trascendencia, nos referiremos de forma separada.

6.2.3. LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS COMO MANIFESTACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

La graduación de las sanciones en el Derecho Tributario es una evidente consecuencia de la aplicación del principio de proporcionalidad pues éste requiere, con carácter general y como ya hemos visto, que las medidas que restrinjan derechos y libertades se adecuen a la finalidad que la medida persigue[575] y esta rama del ordenamiento jurídico no constituye una excepción sino que, antes al contrario, incluso es uno de los ámbitos donde

---

[573] BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias.* Ed. La Ley. Madrid, 2005. Pág. 93

[574] REY QUIROGA B. / LÓPEZ RONCO- GARCÍA J. / FERNÁNDEZ VÁZQUEZ J.J. / ECHEVERRÍA GONZÁLEZ L. / MERCEDES MARTÍN V. *Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre.* Ed. J. M. Bosch Editor. Barcelona, 2004. Pág. 361

[575] MORILLO MÉNDEZ A. *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública. Op. Cit*. Págs. 234 y ss.

resulta especialmente exigible la adecuación de la importancia de la sanción que se imponga a la gravedad de la infracción[576].

De lo que se trata, *grosso modo*, es de utilizar la graduación de las sanciones para realizar una ponderación, para lograr un equilibrio entre la infracción y la sanción, pues esta última ni debe agravar la situación del infractor de manera excesiva ni debe consentir que para aquél sea más beneficioso el pago de la sanción que le sea impuesta que la observancia de la norma de que se trate[577]. En otras palabras, lo que se exige es que, a la vista de las posibles cuantías de la sanción a imponer y teniendo en cuenta las circunstancias que conforman el supuesto de hecho, el órgano actuante elija la cuantía más equitativa.

Decíamos que la graduación de las sanciones es una manifestación del principio de proporcionalidad y aún diríamos más, se trata, probablemente, de una de las principales manifestaciones de dicho principio en materia sancionadora lográndose el cumplimiento de este principio en el Derecho Sancionador Tributario fundamentalmente a través de las sanciones pecuniarias[578] y decimos "fundamentalmente" porque este tipo de sanciones son las que se imponen con carácter general teniendo las restantes sanciones una naturaleza accesoria, tal y como afirma el art. 185 LGT[579]. Pese a ello y aunque la regulación de los criterios de graduación de las sanciones pecuniarias debía centrar los esfuerzos del legislador por trasladar a Derecho Positivo las proyecciones del principio de

[576] CORONADO SIERRA M. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria. Op. Cit.* Págs. 243 y ss.

[577] MORILLO MÉNDEZ A. *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública. Op. Cit*. Págs. 234 y ss.

[578] CALVO ORTEGA R. *Derecho Tributario. Parte General.* Ed. Thomson, Civitas. Cizur menor (Navarra), 2008. Pág. 402

[579] Señala dicho art. que "las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio".

proporcionalidad, no podía olvidarse el legislador de contemplar la regulación de los criterios de graduación para la aplicación de las sanciones no pecuniarias a las cuales se refiere este como "sanciones accesorias" y no se ha olvidado. Por ello ya ha perdido su vigencia la crítica que hacía SESMA SÁNCHEZ cuando decía que "también resulta inadecuado que no existan criterios de graduación para la cuantificación de las sanciones no pecuniarias"[580]. Precisamente, consciente de la necesidad apuntada, el legislador decidió dedicarle a las sanciones accesorias un artículo independiente, el art. 186, en el cual ha establecido su graduación en atención a los criterios que les resulten de aplicación.

En dicho artículo se puede ver claramente que la sanción no pecuniaria, que se impone de forma accesoria, tendrá una mayor o menor entidad en función de cuál sea el importe de la sanción principal de manera que a mayor importe, mayor será el castigo que se imponga en forma de sanción no pecuniaria. A modo de ejemplo de graduación de las sanciones no pecuniarias podemos citar la realizada con respecto a la sanción consistente en la prohibición de contratar con la Administración. En el caso de que la sanción principal (por infracción grave o muy grave) fuese de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiese aplicado el criterio de comisión repetida de infracciones tributarias, la duración de la prohibición de contratar que se impusiese, en su caso como sanción accesoria, será de un año en el caso de infracciones graves y de dos años en el caso de infracciones muy graves. Pero la graduación no acaba ahí puesto que en el caso de que la multa impuesta como sanción principal fuese de cuantía igual o superior a 60.000 euros (y se hubiese aplicado el criterio de comisión repetida de infracciones tributarias) la extensión del período en el que el sancionado no podrá contratar con la Administración que le impuso la pena será de tres, cuatro o cinco años en función de si el importe de la sanción fuese de 60.000, 150.000 o 300.000 euros respectivamente.

---

[580] SESMA SÁNCHEZ B. "Sanciones: procedimiento" en VVAA (Coord. CALVO ORTEGA R. y CHECA GONZÁLEZ C.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. *Op. Cit*. Pág. 523

De todos modos este es un tema que no resulta en absoluto sencillo a lo que se suma el paso dado por la LGT que ha configurado un régimen que se diferencia sustancialmente del que existía durante la vigencia de la anterior ley.

En primer lugar, resulta confuso el juego de denominaciones utilizadas por el legislador pues si bien comienza por distinguir con acierto entre sanciones pecuniarias y sanciones no pecuniarias de carácter accesorio como las dos clases de sanciones tributarias, luego regula separadamente los criterios de graduación de las sanciones de uno y otro tipo pero lo hace de forma poco clara. Esta falta de claridad se refleja nítidamente en los títulos de los distintos artículos en los que se ocupa de la cuestión por dos razones.

Por un lado, cuando trata de los criterios de graduación de las sanciones pecuniarias (art. 187) titula el artículo con el nombre de "criterios de graduación de las sanciones tributarias" como si los criterios ahí regulados fuesen aplicables a todo tipo de sanciones tributarias y pareciendo olvidar que la regulación contenida está exclusivamente dirigida a la regulación de los criterios de graduación de sanciones pecuniarias.

Por otro lado, en el artículo correspondiente a las sanciones no pecuniarias (art. 186) se refiere a ellas como "sanciones accesorias" algo que no resulta afortunado en tanto que en el citado art. 185 había decidido diferenciar estas sanciones de las pecuniarias por su naturaleza no monetaria y no sólo por su carácter complementario. Si de lo que se trataba era de diferenciarlas en base a este último criterio debió haber distinguido dentro de las sanciones tributarias entre "sanciones principales" y "sanciones accesorias". Sin embargo, en lugar de decantarse por una clasificación u otra, ha optado por mezclarlas para recalcar que las sanciones no pecuniarias sólo entrarán en juego cuando se hayan impuesto sanciones pecuniarias lo cual podría haber logrado igualmente y de una forma más clara de mantener la fórmula utilizada por el art. 185 y hablando en todo momento de "sanciones no pecuniarias de carácter accesorio". De todos modos esta solución también sería criticable porque referirse a las sanciones

no pecuniarias como sanciones no pecuniarias de carácter accesorio habría dado a entender que existen sanciones no pecuniarias de carácter principal, algo que en la regulación de la LGT no se da. En nuestra opinión lo más correcto habría sido que el art. 185 se hubiese limitado a distinguir entre sanciones pecuniarias y no pecuniarias y de la misma manera que en su segundo párrafo aclara que "las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional" lo deseable hubiese sido la inclusión de un párrafo tercero en el que añadiese que las sanciones no pecuniarias tendrán un carácter accesorio para a partir de ahí referirse a ellas en los distintos artículos únicamente como sanciones no pecuniarias.

En segundo lugar cabe destacar como en el actual sistema sancionador tributario, el legislador ha optado en la mayoría de los casos por la determinación del importe exacto de las sanciones que procede imponer, nueva configuración de las sanciones pecuniarias que viene a ser una consecuencia lógica y necesaria derivada de la consagración constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, una de cuyas manifestaciones es el derecho de los ciudadanos a ser informado de las acusaciones formuladas contra ellos[581].

Según ha dejado establecido reiteradamente el TC (en aplicación de la doctrina del TEDH en su sentencia de 10 de febrero de 1983 *Albert-Le Compte*), no cabe ninguna duda de que este es un derecho plenamente exigible también en un procedimiento administrativo sancionador y ello pese a que en la *Carta Magna* sólo se reconoce expresamente respecto de los procedimientos judiciales. Este reconocimiento tiene lugar en diversas sentencias pero podemos traer a colación aquí la sentencia 29/1989, de 6 de febrero en la que el TC establece que "el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador claramente estipulado en las

[581] Según el art. 24.2 CE "todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia"

normas del procedimiento administrativo forma parte de las garantías que establece el artículo 24.2 de la Constitución, pues sin él no hay posibilidades reales de defensa en el ámbito del procedimiento".

Reconoce el TC que el derecho del ciudadano a conocer los motivos por los que se le acusa, esto es, los hechos en base a los cuáles la Administración inicia un procedimiento para ejercer sobre él su potestad punitiva, también existe en los procedimientos administrativos sancionadores pero además delimita el contenido de este derecho afirmando que incluye tanto la posibilidad de conocer la identidad de los hechos que se le imputan como también el derecho a conocer "la calificación de la falta y a sus consecuencias punitivas" (STC 160/1994, de 23 de mayo).

El hecho de que el legislador haya diseñado una relación de sanciones correlativa a sus correspondientes infracciones no se puede ver sino como una consecuencia del derecho de los contribuyentes a conocer cuáles son las conductas que se entienden constitutivas de infracción y cuáles son las sanciones que cada una de estas conductas lleva aparejada. El problema es que, como dijimos en el momento en que analizamos la discrecionalidad, esta tipificación exacta del importe de las sanciones supone la reducción drástica de la discrecionalidad administrativa y la transformación de la labor del órgano sancionador en eminentemente automática[582] lo que podría poner en tela de juicio la necesidad de unos criterios que modulen las sanciones en función de las circunstancias (reduciendo con ello el principio de proporcionalidad a su más mínima expresión en lo que se refiere a su vertiente de instrumento de la Administración) ya que al órgano administrativo no le quedaría otra opción que la de imponer la sanción concreta que la Ley haya previsto para el supuesto de hecho que se plantee.

Sin embargo pese a que, como ya quedó explicado, la opción por la que se decantó el legislador con la actual LGT es la de determinar en la

[582] MARTINEZ LAGO M. A. / GARCÍA DE LA MORA L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario.* Ed. Iustel. Madrid, 2007. Págs. 565 y ss.

mayoría de los casos cual ha de ser el cálculo que ha de realizar el órgano administrativo al resolver un procedimiento sancionador, los criterios de graduación de las sanciones tributarias recogidos en la ley no son un mero adorno ni algo superfluo e innecesario pues ocurre que esta regla general no es predicable respecto de las infracciones de los arts.191, 192 y 193, 198, 199, 200, 201 y 203. Por el contrario, para estas infracciones sí se ha previsto un intervalo en el que la Administración se ha de mover para fijar la sanción exacta y es aquí donde realmente juegan un papel importante los criterios de graduación[583].

La LGT pretende ofrecernos en su art. 187 una recopilación de los criterios de graduación que se deben aplicar para la precisa cuantificación de las sanciones que tipifica dicha ley. Sin embargo, como veremos, en este precepto son todos los que están pero desafortunadamente no están todos los que son lo que introduce cierta confusión y no sólo por el hecho de que no vengan recogidos todos los criterios de graduación en el artículo que aspira a sistematizarlos sino porque el propio artículo adolece de cierta ambigüedad, lo que resulta indeseable.

Comienza dicho artículo expresando que "las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables".

Este último inciso ("en la medida en que resulten aplicables") tiene una especial relevancia y admite, según SIMÓN ACOSTA, una doble lectura. Por un lado, puede significar que ciertos criterios sólo son aplicables respecto de determinados tipos de infracciones (este es el caso por ejemplo del criterio de perjuicio económico causado a la Hacienda Pública que únicamente resulta operativo sobre las infracciones denominadas de resultado puesto que si se trata de infracciones que no producen ningún perjuicio económico sería incompatible la aplicación de este criterio) y, por otro lado, puede aludir a la que es una de las mayores novedades de la

[583] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Págs. 93 y ss.

actual regulación y que consiste en que cada artículo contiene los criterios que resultan aplicables para la infracción por él regulada de manera que sólo se aplicará el art. 187 LGT cuando en el precepto concreto se mencionen de forma expresa alguno de los criterios contenidos en aquél[584]. Si bien el citado autor acaba por inclinarse por la segunda solución porque entiende que así se infiere de la propia lógica que sigue la regulación de cada una de las infracciones[585] y porque así se desprende de la propia Exposición de Motivos cuando dice que respecto a la cuantificación de las sanciones y de cara a incrementar la seguridad jurídica "se establece en cada caso los criterios de graduación aplicables", en nuestra opinión ambas interpretaciones son compatibles y ambas son razonables con algún matiz.

La primera de ellas es plausible por pura lógica y es que no tiene sentido valorar, por ejemplo, el criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación para infracciones como la de la "obtención indebida de devoluciones" o la de "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación" porque la conducta que se persigue prohibir y castigar con la tipificación de dichas infracciones no guarda relación alguna con la obligación de facturación o documentación.

La segunda porque es evidente que la aplicación de los criterios de graduación de las sanciones tiene que guardar una pulcra relación de respeto con el principio de legalidad pues la garantía de *lex certa* no resulta satisfecha tan sólo mediante la tipificación de las infracciones y su definición sino también con la previsión expresa de los criterios de graduación de las

---

[584] SIMÓN ACOSTA E. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria. Op. Cit.* Págs. 743 y ss.

[585] En este sentido, el citado autor resalta que el criterio de incumplimiento sustancial de los deberes de facturación sólo es compatible con la infracción del artículo 201; el de perjuicio económico y la reincidencia sólo tienen sentido en las infracciones de los artículos 191 a 193; y la conformidad sólo sería aplicable respecto de las de los artículos 191 a 197 si bien por expresa remisión a los mismos por parte del art. 188.

sanciones que pueden ser aplicados a los infractores. En este sentido se pronuncia el TC cuando dice que "es elemento esencial y lógico de dicha garantía (*la garantía de lex certa*[586]) la determinación de la correlación necesaria entre los actos o conductas tipificados como ilícitos administrativos y las sanciones consiguientes a los mismos" (*vid* SSTC 219/1989, de 21 de diciembre, F. 4 y 207/1990, de 17 de diciembre, F. 3) expresión en la que se debe entender comprendida, naturalmente, no sólo la definición del tipo y la previsión de su sanción correspondiente sino también todas aquellas circunstancias que puedan agravar la sanción prevista para la conducta ilícita.

La única objeción que se puede formular con respecto a esta solución interpretativa es que la segunda de las lecturas no es predicable respecto de todos los criterios de graduación sino tan sólo con relación a los criterios agravantes. Por el contrario, en el caso del criterio de acuerdo o conformidad del interesado, no se puede afirmar que en cada artículo regulador de cada infracción se establezca si es o no aplicable este criterio, es decir, no se prevé su aplicación expresamente para cada infracción. Esto podría llevarnos a concluir entonces que no se observa la comentada exigencia de *lex certa* pues, en principio, esta característica del criterio de acuerdo o conformidad determinaría que no se supiese *a priori* cuando es aplicable. Sin embargo, debemos concluir que sí se cumple con la mencionada exigencia del principio de legalidad y ello porque el art. 188 (que regula este criterio de forma específica y pormenorizada) señala en su punto primero que el importe de las sanciones pecuniarias impuestas en virtud de los artículos 191 a 197 se reducirá por la aplicación de este criterio de graduación, es decir, que se concreta con esta previsión las infracciones a la que es aplicable.

Existe, según ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA, una tercera interpretación que ellos mismos se encargan de descartar. Se trataría de entender que lo que ha querido decir el legislador es que los criterios del art.

[586] La cursiva es nuestra.

187 sólo serían aplicables para el caso de infracciones en las que concurriese el supuesto de hecho que legitimase su apreciación[587] pero, como decimos, los mismos autores entienden que esta interpretación no tiene cabida dado que en la sistemática de la propia ley podemos comprobar cómo el principio de seguridad jurídica despliega plenamente sus efectos consolidando las consecuencias de su aplicación por lo que se debe concluir que sólo se pueden aplicar los criterios de graduación respecto de aquellas infracciones que expresamente los prevean.

De todos modos, hemos de decir que, pese a lo concluido, el artículo 187 no es el único que contiene criterios de graduación por lo que la previsión de que las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los criterios contenidos en dicho artículo no se puede tomar en un sentido literal sino más bien con todas las reservas pero, sobre esto, volveremos luego.

Respecto los criterios que en él se enumeran, el art. 187 LGT señala que "son aplicables simultáneamente" y, para un correcto análisis de los mismos, debemos dividirlos en dos grupos: circunstancias agravantes y circunstancias de reducción. Corremos con ello el riesgo de apostar por una clasificación que no es comúnmente aceptada por la doctrina debido a que supone conceptuar el acuerdo o conformidad como un criterio de graduación de las sanciones pero dejando a un lado, de momento, la polémica naturaleza de este criterio y aceptando su configuración como criterio de graduación, pasaremos a analizar pormenorizadamente los distintos criterios legalmente previstos, que agrupamos pues de la siguiente forma.

6.2.3.1 Circunstancias Agravantes.

Son circunstancias de carácter objetivo y de aplicación automática, es decir, que en caso de que la Administración aprecie su concurrencia debe aplicarlas sin más, lo que reduce a la mínima expresión la discrecionalidad

[587] ALMENAR BELENGUER J. y RIPLEY SORIA D. en VVAA (Coord. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M.) *Comentarios a la Ley General Tributaria.* Ed. Thomson Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2008. Págs. 1340 y ss.

de la Administración Tributaria en lo que a su aplicación se refiere. Estas circunstancias son las siguientes: 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. Analizaremos a continuación cada una de estas circunstancias en detalle.

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

Según el art. 187 LGT en su letra a) "se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción".

Antes de comenzar el análisis pormenorizado del criterio de la comisión repetida de infracciones tributarias debemos tener claro con respecto a qué infracciones vamos a utilizar dicho criterio ya que éste no será aplicable con relación a todas las infracciones tributarias. Desafortunadamente, y pese a la pretendida notable mejora técnica en la sistematización del Derecho Tributario general que se supone traía consigo la actual ley tal y como predica su Exposición de Motivos, el artículo 187 no contiene una relación de supuestos en los que resulta de aplicación dicho criterio lo que obliga a hacer un repaso exhaustivo al capítulo III del título IV (arts. 191 a 206) para averiguar cuáles son dichos supuestos.

Pues bien, del examen de los distintos artículos comprendidos entre el artículo 191 y el artículo 206 se deduce que únicamente está contemplada su aplicación respecto de las infracciones previstas en los anteriormente mencionados artículos 191,192 y 193 así como en los artículos 199, párrafos 4 y 5 (para las infracciones consistentes en *contestar incorrectamente a requerimientos individualizados de información* o en *presentar incorrectamente declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro* a que se refieren los artículos 93

y 94[588]) y 204 (*incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta*).

Cuando se vaya a sancionar alguna de estas infracciones deberá tenerse en cuenta este criterio de graduación si bien debe recordarse que en las infracciones de los arts. 191, 192 y 193 se aplicará únicamente cuando las infracciones se califiquen como graves o muy graves (apartados 3 y 4, *in fine*, de dichos preceptos).

Por el contrario, en el resto de infracciones se va a establecer expresamente que serán de aplicación otros criterios pero no éste por lo que, teniendo en cuenta que sólo se pueden utilizar los criterios de graduación para incrementar el importe de las sanciones en la medida en que resulten aplicables y ello supone, como decíamos, que tiene que ser el propio precepto que define la infracción el que tenga que contener la posibilidad de que se aplique, no será posible la aplicación de esta agravante.

Una vez que se han expuesto los casos en que es aplicable el criterio debemos proceder a un análisis sustantivo del mismo y a este respecto cabe señalar que del enunciado de este criterio de agravación se extraen cuatro grandes caracteres que integran su naturaleza y definición: que debe existir una infracción anterior cometida por el imputado, que dicha infracción anterior debe ser de la misma naturaleza que la ahora imputada, que dicha infracción anterior de la misma naturaleza debe haber sido sancionada con carácter firme en vía administrativa y que no pueden haber transcurrido más de cuatro años desde que dicha sanción adquirió firmeza.

[588] Dichos artículos 93 y 94 se refieren respectivamente al deber de todas las personas de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas y a la obligación de informar y colaborar con la Administración Tributaria que recae sobre todos aquellos que, en general, ejerzan funciones públicas.

1. Existencia de una infracción anterior.

Con este agravante se pretende que el castigo impuesto al infractor sea más severo por la reincidencia en la que este ha incurrido por lo que la premisa de la que se ha de partir para poder aplicarla es que el infractor debe haber sido sancionado anteriormente. Lo que se intenta con ello es que la sanción que se imponga al infractor sea todavía más coactiva y más amenazante para infundirle una represalia que tenga la suficiente entidad como para que se replantee sus hábitos y para que deponga su actitud de manera que, en venideras ocasiones, su comportamiento sea respetuoso con las obligaciones que le han sido legalmente impuestas.

Frente a lo que podría pensarse, la aplicación de esta agravante no es incompatible con la prohibición del *bis in ídem* puesto que, para que juegue esta prohibición, es necesario que concurra la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento (art. 133 Ley 30/1992, de 26 de noviembre[589]) y en el caso de agravar una sanción en base a una sanción previa por los mismos hechos, no podemos decir que concurran estos tres requisitos cuyo concurso es imprescindible para poder invocar el también llamado principio de no concurrencia. En este sentido debemos traer a colación la paradigmática STC 150/1991, de 4 de julio en la que el TC sentó doctrina en virtud de la cual se entiende que "del propio significado del non bis in ídem se desprende que la agravante de reincidencia del art. 10.15 C.P. no conculca dicho principio constitucional" y para justificar su postura, el TC explica que "la apreciación de la agravante de reincidencia supone la obligatoriedad de tomarla en consideración, como cualquier otra agravante, para aumentar la pena en los casos y conforme a las reglas que se prescriben en el propio Código (art. 58 C.P.), y, más concretamente, para determinar el grado de aplicación de la pena prevista para el delito y, dentro de los límites de cada grado, fijar -discrecionalmente- la extensión de la

[589] Según el art. 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento".

pena" por lo que llega a la conclusión de que "con la apreciación agravante de reincidencia, ya se entienda que afecta al núcleo del delito o sólo a la modificación de la pena, no se vuelve a castigar el hecho anterior o los hechos anteriores, por lo demás ya ejecutoriamente juzgados -art. 10.15 C.P.- y con efectos de cosa juzgada (efectos que no se ven, pues, alterados), sino única y exclusivamente el hecho posterior".

Por tanto el TC no ve en absoluto incompatible la agravante de la reincidencia con la prohibición del *bis in ídem* sino más bien todo lo contrario y, en este sentido, subraya que "es una opción legítima y no arbitraria del legislador el ordenar que, en los supuestos de reincidencia, la pena a imponer por el delito cometido lo sea en una extensión diferente que para los supuestos de no reincidencia. Y si bien es indudable que la repetición de delitos propia de la reincidencia presupone, por necesidad lógica, una referencia al delito o delitos repetidos, ello no significa, desde luego, que los hechos anteriores vuelvan a castigarse, sino tan sólo que han sido tenidos en cuenta por el legislador penal para el segundo o posteriores delitos, según los casos, bien (según la perspectiva que se adopte) para valorar el contenido de injusto y su consiguiente castigo, bien para fijar y determinar la extensión de la pena a imponer. La agravante de reincidencia, por tanto, queda fuera del círculo propio del principio non bis in ídem."

Esta doctrina que defiende no sólo la legalidad sino incluso la oportunidad de castigar de forma más severa a quien ya ha cometido con anterioridad una misma infracción que a quien no lo haya hecho, fue sentada por el TC para el ámbito del Derecho Penal pero obviamente fue hecha extensiva para el Derecho Administrativo Sancionador y, cómo no, al Derecho Tributario Sancionador.

Dejando bien sentado pues que no existe ningún obstáculo constitucional para la existencia de esta agravante debemos reafirmar que, como es lógico, la premisa de la que se parte es de esta reincidencia y ello conlleva inevitablemente que se haya constatado que el imputado haya cometido anteriormente alguna infracción. Lo que ocurre es que este planteamiento desde la ley resulta demasiado sencillo y no prevé ninguna

regla para el caso de que el infractor no sólo haya sido sancionado anteriormente en una ocasión sino que sea una suerte de infractor común, es decir, una persona cuyas relaciones con la Administración Tributaria reflejen un historial sancionador dilatado.

En estos casos se nos puede presentar un doble escenario: que el imputado haya sido sancionado en varias ocasiones anteriormente por la misma infracción o que lo haya sido por la comisión de infracciones de la misma naturaleza pero no necesariamente por la misma infracción. A su vez en este último supuesto podemos encontrarnos con infractores que hayan sido castigados por infracciones de la misma naturaleza y misma entidad o categoría (es decir, siempre por infracciones leves, siempre por infracciones graves o siempre por infracciones muy graves) o con infractores a los que se haya sancionado por la comisión de infracciones de la misma naturaleza pero distinto rango (por ejemplo que se pretenda sancionar a alguien por una infracción leve y que en los cuatro años anteriores haya sido sancionado por dos infracciones graves y una muy grave).

Para ninguno de estos posibles casos tenemos nada establecido en la ley por lo que no tenemos más remedio que acudir a lo que se disponga a nivel reglamentario y, en concreto, a lo señalado por el Real decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST) que, en su art. 5, señala que "a efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave".

Así pues, el reglamento no distingue entre si la infracción es exactamente la misma o si se trata de infracciones distintas pero de la misma naturaleza, el tratamiento es el mismo. Lo que si se deduce de la solución aportada es que, en el caso de que las infracciones anteriormente

cometidas sean de distinta categoría, únicamente se tendrá en cuenta como antecedente la más grave de todas.

Esta solución pone de manifiesto que el reglamento ha sido indulgente con aquellos que infringen la ley no en una sino en varias ocasiones pues no ha recogido ningún tipo de distinción entre aquel que ha quebrantado su obligación por segunda vez de aquel que ya ha cometido la misma infracción o de la misma naturaleza en varias ocasiones. Se echa de menos, en este sentido, alguna medida que posibilite la imposición de un castigo más severo para aquel que con su *modus operandi* demuestre un mayor desprecio por el bien jurídico protegido que por aquel que ha infringido la norma por segunda vez. En este sentido, creemos que hubiese sido deseable el establecimiento de algún tipo de escala progresiva en virtud de la cual se fuese incrementando la sanción en mayor o menor medida en función de cuantas fuesen las infracciones que se hubiesen cometido con anterioridad en el período de los cuatros años anteriores a aquella que se sanciona.

Bien es cierto que es de suponer que a la hora de imponer la sanción correspondiente a cada una de estas otras infracciones anteriores ya se habrán tenido en cuenta los antecedentes incrementando la sanción resultante con la aplicación del criterio de la comisión repetida de infracciones tributarias pero, en nuestra opinión, con ello no se consigue el efecto disuasorio deseado porque el hecho de que se sancione con la misma dureza la segunda infracción que la tercera relativiza la coacción de alguna manera al no representar la sanción resultante ninguna amenaza para el infractor de que su situación pueda empeorar si comete una tercera o sucesiva infracciones. Por el contrario, la percepción que se transmite al infractor es que una vez que se ha cometido la segunda infracción, que se cometa una tercera o una cuarta únicamente le repercutirá en la medida que recibirá el mismo castigo que la anterior vez, esto es, se le impondrá una sanción de la misma cuantía que la recaída en relación a la segunda infracción y esto en el peor de los casos puesto que incluso podría ocurrir que la sanción impuesta por la tercera infracción fuese de menor cuantía y

ello en el caso de que entre la tercera y la primera ya hubiese transcurrido el plazo de cuatro años y de que la segunda se hubiese impuesto en virtud de una resolución que aún no hubiese adquirido firmeza.

Por otra parte, se podría pensar que la introducción de esta escala puede ser peligrosa al correrse el riesgo de que con el juego de porcentajes de incremento de la sanción bien en virtud de la aplicación de este criterio o bien de su aplicación simultánea con el criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública, se pudiese llegar a imponer una sanción de importe superior al previsto por la ley. Sin embargo, creemos que existe un margen suficiente para que ello no ocurra ya que el porcentaje en el que puede incrementarse la sanción por infracción grave va desde el 50% al 100% (salvo en el caso de las infracciones previstas en los arts. 199. 4 y 5 y 204 en cuyo caso se establece un incremento fijo del 100%) y el porcentaje que corresponde a las infracciones muy graves oscila entre el 100% y el 150%. Si a ello le sumamos que por la aplicación del criterio de perjuicio causado a la Hacienda Pública, como veremos, la sanción se podrá incrementar en un máximo de 25 puntos porcentuales y que, según lo que veremos en un momento, por la aplicación del criterio que estamos ahora examinando la sanción se incrementará en un 15% en el caso de infracciones graves y en un 25% en el caso de las muy graves, resulta que en todo caso la sanción se acabaría agravando como mucho en un 50% (para el caso de que la infracción sea muy grave) pero nos deja recorrido suficiente en el resto de situaciones. Lo más fácil para evitar este peligro sería establecer un límite en la propia ley señalando que en ningún caso la aplicación de los criterios de agravación podrá suponer la imposición de una sanción que supere los límites establecidos por la ley para cada infracción.

Para terminar con este requisito cabe apuntar que con respecto a los antecedentes de la infracción y, en coherencia con el principio de calificación

unitaria de la infracción[590], dispone el art. 5.2 RGRST que "cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.3 de este Reglamento" lo que quiere decir que si en el caso en que en un mismo procedimiento se detectan varios incumplimientos a la hora de sancionar no se tendrán en cuenta como antecedente. Esta previsión resulta absolutamente lógica habida cuenta de que sólo se pueden tomar como antecedentes infracciones que hayan sido objeto de una sanción firme en vía administrativa.

Con relación a estos supuestos de incumplimientos referidos a una misma obligación dice el art. 5.2 RGRST que será de aplicación lo señalado por el art. 3.3 el cual dispone que "cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria".

[590] CORONADO SIERRA M. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria. Op. Cit.* Págs. 262 y ss.

2. Identidad de naturaleza entre la infracción anterior y la que se sanciona

En palabras de CALVO ORTEGA esta circunstancia agravante "pone de manifiesto la mayor culpabilidad del sujeto pasivo" dado que el historial tributario del infractor es uno de los datos de mayor relevancia en las relaciones fiscales[591]. De hecho, el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria elaborado por el Ministerio de Hacienda en julio de 2001 (el también conocido como Libro Blanco) señalaba la importancia del "historial del obligado tributario", aunque matizando que no sólo es posible su utilización como circunstancia agravante -en caso de reincidencia- sino también como atenuante, en el caso de sujetos que cumplan normalmente con sus obligaciones tributarias[592].

Pese a lo acertado del planteamiento de dicho informe, desafortunadamente, lo cierto es que la redacción definitiva de la LGT sólo recoge la vertiente de la reincidencia desperdiciando con ello una magnífica oportunidad para hacer frente a las exigencias predicadas por el principio de proporcionalidad en un doble sentido: por un lado porque tanto la modulación de la sanción para agravarla como para reducirla cuando sea oportuno logran el ideal *ulpianista* de dar a cada uno lo suyo y, por otra parte, porque así se recompensaría el buen comportamiento habitual del contribuyente lo que puede servirle de motivación para que vuelva a cumplir con la normativa como venía acostumbrando a hacer.

Decíamos que las circunstancias agravantes son de apreciación automática y en ellas la discrecionalidad no tiene demasiada cabida. Sin embargo, en el caso de la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias nos encontramos con que en algunos casos puede no darse esta inminente aplicación de la agravante. Estamos hablando de aquellos

[591] CALVO ORTEGA R. *Derecho Tributario. Parte General. Op. Cit.* Pág. 402.

[592] COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria.* Ed. IEF. Págs. 194 y ss.

supuestos en los que la apreciación de la concurrencia de la reincidencia precisa de una valoración previa por parte del órgano competente que tendrá que realizar un análisis de la conducta que se pretende sancionar en comparación con infracciones anteriormente cometidas por el imputado. En dicho análisis previo a la imposición de la sanción la Administración determinará si las infracciones comparadas participan de la misma naturaleza o no o, lo que es lo mismo, si existe reincidencia o no, de manera que no habrá automatismo en la aplicación de la agravante.

Ahora bien, el hecho de que la Administración Tributaria tenga que indagar antes de sancionar si ambas conductas tienen o no tienen la misma naturaleza no significa que se la esté dotando de un margen de discrecionalidad y ello porque la propia ley va a determinar en qué casos puede la Administración apreciar la identidad de naturaleza entre distintas infracciones a estos efectos. En concreto, la regla establecida por la LGT es que participan de la misma naturaleza aquellas infracciones que estén previstas en idéntico artículo de los comprendidos entre los arts.194 y 206 LGT[593] si bien la propia ley recoge una regla particular a este respecto pues el propio art. 187 puntualiza que "no obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta Ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza" lo que significa que gozarán de la misma naturaleza las siguientes infracciones: Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación; Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; e Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

Cómo queda dicho, el criterio analizado sólo es aplicable respecto de estas infracciones de los artículos 191, 192 y 193 y respecto de las contenidas en los arts. 199 párrafos 4 y 5 así como en el art. 204. En el

[593] Señala el art. 187.1 a) a este respecto que "a estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título".

primer caso (infracciones de los arts. 191, 192 y 193) no debería haber ninguna demora en la aplicación de la agravante porque todas estas infracciones suponen causar un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública[594]. En cambio, si se produce la necesidad de que la Administración valore si la infracción precedente tiene la misma naturaleza que la que se vaya a sancionar en aquellos casos en que en un mismo artículo se contengan tipificadas distintas conductas algo que ocurre en el caso de las conductas descritas en el art. 199 LGT. De este modo, si se sancionase, verbigracia, la presentación de forma incorrecta de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro (tipificada por el art. 199. 4) podría tomarse como antecedente cualquiera de las otras conductas castigables en virtud del art. 199 (la presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de autoliquidaciones, declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, la presentación de declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, etc.) lo que supone que el órgano competente para sancionar debe concluir previamente que la infracción por la que se ha impuesto la sanción anterior corresponde a una actuación tipificada en el mismo artículo que la que ahora se pretende castigar. Insistimos en que no se trataría esta de una valoración discrecional ya que o el infractor ha sido sancionado por una de estas infracciones o no pero sí es verdad que su consideración exige una previa labor de comparación que deberá llevar a cabo el órgano competente para sancionar.

Así mismo, debemos poner de relieve que, al contrario de lo que sucedía en el régimen sancionador vigente con la anterior LGT, con la actual LGT basta con que la infracción que se ha cometido anteriormente (y que se toma como referencia para apreciar la reincidencia) esté descrita en el mismo artículo que la ahora sancionada pero ya no es relevante que ambas infracciones se hayan cometido respecto del mismo tributo. El ya derogado

[594] AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria" en *Crónica Tributaria.* Núm. 134, 2010. Págs. 14 y ss.

Real decreto 1930/1998, de 11 de septiembre que desarrollaba el régimen sancionador tributario (e introducía las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos) regulaba la agravante de la comisión repetida de infracciones tributarias en su artículo 17 y en dicho artículo distinguía el supuesto en que el infractor reincidía en su conducta respecto del mismo tributo -en cuyo caso se agravaba la sanción en 10 puntos- del supuesto en que la infracción tributaria anterior se hubiese cometido respecto de un tributo distinto (aunque la conducta castigada fuese la misma) pues en este último caso la sanción se incrementaba en 5 puntos. Como decimos, esta circunstancia ya no se tiene en cuenta en la nueva ley aunque ello no significa que la ley no realice ninguna distinción pues sí puede producirse un incremento de porcentaje, lo que ocurre es que, en la actualidad, para que se produzca dicho incremento no se va a tener en consideración el tributo respecto del cual se ha cometido la infracción sino que, como veremos, la sanción se incrementará o no dependiendo del tipo de infracción en que se haya incurrido.

3. Necesidad de resolución firme en vía administrativa

Es necesario que las infracciones que se vayan a utilizar como antecedentes para agravar la sanción hayan sido objeto de una sanción firme en vía administrativa lo que, también en nuestra opinión, significa que lo que de alguna manera se valora es si el infractor era consciente, en el momento de la comisión, de la firmeza de la infracción anterior[595] y, por tanto, de que su conducta era ilícita. En este sentido, es fácil concluir que en el momento de incluir este criterio entre las circunstancias de agravación de la sanción, probablemente el legislador estaba pensando en que es mucho más reprobable la infracción de un sujeto plenamente consciente de que su conducta está prohibida porque está volviendo a actuar de una forma que ya

[595] CORONADO SIERRA M. “La potestad sancionadora” en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria. Op. Cit*. Págs. 243 y ss.

anteriormente mereció la imposición de una sanción que la conducta de aquel cuya primera infracción aún es objeto de discusión y, que por este motivo, aún no sabe si su conducta es o no conforme a Derecho mereciendo, por ello, un trato distinto al que se dispense al primero. Por este motivo creemos se debe aplaudir esta regulación desde la óptica de las proyecciones del principio de proporcionalidad pues al subjetivizar de algún modo el reproche sancionador que debe recaer sobre el infractor se modula el castigo que se le impondrá agravándolo en aquellos casos en que se le considere consciente de que su conducta infringe la ley de manera que se sancionará con mayor dureza al que infrinja la ley conscientemente de aquél que no lo haga.

Durante la tramitación de la ley, la redacción de este requisito fue objeto de enmienda radicando la clave de la discusión en si la firmeza de la infracción que se iba a exigir debía serlo administrativa o jurisdiccional. En concreto, fue el Grupo parlamentario catalán en el Senado de Convergencia y Unió (GPCIU) el que presentó una enmienda (la 305) al proyecto de la Ley General Tributaria para pedir que la firmeza que se requiere no sea administrativa sino jurisdiccional. La razón de su petición estribaba en que, a su modo de ver, la firmeza en vía administrativa "implicaría un incremento de la litigiosidad, en contra de la filosofía que inspira la Ley" y, para justificar su postura, el GPCIU añadía que "en efecto, si existe una (*sic*) recurso contra una sanción previa en vía jurisdiccional, la Administración podría imponer la agravante, pero el contribuyente se vería obligado a recurrir la sanción puesto que en el *(sic)* medida en que se anulara por el Tribunal la primera sanción, sería improcedente esta agravante."[596] La enmienda acabaría siendo desestimada.

En nuestra opinión, tiene cierto sentido el argumento esgrimido por el GPCIU puesto que es cierto que en el caso de que la sanción impuesta por la primera infracción fuese tenida en cuenta para agravar la sanción

[596] *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado.* Núm. 157 (e), de 21 de octubre de 2003.

impuesta por la segunda infracción y posteriormente la sanción impuesta por la primera infracción fuese anulada en vía jurisdiccional, ello obligaría al sancionado a acudir a la vía contencioso- administrativa no ya para impugnar la segunda sanción en base a que su conducta no merezca ser sancionada, sino para impugnar la segunda sanción en base a una indebida aplicación de la agravante de reincidencia. Lógicamente, esta eventualidad se evitaría exigiendo la firmeza en vía jurisdiccional pero creemos que este no sería el único camino para lograrlo y, además, utilizar esta vía nos conduciría a otro problema si cabe todavía más grave, como sería la ineficiencia funcional de la propia agravante.

En efecto, si exigimos la firmeza en vía jurisdiccional nunca llegaría a producirse el problema descrito. Ahora bien, para hacer un tratamiento acertado de la cuestión no podemos desconocer el sistema de recursos contencioso-administrativo articulado por la ley ni ignorar la acusada demora en la resolución de dichos recursos evidenciada por los datos arrojados por el Consejo General del Poder Judicial[597] que hablan de una duración media de tramitación de los procedimientos y resolución de los litigios relacionados con la Administración Tributaria de 15,8 meses para los Juzgados de lo Contencioso- Administrativo y 27,5 meses en los Tribunales Superiores de

[597] *Memoria Anual Consejo General del Poder Judicial para el año 2013 Panorámica de la Justicia.* En dicha memoria se recogen, entre otros datos, los siguientes:

1. En el año 2012 ingresaron en la jurisdicción contencioso-administrativa 226.025 nuevos asuntos De esos 226.025 asuntos corresponde a asuntos relacionados con la Administración Tributaria el 4% en Juzgados de lo Contencioso Administrativo y el 28,7% en los Tribunales Superiores de Justicia.

2. La tasa de litigiosidad (es decir, el número de asuntos ingresados por cada 1.000 habitantes) en 2012 fue de189, 8 asuntos ingresados por cada 1.000 habitantes.

3. La cifra de asuntos resueltos en 2012 en la jurisdicción contencioso-administrativa ascendió a 282.973 con una tasa de resolución (cociente entre el número de asuntos resueltos en el periodo y los ingresados en el mismo) de 1,25 y una tasa de congestión (cociente entre la suma de los pendientes de resolver al comienzo del periodo y los ingresados en el mismo y los asuntos resueltos en el periodo) de 2,14.

Justicia. Estos datos nos situarían en un escenario en el cual una sanción no adquiriría firmeza jurisdiccional, en caso de que el recurrente agotase todas las instancias judiciales, hasta pasados, de media, unos 43 meses, es decir, algo más de 3 años y medio a contar desde que la sanción fue confirmada en vía administrativa, naturalmente. Si partiésemos entonces de la exigencia de una firmeza en vía jurisdiccional ocurriría que durante ese período medio de más de 3 años y medio, la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias no podría ser aplicada lo que supondría dejar sin efecto la amenaza que esta agravante supone para el contribuyente ya que aún en el caso de que fuese reincidente recibiría el mismo trato que quien no lo es[598] lo que, sin duda, si es contrario a la filosofía que inspira la ley.

Pero pese a que esta solución sugerida mediante la enmienda al art. 187 no resulta la más adecuada, no por ello deja de persistir el problema anunciado por GPCIU o al menos no en todo caso. Podría no darse esta situación de perjuicio para el interesado en aquellos casos en que la Administración tenga noticia de la anulación de la sanción correspondiente a la primera de las infracciones durante la tramitación del procedimiento en virtud del cual se vaya a imponer la segunda. Dado que la Administración aún no ha impuesto la segunda de las sanciones aún está a tiempo el imputado de alegar esta circunstancia para que sea tenida en cuenta a la hora de que la Administración fije el importe de la segunda sanción (que en ese caso pasaría a ser la primera puesto que la que era la primera habría desaparecido).

Pero en el resto de supuestos, que probablemente sean los más comunes, se produciría ese indeseable incremento de la litigiosidad y ello requiere de una solución, más aún si cabe teniendo en cuenta los efectos que se derivan de la entrada en vigor de la Ley 10/2012, de 20 de

[598] Así por ej. si una persona es sancionada el 1 de marzo de 2010 por haber utilizado facturas falsas para justificar su autoliquidación y este recurre, durante los períodos de 2011, 2012 y 2013 no recibiría un castigo más severo en el caso de que decidiese seguir utilizando facturas falsas pues su sanción probablemente no adquiriría firmeza jurisdiccional hasta el 1 de octubre de 2013.

noviembre, que regula determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses. En virtud de dicha ley los recurrentes tendrán que pagar la tasa que corresponda según los casos que para los recursos contencioso-administrativos será, como mínimo, de 200 € para los procedimientos abreviados y 350€ para los procedimientos ordinarios. No parece razonable que el contribuyente tenga que sufragar los costes de la exigida postulación y de las preceptivas tasas para instar a que se reduzca el importe de la sanción cuando en realidad es algo que la Administración ya podría hacer de oficio, una vez le fuese remitida la correspondiente sentencia en la que se anule la sanción correspondiente a la primera de las infracciones. Se podría aducir que el problema tampoco es tan grave si tenemos en cuenta que el importe abonado por dichas tasas le será reembolsado en caso de que gane el juicio y la Administración sea condenada en costas[599]. Sin embargo, no conviene olvidar que ello sólo ocurriría en el caso de que efectivamente la Administración sea condenada en costas lo cual podría no suceder en primera o única instancia (según lo dispuesto por el art. 139.1 de la LJCA el juez podría no condenar en costas a la Administración si "el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"[600]) y es probable que no suceda en segunda instancia puesto que la ley otorga al órgano competente discrecionalidad para decidir si imponer o no la condena en costas[601]. Por lo

[599] Según el art. 241 de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil, tras su modificación por la ya citada Ley 10/2012, de 20 de noviembre, se considerarán incluidos en las costas, entre otros conceptos, la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social, cuando sea preceptiva.

[600] Dice dicho art. que "en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

[601] Señala el art. 139 en su párrafo segundo que "en las demás instancias o grados se impondrán al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano

tanto, es cierto que el recurrente recobraría el dinero que tuvo que pagar en concepto de tasas si la Administración resulta condenada en costas pero no es seguro que se condene a la Administración en costas y en caso de que no se produzca tal condena, se estaría causando al contribuyente un perjuicio innecesario e injusto al tener que realizar un gasto para reclamar algo cuando ya consta que la Administración tiene conocimiento de ello.

Existiría otra posibilidad que no acarrea, en principio, un notable coste para el perjudicado ya que, en caso de que no se quiera acudir a la vía contenciosa, el sancionado puede oponerse a las sanciones firmes en vía administrativa y ello a través del denominado recurso extraordinario de revisión, invocando, en el caso que nos ocupa, la letra a) del primer apartado del art. 244 LGT, es decir, "que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido".

Pero si bien la interposición de dicho recurso es gratuita para los ciudadanos ello, en nuestra opinión, no es suficiente para evitar perjuicios al administrado a quien se le obligaría a formular un recurso, con todos los costes de tiempo y dinero que ello supone para pedir algo que la Administración bien podría apreciar de oficio[602].

---

jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición".

[602] Sobre los costes que acarrea la litigiosidad recomendamos la lectura del artículo de Pastor Prieto, PASTOR PRIETO S. "Costes e incertidumbres del sistema derivados de la conflictividad tributaria" en *Crónica Tributaria*. Núm. 82, 83, 1997. Págs. 193 y ss. Pese a lo desfasado de las cifras contenidas en el estudio publicado en dicho artículo nos siguen pareciendo interesantes y de la máxima actualidad sus reflexiones acerca de los costes que se derivan de la litigiosidad apuntando que estos no sólo se acarrean para el que reclama (en forma de honorarios a abogados, asesores, etc. y de la falta de disponibilidad de la cuantía en liza en el litigio) sino además para la propia Administración Tributaria (por el gasto público que conlleva el mantenimiento de las oficinas encargadas de las resoluciones de recursos) e

Por tales motivos opinamos que sin necesidad de exigir una firmeza jurisdiccional para que la agravante funcione correctamente pero en aras de evitar el innecesario incremento de la litigiosidad (ya de por si excesiva) y de evitar causar perjuicios eludibles al contribuyente, la solución adecuada sería exigir que la Administración aprecie de oficio esta circunstancia en el caso de que se dé y rebaje la sanción a su cuantía correspondiente. En este sentido debemos recordar que se ha previsto también en la LGT y al igual que lo hace la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, la institución de los procedimientos de revisión. En la LGT el medio de que dispone la Administración Tributaria para expulsar del mundo jurídico sus propios actos de imposición de sanciones está regulado en el artículo 219[603] bajo el nombre de "revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones". Establece dicho artículo que la revocación procede en tres supuestos: cuando se estime que los actos dictados infringen manifiestamente la Ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

En el caso de que una sanción que se haya considerado como precedente a la hora de apreciar la concurrencia de la agravante aquí tratada, hubiese sido anulada en la vía contencioso- administrativa, es evidente que la Administración podría revocar la segunda de las sanciones en virtud de que han concurrido circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado, al menos de la improcedencia de los términos exactos de dicho acto, es decir, si resulta procedente la sanción pero no con la cuantía finalmente determinada.

incluso para los contribuyentes no implicados en el conflicto (quienes con sus impuestos sufragan lo que las partes no soportan).

[603] Concretamente dichos artículos se encuentran comprendidos en la sección III del capítulo II del Título V.

4. Plazo de 4 años desde la sanción de las anteriores infracciones

Con la actual LGT el plazo que se debe tomar como referencia para que entre en juego esta agravante es de cuatro años, plazo que resulta absolutamente coherente si tenemos en cuenta que ese es precisamente el plazo de prescripción[604] de las sanciones tributarias.

En virtud de este criterio, si el sujeto hubiese sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la nueva infracción y esa sanción hubiese devenido firme en ese período de 4 años, deberá ver agravada su sanción. Por lo tanto, ajustándonos a una interpretación literal del art. 187 y atendiendo a la redacción del art. 5.1 RGRST debemos considerar este plazo de 4 años con independencia de si en ese período se hubiese cometido o no la infracción que se toma como referencia e incluso con independencia de si la sanción se hubiese impuesto o no dentro de ese período pues lo que se tiene en cuenta es que la sanción que se le hubiese impuesto haya adquirido firmeza en ese período de cuatro años, no cuándo se cometió la infracción cuya sanción sirve ahora de precedente para constituirse el sujeto en reincidente ni tampoco cuándo fue objeto de sanción.

Así pues, tenemos dos fechas: la de la comisión de la nueva infracción (*dies ad quem*) y la de la fecha en la que la resolución por la que se impuso al infractor una sanción anterior por la comisión de una infracción de la misma naturaleza que la que ahora se ha cometido y se va a sancionar se convierte en inatacable (*dies a quo*) bien sea porque el recurso que haya interpuesto haya sido desestimado agotando así la vía administrativa o bien porque habiendo transcurrido el plazo para interponer el correspondiente recurso, no lo hizo.

Con relación al *dies a quo*, en concreto, a la fecha de la sanción anterior podría pensarse que quizá fuese más acertado tomar como fecha de referencia para el cálculo de los 4 años, la fecha en la que se impuso la

[604] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SÁNCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Págs. 93 y ss.

sanción y así autores como AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO[605] defienden sorprendentemente que la norma es muy clara al señalar como fecha de referencia el día en que se sancionó la infracción. Por si cabe alguna duda de que esta no es la fecha sino que el legislador ha deseado fijar como *dies a quo* la fecha de la firmeza de la resolución sancionadora, el RGRST señala a este respecto en su art. 5.1. que "a efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción…", es decir, que es imprescindible que la resolución por la que se impuso la sanción anterior "hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción", algo que resulta absolutamente lógico dadas las exigencias dimanantes del principio de presunción de inocencia y que se puede engarzar con lo dicho anteriormente al explicar la enmienda que se hizo al art. 187.1 a) LGT en petición de una firmeza jurisdiccional.

En cuanto a la fecha de la comisión de la nueva infracción aquí sí que no cabe albergar el más mínimo resquicio de duda si bien debe distinguirse, claro está, entre el tipo de infracción de que se trate pues el momento en que se considera cometida la infracción varía: si se trata de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera de resultar de la autoliquidación, la infracción se entenderá cometida desde el día siguiente al que finaliza el plazo para presentarla; si se trata de una infracción consistente en presentar de forma incompleta e incorrecta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, al igual que en el caso de las infracciones tipificadas en el art. 199 párrafos 4 y 5, la infracción se entenderá cometida en el mismo momento en que se presenta la documentación si bien debe tenerse en cuenta naturalmente la posibilidad

[605] AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria" *Op. Cit*. Pág. 18

que tiene el sujeto de rectificar la documentación presentada antes de que finalice el plazo concedido para ello pues si hace uso de esta posibilidad, como es obvio, la infracción no habrá llegado a consumarse; si la infracción consiste en la obtención indebida de devoluciones, la infracción se entenderá cometida en el momento en que se recibe la devolución indebida si bien ha de tenerse en cuenta que para la imposición de la sanción debe haber existido una previa conducta negligente o dolosa del imputado pues de lo contrario podría darse el absurdo de que alguien fuese castigado por recibir una cantidad que le fue transferida por un error o negligencia de la Administración[606]; y en el caso de las infracciones por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (art. 95.4 LGT), en el mismo momento en que ese deber de sigilo haya sido vulnerado.

Habiendo analizado ya los distintos elementos integradores de la agravante de la comisión repetida de infracciones tributarias procede examinar su funcionamiento, es decir, estudiar su mecánica para saber de qué modo y en qué medida su aplicación va a suponer un aumento del importe de la sanción.

Para clarificarlo el art. 187 a) ha previsto un incremento porcentual de las sanciones impuestas que diferirá en virtud del tipo de infracción que se castigue de acuerdo con su gravedad. De este modo, el incremento será mayor para las infracciones muy graves que para las graves y a su vez el incremento de estas últimas será superior al de las infracciones leves. La

[606] En este sentido apunta Simón Acosta que esta infracción "no consiste simplemente en la conducta pasiva de recibir una cantidad indebida" sino que "exige una conducta dolosa o imprudente del infractor que induzca a la Administración a realizar la devolución indebida, como puede ser el presentar una declaración falsa o inexacta o una solicitud de devolución basada en datos o antecedentes incorrectos" SIMON ACOSTA E. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria. Op. Cit*. Pág. 759

exposición de dichos porcentajes se observa claramente en la escala diseñada por el propio art. 187 a) que es la siguiente:

- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.

- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

- Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que, según el art. 187 a), no siempre y en todos los casos se acudirá a esta escala para determinar el importe final de la sanción puesto que, señala el art. 187 a), la sanción mínima se incrementará en dichos porcentajes "salvo que se establezca expresamente otra cosa". Por lo tanto, el artículo 187 establece que este incremento porcentual no se aplica con respecto a todo tipo de infracciones sino que sólo es aplicable cuando no se establezca expresamente otra cosa y, en concreto, la LGT establece "expresamente otra cosa" para las infracciones contempladas en los apartados 4 y 5 del art. 199 y del art. 204 pues en ambos tipos de infracciones lo que prevé la LGT es que la sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100.

Con todo lo dicho y pese a las mejoras que, sin duda alguna, se podrían introducir en la configuración de este criterio creemos que su inclusión es más que acertada y coadyuva a lograr el propósito del principio de proporcionalidad en tanto que es una herramienta que permite adecuar el castigo a imponer a la gravedad del hecho sancionado y además evitar que al infractor le pudiese resultar más beneficioso incumplir la ley que observar sus exigencias a la par que infunde en aquél el temor necesario para que abandone la idea de volver a cometer la misma infracción.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Señala el art. 187 que "el perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la

adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida".

Lo primero que se deduce de esta explicación que da el legislador en cuanto a cómo se debe considerar y valorar este criterio de agravación de las sanciones es que sólo será aplicable a aquellas infracciones que supongan un daño directo a la Hacienda Pública[607] o, lo que es lo mismo, a las infracciones de contenido directamente pecuniario que son las recogidas en los artículos 191 (dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) 192 (presentar de forma incompleta y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones) y 193 (obtención indebida de devoluciones).

El importe en que se agravará la sanción dependerá de la relación entre la base de la sanción y la cantidad que se debía haber ingresado o entre la base de la sanción y la cantidad que se haya obtenido mediante la devolución, según los casos pero para saber exactamente cómo se calcula este importe debemos analizar estos dos elementos por separado.

Con relación al segundo de los elementos de la fórmula, el artículo 187 distingue dos tipos de supuestos, según se trate de las infracciones contempladas en los artículos 191 y 192 o se trate de la infracción del artículo 193.

En las infracciones de los artículos 191 y 192 la cantidad de referencia vendría determinada por la cantidad que el infractor debería haber ingresado en el caso de que hubiese actuado correctamente. Si bien con carácter general la cantidad a la que aludimos sería la que nos proporcionaría la cuota diferencial del tributo, con relación a la infracción consistente en "dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación" observa DELGADO SANCHO que debe tenerse en cuenta que "cuando existan pagos a cuenta de la cuota líquida total del

[607] AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria" en *Crónica Tributaria. Op. Cit*. Págs. 22 y ss.

período, como ocurre en el impuesto que grava la renta de las personas físicas o en el impuesto sobre sociedades, dichos pagos a cuenta deberán detraerse de la cuota líquida total del período, por lo que el denominador en estos impuestos deberá identificarse con la cuota diferencial comprobada (en lugar de la cuota líquida comprobada)"[608]. Así pues, en este tipo de impuestos, para determinar cuál es la cantidad que se va a poner en relación con la base de la sanción, debemos tener en cuenta que la cantidad que el individuo debió haber ingresado se corresponde con la cuota diferencial comprobada y no con la cuota líquida comprobada[609].

Esto en lo que se refiere a las infracciones de los artículos 191 y 192 y en lo que respecta a la infracción definida en el artículo 193, la cantidad que se incluirá en la operación no va ser, claro está, la que se debió haber ingresado sino aquella que se obtuvo mediante la devolución.

Por otro lado tenemos, como decíamos, un primer elemento en la operación que es la base de la sanción y para saber qué es lo que se ha de entender por "base de la sanción" también debemos distinguir entre los distintos supuestos contemplados por las infracciones referidas en los artículos 191, 192 y 193.

Con respecto a las infracciones de los artículos 191 y 192 la base de la sanción sería la cantidad que el sujeto ha dejado de ingresar de tal manera que si el individuo tenía que ingresar 100 y ha ingresado 80, la base de la sanción será 20.

Con los dos elementos de la fórmula puede entenderse cuál sería el incremento de la sanción que resultaría de aplicar esta agravante y es que según lo establecido en el art. 187, el "porcentaje resultante" -que es el que se tendrá en cuenta para determinar el perjuicio económico- será el que se

[608] DELGADO SANCHO C. D. *Principios de Derecho tributario sancionador.* El Derecho Editores S.A. Madrid, 2010. Pág. 163.

[609] Algo en lo que el actual régimen sancionador se distingue del régimen sancionador vigente con la anterior ley en la que era la cuota líquida la cantidad que se tenía en cuenta.

obtiene por la relación entre la base de la sanción (20) y la cuantía total a ingresar (100), es decir, que, en el ejemplo, el porcentaje resultante sería del 20% que representa el porcentaje que se utilizará para determinar el incremento porcentual que se producirá en la sanción que corresponda.

En cambio, en la infracción tipificada en el artículo 193 la base de la sanción vendría constituida por la cantidad indebidamente obtenida de forma que si el individuo, por ejemplo, tendría que haber tenido una cuota diferencial de 100 euros a su favor y por causa de sus actuaciones irregulares resulta en cambio una cuota de 110 euros, la base de la sanción sería de 10. En este caso, por aplicación de lo señalado en el artículo 187, el porcentaje que se tiene en cuenta para saber en qué medida se le ha de agravar la sanción al infractor resultará de la relación entre la base de la sanción (10) y la cantidad que le había sido inicialmente devuelta (110), de lo que obtenemos un porcentaje de 11%.

Existe, al margen de estos casos que acabamos de analizar, un supuesto mixto que viene generado por la acumulación de ambos comportamientos infractores. Nos referimos al caso contemplado por el artículo 191.5 de la LGT que nos dice como será sancionado aquel obligado tributario que aún obteniendo una devolución indebida continúa adeudando a la Hacienda Pública el pago de una cantidad, es decir, aquél que no sólo ha obtenido una cantidad de dinero a la que no tenía derecho sino que además ha dejado de cumplir con su obligación de ingresar una deuda tributaria. Señala el artículo 191.5 que “en estos casos se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por 100” a lo que añade que “en estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta Ley, consistente en obtener indebidamente una devolución”.

Se mide el perjuicio económico en términos relativos[610] con el objetivo de castigar al infractor de un modo proporcional, o lo que es lo mismo, en la justa medida en que éste se haya enriquecido indebidamente de manera que, a mayor beneficio, mayor sanción. Así, la multa será mayor, al menos en términos nominativos, para aquel que debiendo haber ingresado 1000 ha aportado 800 que para aquel otro que con la obligación de pagar 100 ha ingresado 80. Señala, creemos que acertadamente, CALVO ORTEGA que la razón de esta regla estriba en que "el mayor perjuicio corresponde a personas con una mayor capacidad económica y organizativa y a las que debe exigírseles una mayor diligencia"[611].

Si bien el punto de partida de esta regulación no merece ningún reproche el problema es, sin embargo, que a continuación la LGT introduce una suerte de progresividad en la aplicación del criterio que, como veremos, enturbia su naturaleza y dificulta el logro del que entendemos debería ser su verdadero objetivo que no es otro que el de que sea sancionado con mayor severidad aquél que cause un mayor perjuicio a la Hacienda Pública. Ello se debe a que no sólo se prevé que el mayor beneficio indebidamente obtenido agravará el importe de la sanción sino que además el art. 187 prevé una escala en la que se refleja que la sanción se irá agravando progresivamente en un mayor porcentaje a medida que crezca la diferencia entre lo que se debió haber pagado y lo que en realidad se pagó a la Hacienda Pública de manera que se pone el acento en la ratio entre la sanción y la deuda en lugar de hacerlo sobre el importe de la deuda en sí mismo[612]. La escala de la que hablamos, prevista por el art. 187, parte de una sanción mínima (que

[610] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias.* Op. Cit. Págs. 93 y ss.

[611] CALVO ORTEGA R. *Derecho Tributario. Parte General. Op. Cit*. Pág. 402

[612] ALMENAR BELENGUER J. y RIPLEY SORIA D. en VVAA (Coord. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M.) *Comentarios a la Ley General Tributaria*. *Op. Cit*. Págs. 1340 y ss.

será la prevista para cada tipo de infracción en su respectivo artículo) que se irá haciendo cada vez más gravosa según la siguiente regla:

a) Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por 100, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

b) Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por 100 e inferior o igual al 50 por 100, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

c) Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 e inferior o igual al 75 por 100, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

d) Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por 100, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Por lo tanto, una determinada infracción se castigará, de entrada, con la sanción prevista para la misma en el artículo que la tipifique pero cuando el perjuicio económico a la Hacienda Pública causado por medio de dicha infracción sea superior al 10%, entra en juego este criterio de agravación en virtud del cual dicha sanción irá incrementándose en su importe gradualmente según la relación que acabamos de exponer.

Se trata de una medida que merece ser valorada positivamente porque, de alguna manera, persigue que no se castiguen con la misma dureza infracciones que no son de la misma entidad. Sin embargo, su configuración legal muestra también algunas sombras pues no es cierto que se esté incrementando la sanción en función del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública ya que esta forma que prevé la ley de calcular el porcentaje resultante para la determinación de lo que ha de entenderse por “perjuicio económico” supone considerar no el daño que efectivamente se ha causado sino la medida en la que el infractor se ha enriquecido indebidamente. De este modo, esta agravante que debería aplicarse en virtud de la cuantificación del daño causado se hace depender, por el contrario, única y exclusivamente de la diferencia entre lo que se ingresó y la cantidad total que se debió ingresar o, en su caso, entre el importe de la devolución inicialmente obtenida y lo que en realidad se debería haber obtenido. Ello es criticable porque no sólo desnaturaliza el

criterio en cuestión sino que además puede producir un efecto perverso como es el de que alguien causante de un menor perjuicio económico a la Hacienda Pública en números absolutos, vea incrementada su sanción en un porcentaje mayor que otro que haya causado un mayor perjuicio económico[613]. De este modo, si un individuo adeudaba menos dinero que otro pero este otro, en proporción a lo que debía, ingresa una mayor cantidad de dinero aunque causando un mayor perjuicio económico a la Hacienda Pública, paradójicamente su sanción se verá incrementada en menor medida que la sanción que se impone al primero, es decir, se incrementará menos su sanción que la de aquel que ha ingresado menos en proporción a lo que debía pero al que hay que reconocer que su conducta ha causado un menor perjuicio a la Hacienda Pública y todo ello en aplicación del criterio agravante denominado "perjuicio económico para la Hacienda Pública". Resulta, cuando menos, curiosa la conclusión a la que lleva la regulación prevista por el legislador en este punto.

En nuestra opinión este criterio recibe una denominación incorrecta ya que como queda demostrado, a la luz de este régimen previsto por el art. 187, es posible que este criterio acabe por agravar en mayor cantidad la sanción para quienes causen un leve perjuicio económico para la Hacienda Pública que para quienes causen un considerable perjuicio económico. Todo dependerá de la cantidad que hayan dejado de pagar en relación a la cantidad que deberían haber pagado y no tanto del propio perjuicio

[613] Así, por ejemplo, si un individuo debía 100 e ingresa 20 el porcentaje será del 80% y, por tanto, a la luz del art. 187 será sancionado con un incremento en la multa del 25%; en cambio en el caso de una persona que debiendo haber ingresado 10.000 sólo paga 8000, el porcentaje es del 20% y, por este motivo, su sanción se incrementará en un 10%. El castigo pues se incrementa menos para quien ha dejado de ingresar 2000 de para quien no ha pagado 80 o, siendo más gráficos, para una persona que debe a la Hacienda Pública 25 veces más que otra, el incremento de la sanción es porcentualmente menor y sólo 10 veces mayor en números absolutos que la persona que menos dinero debe a la Hacienda Pública.

económico en sí[614]. Por tanto el nombre "perjuicio económico causado a la Hacienda Pública" no refleja su verdadero contenido y esto nos induce a concluir que, en virtud del principio de *nomen iuris*, debe descartarse que se trate de un verdadero criterio de perjuicio económico a la Hacienda Pública. En nuestra opinión debería rebautizarse como criterio de enriquecimiento injusto o, si se prefiere para huir de conceptos civilistas, de beneficio indebidamente obtenido.

Esta denominación además de ser más coherente con la auténtica funcionalidad descrita por el legislador entroncaría directamente con una de las reglas que conlleva el principio de proporcionalidad y es aquella que dice que la comisión de la infracción no pueda ser más beneficiosa para el infractor que el cumplimiento de la norma infringida. Es cierto que la LGT no contiene un desarrollo preciso del principio de proporcionalidad y que, por ello, podría no estar claro el deber de aplicar dicha regla en Derecho Sancionador Tributario. Sin embargo, como decíamos al comenzar el análisis de la recepción del principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora en la LGT, no es menos cierto que el art. 178 LGT comienza señalando que "la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley". Estos principios reguladores de la potestad sancionadora en materia administrativa no son otros, cabe insistir en ello, que los recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y dicha ley, como ya queda dicho, desarrolla detalladamente el principio recogiendo entre sus consecuencias la regla de que "el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de

[614] De igual forma opinan Almenar Belenguer y Ripley Soria quienes apuntan que este criterio "puede llevar a supuestos desproporcionados en que la sanción pueda incrementarse en un 25% siendo que la deuda tributaria defraudada es mínima, y otros supuestos en que no se incremente en nada aunque la deuda tributaria sea ingente" ALMENAR BELENGUER J. y RIPLEY SORIA D. en VVAA (Coord. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M.) *Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit*. Págs. 1340 y ss.

las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas" por lo que también dicha máxima se entiende vigente en Derecho Sancionador Tributario.

Esta regla obliga a poner en relación el *quantum* de la sanción que se debe imponer y el beneficio económico que el infractor espera obtener por la comisión de la infracción, es decir, que se debe valorar el incremento patrimonial que el infractor experimenta como consecuencia de la infracción. De ahí que también el legislador tributario tenga la obligación de prever que en ningún caso la cuantía de la sanción pueda ser inferior al beneficio obtenido lo que impone la necesidad de introducir una cierta progresividad no sólo en la cuantificación de la base de la sanción sino también en la configuración de los criterios de graduación que se han de aplicar para determinar el importe definitivo de la misma.

Ahora bien, ya que según este esquema de incrementos diseñado por el legislador un contribuyente que cause un menor daño a la Hacienda Pública (quien debiendo pagar 100 paga 20) podría llegar a ser castigado con mayor severidad relativa que otro que le infrinja un daño menor (quien debiendo pagar 1000 paga 800) creemos que dicho criterio (que insistimos debería cambiar de nombre) debería ser completado con otro que atendiese efectivamente al daño infringido a la Hacienda Pública, un criterio que lleve por nombre "perjuicio económico causado a la Hacienda Pública" y que, en efecto, tenga por objeto conseguir que se castigue con mayor dureza a aquellos que causen un mayor perjuicio económico a la Hacienda Pública.

A esto se podría oponer que la razón de que el hecho de que no se considere el perjuicio económico en si en el actual criterio y que, por este motivo, quizá sería más conveniente erradicarlo sin más de la legislación, es que éste ya ha sido valorado con la propia sanción y por ello no tendría cabida volver a plantearse la magnitud del daño causado a la Hacienda Pública en el momento de aplicar este criterio de graduación. Así opina, por

ejemplo, BANACLOCHE PÉREZ- ROLDAN[615] quien afirma que no puede considerarse agravante de la sanción algo que ya es parte esencial del tipo de la infracción. En nuestra opinión, sin embargo, este argumento resulta falaz además de que obvia la propia denominación del criterio.

En primer lugar entendemos que resulta incoherente defender la existencia de un criterio denominado "perjuicio económico causado a la Hacienda Pública" y al mismo tiempo argumentar que dicho perjuicio económico ya ha sido valorado a la hora de determinar la base de la sanción, es decir, o se defiende la existencia del criterio o se ataca pero no parece razonable defender un nombre que no guarda coherencia con su contenido.

Creemos que, en realidad, discutir si se debe o no se debe tener en cuenta el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública es tanto como discutir la existencia del propio criterio. Podríamos entretenernos con el debate más profuso y recalcitrante para discernir si es necesario o conveniente agravar la sanción en función del perjuicio económico pero, en nuestra opinión, una vez que la propia ley ha querido referirse a esta causa, lo más pragmático es analizar toda su funcionalidad y sus posibles consecuencias y tratar de diagnosticar si funciona correctamente o si su técnica es mejorable. Por lo tanto, conviene centrar la cuestión partiendo de que el criterio se denomina legalmente así y que lo importante es analizar su contenido para ver de qué manera puede responder a su verdadera finalidad.

En segundo lugar y, como decimos, más allá de posibles opiniones que defiendan la inconveniencia de que la LGT haya recogido tal criterio, nos encontraríamos con una contradicción insalvable en la defensa de su articulación en base al argumento anteriormente expuesto. El verdadero motor de dicho criterio debe ser el perjuicio económico en sí mismo y no la

[615] BANACLOCHE PÉREZ- ROLDAN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 50 y ss.

cuantificación relativa del daño causado en relación a la cantidad dejada de pagar por el sancionado y esto debe ser así por una razón muy sencilla: porque, de lo contrario, se estaría vulnerando la prohibición del *ne bis in idem.*

Estamos de acuerdo con BANACLOCHE PÉREZ- ROLDAN[616] en que el hecho de que la sanción ya vaya a ser mayor cuando la cantidad que se ha dejado de ingresar sea más no justifica la discriminación que se deriva del diseño de esta agravante pero además añadiremos que defender que con este criterio no se puede agravar la sanción en función de un daño patrimonial objetivo porque este ya se ha valorado a la hora de fijar la base de la sanción supone aceptar que aplicando este criterio de perjuicio económico de forma objetiva estaríamos castigando la misma conducta dos veces, es decir, primero castigamos al infractor decidiendo el importe base de una sanción en atención a un daño económico que ha causado a la Hacienda Pública y luego lo volveríamos a castigar con la agravación de la referida cuantía en atención al perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

Evidentemente el legislador no ha incurrido en la vulneración del *ne bis in idem* y no lo ha hecho no por su peculiar forma de configurar el criterio de perjuicio causado a la Hacienda Pública que más que ser un criterio que atiende al verdadero perjuicio causado a la misma parece referirse más bien a la capacidad de daño que tiene cada contribuyente en atención a su riqueza, sino porque lo que se persigue con la tipificación de la infracción es castigar una conducta que consiste simple y llanamente en no ingresar la cantidad que se debería haber ingresado, en no presentar todas las declaraciones o documentos que se tendrían que haber presentado para realizar la liquidación o en haber obtenido indebidamente una devolución de ingresos. Todas estas conductas se entienden consumadas de forma objetiva y si bien es cierto que en algunos casos se tiene en cuenta la

[616] BANACLOCHE PÉREZ- ROLDAN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 50 y ss.

cantidad defraudada para determinar si debe castigarse como una infracción leve, grave o muy grave, no siempre ocurre así. Veamos los casos en que el importe de la sanción no está establecido con relación el perjuicio económico causado.

En la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT) existen varios supuestos en los que la cualificación de la infracción no dependerá de la cantidad dejada de ingresar:

a) Infracciones graves. La infracción será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción e inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción.

- Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

b) Infracciones muy graves. La infracción será muy grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por 100 de la base de la sanción.

- Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no

ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

En la infracción consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192 LGT) y en la infracción consistente en obtener indebidamente devoluciones (art. 193 LGT), los supuestos en que la determinación de la entidad de la infracción no depende del perjuicio económico causado son los siguientes:

a) Infracciones graves. La infracción será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción e inferior o igual al 50 por 100 de la base de la sanción.

b) Infracciones muy graves. La infracción será muy grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por 100 de la base de la sanción.

Por tanto, tenemos no pocos casos en que la LGT ha decidido clasificar una serie de conductas como infracción grave o muy grave, según los casos, sin tener en cuenta el perjuicio económico que se causa de hecho a las arcas de la Administración de manera que no puede aceptarse el argumento de que el criterio de agravación de las sanciones que estamos analizando no pueda ceñirse a considerar única y exclusivamente el perjuicio causado porque ello podría suponer un quebranto de la prohibición de *ne bis in idem*. Sí es verdad que en el resto de supuestos se tiene en cuenta que se haya causado un perjuicio a la hora de decidir qué clase de infracción se ha cometido y cuál es la base de la sanción apropiada (obviamente el hecho de

que una conducta sea calificada como leve, grave o muy grave va a ser determinante en el resultado punitivo final) pero ni aún en estos casos vemos peligrar la prohibición de castigar dos veces la misma conducta porque en cualquier caso debe insistirse en que lo que se sanciona no es el perjuicio económico en sí sino una serie de conductas que resultan lesivas para el patrimonio de la Administración pero no el perjuicio económico causado. Dicho de otro modo, cuando en uno de estos supuestos se sanciona a un contribuyente por no haber ingresado la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación no se castiga el impacto que ha tenido su conducta en el patrimonio de la Hacienda Pública sino simplemente dicho daño en sí mismo[617] y es que si se hubiese deseado castigar dicho impacto o perjuicio no tendría sentido que el legislador hubiese delimitado los distintos comportamientos que engloba esta infracción clasificándolos en leves, graves o muy graves sino que se habría limitado a establecer ratios o tramos de cantidades debidas y en función única y exclusivamente de la cantidad defraudada la infracción se consideraría leve, grave o muy grave. Sin embargo, no ha sido así.

Lo dicho pone de manifiesto que el legislador ha querido definir la relación entre sanción y este criterio de graduación desde un esquema dual que configura de forma desigual según si la sanción se impone por una infracción leve (en cuyo caso no se agravará) o grave o muy grave pues en este segundo grupo en ocasiones se parte de la base de que se sancionan conductas y se agrava (o debería agravarse) la sanción que corresponda en virtud de cuál sea el perjuicio económico derivado de dichas conductas.

Pero con relación a este art. 187 b) LGT se han realizado otras críticas como la formulada por SÁNCHEZ HUETE para quien se ha perdido una magnífica oportunidad para que este criterio actuase como un verdadero

[617] En esta misma línea Aneiros Pereira entiende que se tienen en cuenta dos aspectos distintos del bien jurídico protegido: por un lado el resultado que arroja el comportamiento castigado y por otro "la repercusión que dicho comportamiento representa para el sujeto y para el erario público" ANEIROS PEREIRA J. *Las sanciones tributarias.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2005. Pág. 138

criterio de graduación que no sólo incremente las sanciones sino que también contribuya a una eventual atenuación de las mismas[618]. Si bien reconoce dicho autor que el menor perjuicio económico se tiene en consideración a la hora de tipificar las infracciones en tanto que supondrá que una conducta se tipifique como leve en caso de concurrir un escaso perjuicio económico[619], no se trata en sí mismo de un criterio de graduación ya que este sólo es aplicable sobre las infracciones calificadas como graves o muy graves.

Se podría decir pues que el perjuicio económico está previsto en la ley con una doble función pues actuará con frecuencia como mecanismo de graduación de las sanciones (cuando las infracciones sean graves o muy graves) pero también hay casos en que funcionará como criterio de graduación de las infracciones puesto que si el perjuicio económico es bajo la conducta, salvo en los casos antes comentados en que la infracción siempre será grave o muy grave con independencia del perjuicio económico causado, se considerará generalmente como constitutiva de infracción leve y si, en cambio, el perjuicio económico es relevante ello determinará su consideración como infracción grave o muy grave, según los casos.

En concreto la LGT establece que una infracción será leve cuando la base de la sanción (es decir, la cuantía no ingresada o indebidamente obtenida) sea igual o inferior a 3.000 € por lo que, en principio, el perjuicio económico se erige como un criterio de graduación de las infracciones.

Ahora bien, esta regla general presenta multitud de excepciones puesto que la LGT añade que la infracción también será leve aún en el caso de que se supere esa cantidad cuando no exista ocultación (lo que determinaría que la infracción sea tipificada como grave) ni se hayan utilizado medios fraudulentos para la comisión de la infracción (circunstancia

[618] SÁNCHEZ HUETE M. A."Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT" en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria. Op. Cit,* Págs. 37 y ss.

[619] Los arts. 191.2, 192.2 y 193.3 de la LGT establecen que una infracción será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 €

esta que determinaría la calificación de la conducta como de infracción muy grave)[620]. En este punto debemos advertir de la defectuosa redacción de los arts. 191.2, 192.2 y 193.2 puesto que en todos ellos la LGT se limita a señalar que "la infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación" cuando, en realidad, debería haber añadido "o, siendo superior, no exista ocultación y siempre y cuando no se hayan utilizado medios fraudulentos para su comisión" ya que en los arts. 191.4, 192.4 y 193. 4 se señala que "la infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos" lo que significa que si la base de la sanción es superior a 3.000 € y no existe ocultación no siempre se considerará la infracción como leve pese a lo que dicen estos artículos 191.2, 192.2 y 193.2 ya que si se el infractor se ha

[620] La definición de la ocultación de datos y de los medios fraudulentos se contiene en el art. 184 LGT. En cuanto a la ocultación de datos señala el art. 184 que se considerará que la hay "cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100".

Respecto a lo que se ha de entender por medios fraudulentos, el art. 184 distingue tres tipos:

"a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. (…)

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona".

prevalido de un medio fraudulento para la consumación de su conducta la infracción no será leve sino muy grave.

Así pues, cualquiera que sea la cuantía que constituya la base de la sanción, la infracción se considerará leve salvo que se superen los 3.000 euros y haya habido ocultación o salvo que concurra la utilización de medios fraudulentos y con las siguientes excepciones:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta (esta última excepción sólo aplicable a la infracción consistente en tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación).

En efecto, en estos tres casos no será necesaria la exigencia de ocultación ni de medios fraudulentos para que la infracción no se castigue como leve y tampoco será relevante si la base de la sanción es superior o no a 3.000 € de manera que el perjuicio económico tampoco operará aquí como criterio de graduación de las infracciones.

Para concluir el análisis de este criterio de graduación debemos hacer referencia a una última crítica que puede verterse al art. 187 y que es la aducida por BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN[621] quien advierte del peligro que entraña considerar una conducta más o menos censurable única y exclusivamente en virtud de la diferencia con la cantidad que debería haberse ingresado ya que, de este modo, se estaría equiparando la complejidad de la autoliquidación, en la que es manifiesto el considerable porcentaje de posibilidades de que el individuo pueda cometer un error, con

[621] BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 50 y ss.

la más sencilla opción de la declaración en la que el sujeto no tendrá que afrontar las gravosas operaciones de cálculo que la autoliquidación conlleva sino que se limitará a declarar unos hechos y a presentar unos documentos.

Se trata esta de una valoración que no debe desmerecerse y es que pone el acento en remarcar una equiparación que quizá resulte injusta y debiera ser corregida por el legislador en aras de lograr la realización material de la justicia como valor superior de nuestro ordenamiento pues, en nuestra opinión, no sería incompatible la vigencia del principio de proporcionalidad con la imposición de distintas sanciones según el castigo se derive de una autoliquidación hecha incorrectamente o de una declaración que no es adecuada. De todos modos, debe tenerse en cuenta el escaso impacto de esta deficiencia puesto que, como es sabido, la mayor parte de los impuestos se liquidan mediante el procedimiento de autoliquidación.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

En virtud del art. 187 "se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objetivo de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación".

El artículo 187 nos dice qué es lo que se debe entender por incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación pero lo cierto es que su formulación está incompleta puesto que ni explica en qué consiste dicha obligación de facturación o documentación ni nos dice cómo opera el criterio de graduación, es decir, en qué medida se va a incrementar la sanción en el caso de que el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación sea sustancial. Por ello, para dar respuesta a estas cuestiones será preciso realizar una interpretación sistemática de la

normativa tributaria y analizar este artículo 187 conjuntamente con otros artículos de la misma y de su normativa de desarrollo, en concreto, con el art. 201 LGT y 17 RGRST.

El art. 201 LGT es el que nos proporciona una información sustancial sobre los aspectos a los que acabamos de hacer referencia y nos suministra dicha información enumerando de un modo conciso las distintas conductas que se entienden englobadas en dicha infracción y, al contrario de lo que sucede con el resto de criterios de graduación con respecto a los cuales es el propio art. 187 el que establece el incremento de las sanciones, explicando el comportamiento de este criterio de graduación de las sanciones. Sin embargo, como veremos, esta explicación de cómo se comporta este criterio aún no está completa ni siquiera con la aportación del art. 201 sino que debe considerarse a la luz del desarrollo realizado por el art. 17 RGRST.

El artículo 201 acomete la primera de las referidas tareas relacionando las distintas conductas infractoras dentro de un todo y lo hace por medio de una escala ascendente que ordena dichas conductas en función de su gravedad[622] y que les otorga a cada una de ellas diferente sanción, según la regla de a mayor gravedad de la conducta mayor cuantía de la sanción. El haber vinculado esta ordenación a la mayor o menor gravedad de la sanción a imponer no es sino un claro reflejo positivo del principio de proporcionalidad.

Dichos comportamientos irregulares son los que a continuación se expondrán.

En primer lugar el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

[622] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SÁNCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit*. Págs. 225 y ss.

En estos supuestos la infracción cometida será leve y la sanción que se le aplicará será de una multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

El segundo de los comportamientos irregulares es el incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa que regula la obligación de facturación. Entre otros, se considerarán incluidos en este grupo los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

Estos comportamientos se conciben como una infracción grave y se castigarán con la imposición de una multa pecuniaria proporcional del 1% del importe de las operaciones que hayan originado la infracción. Debe subrayarse el carácter residual que tiene este apartado puesto que el artículo 201 únicamente incluye en este grupo de infracciones todas aquellas que no puedan ser incluidas en las otras dos categorías que veremos a continuación.

El tercer comportamiento recogido en el art. 201 LGT viene constituido por la no expedición o no conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

También se la califica de grave pero, a diferencia de la anterior, la multa será del 2% del importe de las operaciones de que traiga causa la infracción salvo en el caso de que no sea posible conocer el importe de dichas operaciones a que se refiere la infracción pues en estos supuestos en que no se conozca el importe de las operaciones, el legislador, probablemente para evitar incurrir en la vulneración de la prohibición de *ne bis in idem,* establece que se impondrá una sanción de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento de lo que se colige la imposibilidad de incrementar la sanción con el mencionado 2%[623].

[623] Esta conclusión de incompatibilidad de la sanción de 300 euros con la aplicación del incremento del 2% vino refrendada después por el RGRST que en su art. 17.2 señala que “cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 201.2.b) de la Ley

Por último, se recoge en el comentado precepto la expedición de facturas o documentos con datos falsos como otro comportamiento irregular a los efectos aquí analizados.

Esta es ya, según lo dispuesto por el art. 201 LGT, una infracción muy grave y la multa prevista para castigar esta conducta es del 75% del importe de las operaciones de que se trate.

Una vez definidas las conductas infractoras ya podemos saber cuando entra en juego este criterio de graduación considerando que cuando concurra alguna de dichas conductas y afecten a más del 20% de las operaciones sujetas a tributación o cuando el incumplimiento afecte a más del 20% de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación (en el supuesto de *incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales*) habrá un incumplimiento sustancial y, por tanto, las sanciones deberán ser agravadas.

Respecto a la segunda de las tareas llevadas a cabo por el art. 201 LGT, como decíamos, es este artículo el que nos explica cómo se ha de instrumentar esta agravante y en su lectura advertimos una sustancial diferencia con respecto a la estructuración de los distintos comportamientos englobados en la infracción pues si en aquella primera tarea se observa una clara aplicación del principio de proporcionalidad, paradójicamente al definir el incremento de las distintas sanciones, esto es, al configurar la herramienta de la que realmente nos deberíamos valer para asegurarnos la

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deba imponerse la multa pecuniaria fija de 300 euros por desconocerse el importe de la operación a que se refiera la infracción, dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción".

proporcionalidad de las sanciones, no se prevé, en cambio, una escala variable en función de la gravedad de la infracción sino que se va a fijar un incremento único que supondrá aumentar la cuantía resultante de la sanción prevista para cada infracción en un 100%.

Por lo tanto, hay en la ley una previsión de una graduación paulatina de las sanciones en función de la gravedad de los hechos pero a la hora de incrementarlas por la concurrencia de la agravante aquí analizada se utiliza un criterio de graduación que parece obviar el principio de proporcionalidad pues utiliza un porcentaje fijo en el que no resulta relevante la naturaleza o entidad de la infracción castigada.

Por otro lado, como adelantábamos, esta regulación dista de ser completa y no lo es porque para explicar cómo se ha de calcular la sanción que se ha de imponer se limita a señalar que se incrementará en un 100% la cuantía resultante de la sanción que resulte de las ya explicadas operaciones previstas en el propio art. 201 pero el problema es que el art. 201 utiliza conceptos jurídicos indeterminados para pautar el cálculo de la sanción con la que se castigará la infracción. En concreto señala que la base de la sanción sobre la que se ha de aplicar el porcentaje que corresponda vendrá constituida por el "importe del conjunto de las operaciones que haya originado la infracción" sin que quede del todo claro que es lo que se debe entender por dicho importe. La respuesta a esta pregunta nos viene dada en el art. 17 RGRST que señala que "se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre Ventas.

Cuando el incumplimiento de la obligación de facturación se produzca en la rectificación de una factura, justificante o documento sustitutivo, la multa proporcional se aplicará sobre el importe de la base imponible del Impuesto General sobre Ventas que grave la operación documentada en la factura, justificante o documento sustitutivo".

Es necesario hacer un examen crítico de esta regulación puesto que consideramos notablemente mejorable la exposición de este criterio.

En primer lugar pensamos que esta regulación en cascada que parte de una somera recepción del criterio en el art. 187- escaso en su labor de definición y necesitado de desarrollo ya desde su concepción- para ampliar su espectro conceptual en el art. 201 y llegar en último término a la faceta de complemento llevada a cabo por el art. 17 RGRST resulta de una complejidad innecesaria. De entrada se puede decir que este tipo de definiciones en tres fases hacen más complicada la labor interpretativa y se presta a que se origine una mayor confusión pero es que además echa a perder la pretendida labor de sistematización perseguida por la LGT.

En segundo lugar, creemos acertada la crítica vertida por ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ con respecto al transcrito art. 17 RGRST pues se supone que este debería terminar de arrojar luz a la barroca explicación del funcionamiento de este criterio de graduación mediante la aclaración de cuál es la base de la sanción y debería hacerlo con conceptos legales . Sin embargo en lugar de ello lo que ocurre es que opta por utilizar conceptos que requieren de una nueva interpretación puesto que dice que por importe de las operaciones que originaron el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación debemos entender la base imponible del Impuesto General sobre Ventas como si existiese un impuesto que realmente se llamase así. Cómo es sabido no existe el impuesto general sobre ventas sino que con este nombre el reglamento pretende referirse "al conjunto de impuestos que gravan las transmisiones empresariales, es decir, al Impuesto sobre el Valor Añadido, en primer lugar, pero también al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación vigente en Ceuta y Melilla"[624] y lo cierto es que teniendo en cuenta que la sistemática legal del criterio es ya de por si suficientemente compleja, hubiese resultado más afortunado referirse no al Impuesto General sobre Ventas sino directamente a los referidos impuestos.

[624] ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. *Infracciones y sanciones tributarias*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2005. Pág. 172.

Otra crítica que se ha hecho es que esta regulación habría sido mucho más acertada y, desde luego consecuente con el principio de proporcionalidad, si, como señala BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, el legislador no hubiese referido el porcentaje del 20% a un período concreto de comprobación o investigación sino que hubiese previsto que la sanción debiese agravarse por esta circunstancia si se constata su concurrencia en un período más amplio pues al haberlo circunscrito al período objeto de comprobación o investigación es posible que haya reiteración de comprobaciones que harán más probable que se dé un incumplimiento del 20% y que, por lo tanto, se deba aplicar este criterio de agravación de las sanciones[625].

Del aumento de probabilidades de que deba ser aplicado este criterio de agravación dan cuenta también ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ cuando ponen de manifiesto que el desarrollo que del art. 187 acomete el RGRST en su art. 6 conduce a que sea más probable superar el porcentaje del 20%[626]. Lo que señala este artículo es que "cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los períodos de menor duración". Parece incontestable la conclusión de que cuanto menor sea el período de comprobación o investigación más fácil será que el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación sea sustancial.

---

[625] BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 50 y ss.

[626] ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.) *Los nuevos reglamentos tributarios* Ed. Thomson Civitas. Cizur Menor (Navarra), 2006. Págs. 298 y 299

En este sentido decíamos que según el art. 187 el incumplimiento del deber de facturación o documentación se entiende que será sustancial y, por tanto, entrará en juego la analizada agravante cuando concurriera alguno de los dos supuestos previstos en el mismo, el primero de los cuales viene constituido por aquel incumplimiento que afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objetivo de la comprobación o investigación. Sin embargo, no se prevé posibilidad alguna de extender este período sobre el que se va a considerar la infracción y la única matización respecto a los períodos de comprobación nos la encontramos en el transcrito art. 6 RGRST Esta previsión, en opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ fomenta la aplicación de este criterio de incumplimiento sustancial puesto que "al tomar como referencia los períodos de menor duración es más fácil superar el porcentaje del 20 por ciento exigido por la ley"[627].

Respecto del segundo supuesto en el que puede apreciarse que existe un incumplimiento sustancial, es decir, respecto de aquél en el que como consecuencia del incumplimiento de la obligación de facturación o documentación le sea imposible a la Administración conocer el importe de las operaciones afectadas, cabe señalar que también aquí ha previsto el legislador un porcentaje fijo de incremento de la multa de manera que se impondrá la multa prevista para cada infracción y se incrementará en un 100%. Ahora bien, no se da este incremento con respecto a todas las infracciones pues no se va a aplicar en relación a la infracción consistente en *la no expedición o no conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos* en aquellos casos en que se considere que esta infracción supone un incumplimiento sustancial no por que afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el

[627] ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.) *Los nuevos reglamentos tributarios. Op. Cit* Pág. 299

tributo u obligación tributaria y período objetivo de la comprobación o investigación sino que se considere sustancial porque como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no puede conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. En estos supuestos, como decíamos, la sanción que se impone al infractor consiste en una multa de 300 euros de manera que si se aplicase el criterio de graduación correspondiente y, en virtud de lo dispuesto por el artículo 201.5, la sanción de 300 euros debería incrementarse en un 100%. Sin embargo, como quiera que se estaría considerando por dos veces el haberse provocado el desconocimiento por parte de la Administración de las operaciones sujetas al deber de facturación (una para considerarlo como infracción y otra para que resulte de aplicación la agravante) el RGRST exceptúa el incremento del 100% para este tipo de casos al establecer en su artículo 17.2 que "cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 201.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deba imponerse la multa pecuniaria fija de 300 euros por desconocerse el importe de la operación a que se refiera la infracción, dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción".

6.2.3.2 Circunstancias de Reducción.

Este grupo está formado por un solo criterio que se caracteriza por ofrecer a la Administración Tributaria una mayor flexibilidad a la hora de determinar el importe de la sanción ya que es ésta la que ha de elegir la aplicación de una u otra acta y quien, con el concurso del obligado tributario, determinará el contenido de la propuesta.

Dicho criterio es el acuerdo o conformidad del obligado tributario y aparece regulado en la letra d) del artículo 187.1, es decir, en el mismo punto del artículo 187 que los restantes criterios de graduación.

Con respecto a este último mecanismo, ligado, en palabras de PÉREZ ROYO, "a la actitud del sujeto que renuncia a la impugnación de la liquidación"[628], conviene señalar que opera sobre la cuantía que resulte de aplicar los demás criterios de graduación concurrentes al importe inicial de la multa[629].

La inclusión de la conformidad y el acuerdo en el listado de criterios de graduación ha hecho correr ríos de tinta pues se trata de una inclusión desacertada en opinión de cierto sector doctrinal[630]. La crítica se fundamenta en que, en opinión de ciertos autores, el legislador no ha querido en realidad configurar este supuesto como un elemento de graduación de las sanciones buena prueba de lo cual es el hecho de que en el art. 188 LGT aparezca considerado como un supuesto de reducción de la sanción, siendo esta última precisamente la consideración que se le daba en la anterior LGT[631].

Es, por tanto, ficticio, según esta línea doctrinal, considerar la conformidad como un criterio de graduación ya que "la sanción se gradúa por la culpa objetivizada, es decir ocultación y medios fraudulentos, por una parte, y reiteración y perjuicio económico, por otra"[632]. Esta opinión coincide con la línea de pensamiento sostenida por MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO que hablan de tres criterios de graduación de las sanciones en la LGT, sin referirse a la

---

[628] PÉREZ ROYO F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Op. Cit*. Pág. 457

[629] GONZÁLEZ MÉNDEZ A. "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias" en *REDF*. Núm. 57, 1988. Págs.63 y ss.

[630] REY QUIROGA B. / LÓPEZ RONCO- GARCÍA J. / FERNÁNDEZ VÁZQUEZ J.J. / ECHEVERRÍA GONZÁLEZ L. / MERCEDES MARTÍN V. *Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre Tributaria. Op. Cit.* Págs. 381 y ss.

[631] En su redacción dada por la Ley 25/1995 de 20 de julio porque en la redacción que le dio la Ley 10/1985 de 16 de abril, sí constaba en el catálogo de criterios de graduación.

[632] BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit*. Pág. 51

conformidad o acuerdo, que trata al ocuparse de la reducción de las sanciones[633] y también PÉREZ ROYO quien declara que "más que un criterio de graduación es una circunstancia que determina una rebaja en la sanción"[634].

Una opinión contraria a la consideración de la conformidad o acuerdo del obligado tributario como un criterio de graduación de las sanciones que nos llama la atención es la de AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO quienes afirman que no puede hablarse de la conformidad o acuerdo como si de un elemento de la graduación de las sanciones se tratase puesto que se trata de un mecanismo que "nada suma o resta a la gravedad de la conducta infractora"[635]. Según dichos autores la conformidad o acuerdo no sirven para tratar de conseguir que la entidad de la sanción se adecue a la gravedad de la infracción, es decir, no interfiere en modo alguno en el equilibrio entre infracción y sanción ya que parafraseando al TC se trata de "una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios" en su ya varias veces citada STC 76/1990, de 26 de abril. Esta justificación no puede más que producirnos cierta sensación de desorientación por dos motivos.

En primer lugar porque esa misma sentencia incide de forma insistente en que el acuerdo o conformidad son posibilidades que tiene el obligado tributario para reducir una sanción pero obviamente no constituyen una obligación por lo que, en cierto modo, entendemos que el propio TC viene a admitir que, de alguna manera, sí se trata de un elemento volitivo de la conducta del infractor que influye en lo grave que la Administración considere la actuación constitutiva de la infracción o al menos debe influir en la severidad del castigo que se vaya a imponer puesto que no es lo mismo

---

633 MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LÓPEZ J. M. y CASADO OLLERO G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Op. Cit*. Págs. 536 y ss.

634 PÉREZ ROYO F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Op. Cit*. Pág. 457

635 AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria" *Op. Cit.* Pág.13.

sancionar a alguien que ha cometido una infracción y se conforma o está de acuerdo con la liquidación que se le sugiere que imponer una sanción a aquellas personas que mantienen su díscola postura infractora hasta donde las leyes se lo permiten pues en el primer caso, al menos en el supuesto de las actas con acuerdo, el infractor ahorrará a la Administración los costes que tendría que invertir en una más compleja y dilatada tramitación de un procedimiento sancionador que precisaría para castigar a aquél que no reconozca la infracción. Además, parece que en el reconocimiento de la infracción que conlleva implícitamente el acuerdo o que incluso podría conllevar la conformidad[636], podemos reconocer un cierto acto de contrición o arrepentimiento del individuo de lo que cabe inferir que en el futuro existe un alto porcentaje de probabilidades de que no vuelva a cometer dicha infracción lo que indudablemente supondrá un beneficio para la Hacienda Pública.

En segundo lugar porque estos mismos autores incurren en una clamorosa contradicción cuando entienden que, por el contrario, si debe considerarse como un criterio de graduación el "cumplimiento espontáneo de la obligación o arrepentimiento espontáneo", es decir, el cumplimiento extemporáneo de una obligación tributaria con anterioridad a que la Administración llegue a hacer el correspondiente requerimiento. Curiosamente dichos autores pasan de puntillas sobre la justificación de por qué se debe tratar el arrepentimiento espontáneo como un criterio de graduación y se limitan a explicar la evolución del mismo en relación con la anterior Ley General Tributaria y a diferenciarlo de los supuestos de

[636] En el caso de las actas con conformidad con lo único que se muestra de acuerdo el infractor es con la propuesta de regularización pero ello no implica que esté reconociendo necesariamente la comisión de una infracción. Sin embargo, opinamos que en la gran mayoría de los casos aquél que se aviene a reconocer que es necesaria una regularización es porque admite que su actuación ha sido errónea por lo que, de algún modo, vendría a reconocer que se ha cometido una irregularidad, cosa distinta es que esté de acuerdo con la calificación sancionadora que su conducta merezca.

regularización voluntaria de la situación tributaria del art. 179. Probablemente un análisis más detenido de las razones que inducen a incluir esta conducta del infractor como un criterio de graduación, hubiese llevado a la conclusión de que la misma razón que aducen para no considerar como tal a la conformidad o acuerdo se podría aplicar plenamente, incluso con más motivo, al arrepentimiento espontáneo, en cuanto que también podría decirse que "nada suma o resta a la gravedad de la conducta infractora", la conducta está consumada y será igual de grave cumpla el obligado antes o después del requerimiento, lo único que cambia es que con este cumplimiento se consigue cumplir "el objetivo de agilización de las actuaciones y disminución de la litigiosidad"[637].

Frente a esta parte de la doctrina que entiende que el acuerdo o conformidad no puede considerarse un criterio de graduación, hay otro sector doctrinal que defiende que es indiscutiblemente un criterio de graduación. Así, por ejemplo, SIMÓN ACOSTA se refiere a la conformidad como un criterio de graduación y lo hace matizando que no se puede equiparar la conformidad al "arrepentimiento espontáneo ni a la reparación del daño causado con la infracción", ya que según él el supuesto que prevé el art. 187 LGT es una especie de condonación de la sanción que se concede al sujeto como premio por haber acatado la opinión de la Administración[638]. Otros autores cómo MARTINEZ LAGO Y GARCÍA DE LA MORA comparten esta concepción añadiendo que la principal diferencia que presenta este criterio respecto de los demás es que los anteriores poseen un

[637] Aguallo Avilés y Bueno Gallardo usan esta frase extraída de la resolución del TEAC de 27-04-2001 (JT 2001/892) para justificar que la naturaleza de la conformidad o acuerdo es otra que la de conseguir adecuar la magnitud de las sanciones a la gravedad de las conductas. *Vid* AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. "Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria" *Op. Cit.* Pág.13.

[638] SIMÓN ACOSTA E. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria. Op. Cit*. Págs. 743 y ss.

comportamiento agravante mientras que el ahora comentado tiene una función reductora de la multa[639] y del mismo modo opina CALVO ORTEGA[640].

A nuestro juicio, el hecho de que el legislador haya incluido este apartado d) entre los criterios de graduación es lo suficientemente contundente como para poner fin al debate sobre la controvertida naturaleza del analizado criterio y en nuestra opinión la opción elegida por el legislador ha sido acertada aunque es evidente que posee ciertas características que lo diferencian claramente de los demás. Como ya ha quedado dicho, es un elemento de atenuación de las sanciones mientras que el resto de circunstancias son agravantes. Además, al contrario de los restantes criterios, es aplicable de forma genérica a todas las infracciones de naturaleza económica[641] sin necesidad de que el artículo que contenga la infracción se remita a su operatividad expresamente. Finalmente, debe destacarse que la reducción por conformidad o acuerdo cuenta con un precepto que lo desarrolla en la propia LGT (el ya mencionado art. 188) lo cual da una idea de la importancia y complejidad de dicho supuesto.

Es posible que estas diferencias hayan llevado a ciertos autores a concluir que no se trata de un mecanismo de modulación de la sanción ya que se podría entender que sólo son criterios de graduación aquellos que permiten al órgano administrativo fijar la cuantía de la sanción entre el máximo y el mínimo previsto por la ley y la reducción, sin embargo, conduciría a imponer una sanción cuya cantidad sea inferior al tope mínimo. A esto se podría contestar que tal consecuencia únicamente tendría lugar en el caso de que la reducción operase en ausencia de cualquier otro criterio de graduación, supuesto que la ley se ha ocupado de evitar al decir el propio

[639] MARTINEZ LAGO M. A. "La graduación de las sanciones tributarias" en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M.A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Op. Cit.* Pág. 943.

[640] CALVO ORTEGA R. *Derecho Tributario. Parte General. Op. Cit*. Pág. 402.

[641] Es decir, a las contenidas en los artículos 191 a 197 LGT.

art. 187 LGT que "cuando concurra esta circunstancia (el acuerdo o conformidad), la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente"[642].

A esto se podría añadir que es un elemento que debe ser utilizado con anterioridad a la fijación definitiva del importe de la sanción. Pensamos que si la voluntad del legislador fuese no considerar la conformidad o el acuerdo como una herramienta de graduación de las sanciones le daría el mismo tratamiento que da a la reducción por pronto pago que si opera *ex post* y por ello "no puede considerarse como una circunstancia atenuante de la responsabilidad en sentido propio"[643].

De todos modos esta discusión es meramente teórica ya que no es sólo que el legislador haya incluido este criterio entre los de graduación sino que el propio art. 187.1 d) se refiere a él con la denominación de "criterio de graduación" cuando dice que "en el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad".

En cualquier caso, a efectos prácticos, hasta cierto punto es indiferente la denominación que se le dé pues lo cierto es que las consecuencias que se derivan del mismo son ineludibles y automáticas cuando concurren las circunstancias que determinan su aplicación: la reducción de la sanción en un 50% en los supuestos de actas con acuerdo y un 30% en los casos de conformidad, a lo cual ha de añadirse una reducción

---

642 Quiérese decir con ello que en caso de que del supuesto de hecho se derive la obligación de agravar la sanción por cualquiera de los criterios anteriormente explicados y de reducirla porque exista acuerdo o conformidad, en primer lugar se agravará la sanción y ya sobre el importe que resulte de la operación de agravación se aplicará la reducción que proceda.

643 ALMENAR BELENGUER J. y RIPLEY SORIA D. en VVAA (Coord. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M.) *Comentarios a la Ley General Tributaria. Op. Cit*. Pág. 1346.

del 25% sobre la sanción ya reducida por conformidad (es decir un 17,5%[644]) en caso de pronto pago y de que no se interponga recurso o reclamación contra la sanción. Sobre esta reducción del 25% volveremos más adelante.

Lo primero que llama la atención es que mientras que para los casos de conformidad se prevé una doble reducción de un 30% más un 25% sobre el importe ya reducido, para los casos de acuerdo se ha contemplado una única reducción del 50% lo que se debe probablemente a que las condiciones establecidas en las actas con acuerdo "ya comportan la garantía del pago y la renuncia al derecho fundamental de defensa del propio derecho del administrado que no puede impugnar ni la liquidación ni la sanción[645]" y es que lógicamente no tendría sentido aplicar en el supuesto de actas con acuerdo esta reducción adicional del 25 % que se otorga a aquel obligado que renuncia a su posibilidad de formular recurso contra la sanción cuando ya la reducción del 50% comporta precisamente dicha renuncia[646].

Como no puede ser de otra manera, para que la explicación del criterio de acuerdo o conformidad quede completa es preciso detenerse en el análisis de las mencionadas circunstancias en que procede la reducción de la sanción por este concepto.

Dichas circunstancias vienen recogidas en el propio art. 187 d) LGT cuando señala por un lado que "en los procedimientos de verificación de

---

[644] Ello se debe a que el 25% no se aplica sumándoselo al 30% de manera que resulte en total una reducción del 55% del importe de la sanción sino que primero se reduce dicho importe en un 30% y sobre lo que resulte se aplica el 25%, De este modo si por ejemplo partimos de un importe de la sanción de 100 euros y se aplica la reducción del 30% resultaría que el 25 % se aplicaría sobre 70 euros lo que representaría una reducción adicional de 17,5 euros quedando la sanción final en 52, 5 euros.

[645] BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Pág. 56.

[646] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SÁNCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Págs. 113 y ss.

datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa" mientras que por otro puntualiza que "en los procedimientos de inspección se utilizará cuando el obligado tributario acceda a firmar un acta con acuerdo o un acta de conformidad".

Hay, por lo tanto, tres supuestos en los que se puede aplicar este criterio de graduación de las sanciones: cuando exista conformidad en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, cuando exista conformidad en los procedimientos de inspección y cuando exista acuerdo en los procedimientos de inspección.

En cuanto al supuesto de conformidad en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada observamos *prima facie* que no se puede entender producida la conformidad hasta que la liquidación ya no pueda ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa por lo que se puede entender que la conformidad prestada es provisional y adquirirá la naturaleza de definitiva sólo en el momento en que el acto de liquidación sea firme. Esto significa, entre otras cosas, que la atenuación de la sanción se aplicará de oficio y, tal y como observan ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, en el caso de que finalmente el sancionado decida formular reclamación o recurso contra la liquidación, también de oficio, debe exigírsele la devolución del importe que previamente se le había reducido[647] si bien la ley no ha establecido un procedimiento específico para ello sino que se limita a establecer que en los supuestos de conformidad se exigirá el importe de la reducción practicada sin más requisito que la notificación al interesado cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

[647] ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.) *Los nuevos reglamentos tributarios Op. Cit.* Pág. 299.

De esta previsión de que se exija "sin más requisito que la notificación" algunos autores deducen que una vez la Administración tenga conocimiento de la interposición del recurso, deberá revocar la reducción y dictar un nuevo acto que será notificado al interesado, sin más trámites[648]. Sin embargo, creemos que esta conclusión no es correcta y ello por dos motivos.

En primer lugar porque la revocación, regulada en el art. 219 LGT, está prevista para dejar sin efecto actos de liquidación de tributos o de imposición de sanciones en beneficio de los interesados[649]. En el caso de que se deba exigir al sancionado el importe que previamente se había reducido porque haya dejado de cumplir con su compromiso de no recurrir la liquidación, es evidente que hay un acto de imposición de sanciones que podría ser revocado pero ocurre que la revocación está configurada en la LGT como una herramienta que puede utilizar la Administración para dejar sin efecto sus actos únicamente si lo hace en beneficio de los administrados y es obvio que, en el caso de que se acuerde revocar la reducción, siempre se le va a causar un perjuicio al sancionado pues, de llevarse a cabo, éste verá aumentado el importe de la sanción.

En segundo lugar no es acertada esta opinión porque la propia LGT dice que se exigirá el importe previamente reducido sin más requisito que la notificación al interesado, es decir, que no se ha de tramitar un procedimiento ni de revocación ni de ninguna otra clase y, por lo tanto, no se va a dictar ninguna resolución, simplemente se requerirá al interesado para que abone una cantidad equivalente al importe que se le había reducido previamente.

---

[648] PÉREZ- PIAYA MORENO C. "Reducción de sanciones por la prestación de conformidad en sede de regularización" en *Nueva Fiscalidad*. Núm. 8, 2007. Págs. 23 y ss.

[649] Según el artículo 219.1 "la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la Ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados".

Apuntilla a este respecto SÁNCHEZ HUETE que dado que con esta exigencia no se está pidiendo en realidad al afectado que devuelva una cantidad de dinero que pertenece a la Administración, esta actuación administrativa tendría una naturaleza punitiva[650]. Es cierto que la cantidad de dinero que tendría que abonar aquél que habiendo prestado su conformidad con la regularización luego la recurra no provenía directamente de las arcas de la Hacienda Pública, sin embargo sí se trata de una cantidad que conforme a Derecho debería haber sido ingresada y, que sólo por darse la condición de que el obligado había renunciado a litigar contra la Administración se ha quedado en el patrimonio de aquél. Por tanto, no estamos de acuerdo en que la exigencia de dicha cantidad tenga una naturaleza punitiva pues la obligación de abonar el importe de la reducción previamente practicada nace de una condición derivada de un procedimiento de gestión o de inspección no de una circunstancia que tenga su origen en el propio procedimiento sancionador en tanto que proviene de una situación que precede a este y de una voluntad del interesado manifestada sin tener ni siquiera la certeza de que se fuese a tramitar un procedimiento sancionador. No obstante sí entendemos, al igual que el mencionado autor, que convendría que la Administración otorgase al interesado la posibilidad de formular alegaciones para evitar que se cometan errores respecto a la cantidad exigida.

Habiendo aclarado esto, debemos señalar que entendemos que con esta regulación se trata de incentivar la aplicación de este criterio condicionándolo a que el beneficiado renuncie a la posibilidad de impugnar la liquidación pero resulta llamativo el hecho de que sólo se prive al sancionado de esta reducción en el caso de que decida valerse de un recurso o una reclamación económica- administrativa no así para el

[650] SÁNCHEZ HUETE M. A. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. *Op. Cit.* Págs. 156 y ss.

supuesto de que acuda a la vía de la revisión en cualquiera de sus formas[651] en cuyo caso mantendría igualmente el importe de la sanción previamente reducido.

Al margen de estos casos de revisión cabe señalar que esta regla general de reducción salvo formulación de recurso o reclamación presenta además una curiosa excepción y es que según el propio art. 187 d) LGT se entenderá producida la conformidad de forma provisional a no ser que se trate de uno de los supuestos en los que se requiera una conformidad expresa. Dicho de otro modo, según el art. 187 d) LGT en los procedimientos de verificación de datos o comprobación limitada en los que se requiera conformidad expresa del contribuyente no será necesario esperar a ver si el sancionado impugna o no la liquidación resultante para interpretar producida la conformidad y dar por hecho que procede la reducción correspondiente, es decir, no se ha de interpretar que el sancionado ha prestado conformidad con la misma y ello, obviamente, porque ya la ha prestado expresamente, ha manifestado de forma expresa que está de acuerdo con la liquidación. La razón de que se aplique sin más la reducción en estos casos se encuentra en que el legislador entiende que una vez que el obligado tributario ha manifestado su conformidad expresa, en virtud de la doctrina de los actos propios, ya no podrá formular ni recurso ni reclamación contra la liquidación pues esta será un acto firme y consentido y de ahí que no tenga ningún sentido supeditar la vigencia de la reducción a la posibilidad de que el sancionado formule un ulterior recurso ya que, sencillamente, este escenario no puede darse.

Pero decíamos que se trata de una excepción curiosa y realmente lo es. Para empezar porque lo que se viene a afirmar es que no se entiende

[651] Los procedimientos especiales de revisión están regulados en el art. 216 LGT y son los siguientes: revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos.

prestada la conformidad provisional en aquellos casos en los que ya se hubiese prestado expresamente con anterioridad.

Esta aclaración no sólo resulta redundante en si misma sino completamente prescindible ya que aunque no se hubiese incluido nada hubiese cambiado. Hubiese sido suficiente con que en el artículo en el que se regulase el requerimiento de la manifestación de la conformidad expresa, se hubiese anudado como consecuencia inevitable de la misma la renuncia del obligado tributario a entablar cualquier tipo de recurso o reclamación contra la liquidación resultante. Si esto fuese así no habría necesidad de añadir en la regulación del criterio de conformidad que se entenderá prestada provisionalmente salvo en aquellos casos en los que se requiera que se manifieste expresamente.

Pero esta redundancia tiene una explicación y es que el legislador parece haber configurado esta confusa y genérica excepción para no esforzarse en explicar cuáles son estos supuestos en que se requiere conformidad expresa en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada. Así, un análisis exhaustivo de los artículos 131 a 133 (verificación de datos) y 136 a 140 LGT (comprobación limitada) nos ofrece una conclusión irrebatible y sorprendente: la conformidad expresa no se requiere en ningún caso sino que se prevé como algo opcional y específico única y exclusivamente para los procedimientos de comprobación limitada.

Esta misma conclusión es extraíble del correlativo estudio que se realice de los artículos 155 y 156 (verificación de datos) y 163 a 165 del Real decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El único caso en el que la ley prevé la figura de la conformidad expresa en los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, es el supuesto previsto para los procedimientos de comprobación limitada en el art. 140. 2 que dispone que “los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado

tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho".

Tiene razón ORTIZ CALLE cuando dice que esta norma "tiene sus lógicas correspondencias en las disposiciones sancionadoras de la LGT: así, el art. 188.1 b), como es sabido otorga una reducción de la sanción tributaria en los supuestos de conformidad y el art. 187.1 d) incluye la conformidad del interesado en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada como criterio de graduación de las sanciones, entendida la conformidad como no interposición de recurso o reclamación"[652].

Como vemos, en este supuesto descrito por el legislador el obligado tributario renuncia a poder ejercer las acciones correspondientes una vez haya prestado su conformidad expresa lo cual se encuentra en íntima conexión con la excepción del art. 187 d) que, como explicábamos, establece que cuando en un procedimiento de comprobación limitada se requiera la conformidad expresa, no hace falta que se interprete que se ha producido la conformidad a los efectos de aplicar la reducción pues ya tenemos una conformidad expresa pero es que además en lo que se refiere a los hechos y elementos determinantes de la deuda la reducción no dependerá de si el sancionado interpone o no recurso o reclamación contra la liquidación y no dependerá de ello porque, como queda dicho, no cabe interponer recurso o reclamación alguna contra la liquidación en base a no estar de acuerdo con los hechos o elementos determinantes de la deuda porque el obligado tributario ya se ha manifestado conforme con estos.

El segundo de los supuestos que puede dar lugar a una reducción de la sanción es la conformidad en los procedimientos de inspección. Dicha conformidad se producirá obviamente cuando el interesado haya suscrito un acta de conformidad (tal y como señala el art. 187 d) LGT) pero además el

[652] ORTIZ CALLE E. "El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria" en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M.A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria.* Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2010. Pág. 578.

art. 7 RGRST señala que también se entenderá producida la conformidad en dos casos: cuando "una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto" y cuando "el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación".

Respecto de aquello a lo que se presta conformidad, debemos considerar que es a todo lo que se encuentre comprendido en el acta de conformidad, es decir, los datos del obligado tributario, los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización y, en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda (art. 153 LGT).

Finalmente en lo que se refiere al tercer supuesto, es decir, al caso de que haya acuerdo en los procedimientos de inspección no parece ofrecer mayores problemas interpretativos. Se dará esta circunstancia cuando el procedimiento de inspección haya finalizado mediante la suscripción de un acta con acuerdo que, según lo dispuesto por el art. 155 LGT, puede ser suscrita en una serie de supuestos tasados por el propio artículo y que son los siguientes:

En primer lugar podrá formalizarse un acta con acuerdo cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.

Un segundo supuesto en el que cabe finalizar un procedimiento de inspección mediante un acta con acuerdo es aquél en el que resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.

En tercer y último lugar señala el art. 155 que también caben las actas con acuerdo cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o

mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

En este último grupo debemos entender prestado el acuerdo no sólo a las circunstancias a las que nos referíamos antes al tratar la conformidad en los procedimientos de inspección sino también a todas aquellas relacionadas en el art. 155 LGT que no estén recogidas en el art. 153, es decir, al fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada y a los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda[653] así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Una vez delimitadas las circunstancias en que procede aplicar este criterio de graduación de las sanciones procede que nos detengamos un poco más en los efectos que se derivan de dicha aplicación.

En primer lugar debemos subrayar que en el caso de la conformidad, tanto en el caso de conformidad en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada como en la prestada en los procedimientos de inspección, la reducción de la sanción que correspondiese imponer se pierde no por recurrir la sanción impuesta sino por recurrir la regularización efectuada y con la que se presumió que el obligado tributario estaba conforme. En otras palabras, que si el sancionado recurre la sanción no perderá el derecho a la reducción de la misma pero si formula un recurso o

[653] Señala el art. 155. 2 LGT que además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta Ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente un contenido que coincide sustancialmente con el compuesto por las circunstancias que se acaban de enumerar de lo que se deduce que el contenido del acta con acuerdo vendrá constituido por dichas circunstancias y las antes enumeradas al tratar sobre el contenido del acta de conformidad, dicho de otra manera, el contenido de las actas con acuerdo vendrá constituido esencialmente por el de las actas de conformidad más el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada y los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

una reclamación económico-administrativa contra la regularización con la que se relaciona la apertura y correspondiente tramitación del procedimiento sancionador entonces sí la Administración exigirá la devolución del importe previamente reducido. Ello tiene su lógica puesto que cuando el obligado tributario presta su conformidad lo hace sin saber qué infracción ha cometido ni qué sanción se le va a imponer[654] pero esta regulación, para autores como PÉREZ-PIAYA MORENO, evidencia el deficiente diseño de la línea de separación entre los distintos procedimientos ya que, con esta previsión, la ley "vuelve a demostrar que la base del procedimiento sancionador no se halla sino en el previo expediente de regularización tributaria, con lo que ocurra en este último, implicará irremediablemente un determinado devenir y unas concisas consecuencias en el sancionador"[655].

Siguiendo esta lógica pues, el sancionado no perderá la reducción del 30% si impugna la sanción pero conviene aclarar que si perdería la reducción del 25% adicional si decide finalmente interponer recurso contra la sanción pues este porcentaje de reducción si se le otorga por aceptar el castigo que se le haya determinado.

Por el contrario, en el caso del acuerdo en los procedimientos de inspección la reducción no sólo se pierde cuando se interponga recurso o reclamación contra la regularización sino también cuando lo que se recurre o contra lo que se reclama es la sanción en sí misma. En realidad el art. 188. 2 a) prevé la pérdida del comentado beneficio de reducción en dos casos: "cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo" y "en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con

---

[654] SÁNCHEZ HUETE M. A. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. *Op. Cit.* Págs. 156 y ss.

[655] PÉREZ- PIAYA MORENO C. "Reducción de sanciones por la prestación de conformidad en sede de regularización" *Op. Cit.* Pág. 43.

acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución".

Dice el art. 188 que se perderá la reducción practicada en el caso de que se formule un recurso contencioso-administrativo contra la sanción impuesta pero no impide que se interponga un recurso administrativo contra la misma por lo que a la vista de dicho artículo cabe concluir que en el caso de que el sancionado impugne la sanción en vía administrativa no perdería su reducción. Sin embargo esta idea es desmontada por el art. 212.2 LGT que, a la hora de regular los recursos que caben contra las sanciones, señala, entre otras cosas, lo siguiente: "las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada".

Por tanto una vez que se haya impuesto una sanción como consecuencia de un acta con acuerdo, esa sanción se convierte en irrecurrible en vía administrativa si bien, tal y como apunta BUEYO DÍEZ-JALÓN, debe tenerse en cuenta que siempre podría valerse de la posibilidad de instar la declaración de nulidad de pleno derecho al amparo del art. 217 LGT[656].

En cualquier caso, consideramos un acierto la inclusión de este criterio como un elemento de graduación del importe de las sanciones en cuanto consecuencia de la virtualidad del principio de proporcionalidad al coadyuvar notablemente en la búsqueda del fin de dar a cada uno lo suyo puesto que quien presta su conformidad o acuerdo estará ahorrando unos

[656] BUEYO DÍEZ- JALÓN M. "Extinción y reducción de las sanciones tributarias: los criterios de graduación de las sanciones" en VVAA *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* (Dir. MARTINEZ LAFUENTE A.). Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004. Pág. 853.

determinados costes a la Administración Tributaria y esta colaboración debe verse reflejada en el montante total de la sanción.

6.2.3.3 Otras circunstancias.

Si comparamos la actual regulación de la graduación de las sanciones recogida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre con la de la LGT de 1963 en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio podemos comprobar que se ha producido un cambio sustancial, de magnitud tal que podría afirmarse incluso que estamos ante una regulación completamente distinta. De hecho, *prima facie*, se podría concluir que se han suprimido casi todos los criterios de graduación contenidos en la anterior Ley ya que no vienen explícitamente enumerados en el ya analizado art. 187 LGT: la resistencia, excusa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración; la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta; la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta, es decir, la ocultación a la Administración (que sólo era aplicable a las sanciones por infracción grave); la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento; y la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria[657].

De tal envergadura ha sido la reforma que tan solo ha permanecido en el listado de criterios de graduación el criterio de la comisión repetida de infracciones tributarias. Ello, sin embargo, no quiere decir necesariamente que los restantes hayan realmente perdido su naturaleza de criterios de graduación de las sanciones, al menos no en todos los casos.

[657] Cabe recordar que los dos últimos criterios de los mencionados sólo eran aplicables, con la anterior ley a sanciones por infracción simple.

En lo que respecta a la "resistencia, excusa u obstrucción", que antes tenía la doble condición de criterio de graduación (art. 82.1 b de la LGT 1963) y de infracción (art. 78.1 f de la misma ley), el legislador la ha transformado en la actual LGT en una infracción independiente, perdiendo su condición de criterio de graduación de las sanciones tal y como resulta del art. 203 LGT que tipifica la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Con esta novedad el legislador pone fin a la polémica naturaleza dual de la resistencia, excusa u obstrucción y evita la conculcación del *non bis in ídem*, algo que se venía produciendo con la vieja ley tal y como venía denunciando la doctrina[658] y tal y como había sido confirmado por el TEAC en su resolución de 27 de mayo de 1992 en la que señala que "no puede admitirse que la calificación de la actitud del obligado como de resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria cuando el mismo se niegue a atender los requerimientos de la Administración en orden a obtener el cumplimiento de las obligaciones, como actitud agravatoria de la sanción, pueda ser aplicable a la propia infracción consistente en la falta de atención del requerimiento pues se estaría ante el caso insólito de una infracción básica que en su misma comisión llevaría en sí el elemento agravatorio de la sanción en principio para ella contemplada" (criterio confirmado por la resolución del propio TEAC de 9 de junio de 1993).

En cuanto a la "ocultación de datos" y a "la utilización de medios fraudulentos" pasan de ser criterios de graduación de las sanciones con la anterior Ley a tener, con la nueva LGT y como ya hemos visto, la función de servir de elementos de calificación de las infracciones (que según la LGT

---

[658] *Vid* RUÍZ GONZÁLEZ R. J. "El nuevo régimen de infracciones y sanciones tras la modificación de la Ley General Tributaria (I)" *en Carta Tributaria*, Monografías. Núm. 234, 1995. Págs. 1-19 o SESMA SÁNCHEZ B. "Sanciones: procedimiento" en VVAA (Coord. CALVO ORTEGA R. y CHECA GONZÁLEZ C.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. *Op. Cit*. Págs. 524 y 525.

pueden ser leves, graves o muy graves) aunque, eso sí, conservando el mismo sentido y definición[659]. Presentan, sin embargo, importantes novedades que no podemos dejar pasar por alto y es que en el caso de "la utilización de medios fraudulentos", la concurrencia de esta circunstancia determinará que la infracción sea considerada necesariamente como muy grave (art. 191 LGT) mientras que en el caso de "la ocultación de datos" su ausencia determinará la levedad de la infracción aún en el caso de que por la cuantía de la base de la sanción mereciese la infracción el calificativo de grave, es decir, que con independencia de cuál sea la base de la sanción si no hay ocultación de datos la infracción se calificará como leve.

Respecto del uso de medios fraudulentos cabe hacer la misma observación que la formulada en relación a la "resistencia, excusa u obstrucción" como vulnerador de la prohibición del *bis in ídem* puesto que la LGT de 1963 lo consideraba, en ocasiones, como infracción y como criterio de graduación. En concreto establecía que constituía una infracción simple "el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal" (art. 78.1 c) pero al mismo tiempo consideraba que "la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados" era uno de los principales medios fraudulentos que se podían usar para la comisión de la infracción por lo que lo calificaba como criterio de graduación de las sanciones (art. 82.1 c), es decir, que en caso de que se detectasen anomalías sustanciales en el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, dicha conducta era a la vez una infracción simple y un criterio de agravación de las sanciones.

Esto también ha sido corregido por la actual LGT aunque se podría haber adoptado la misma solución que la que se utilizó para evitar la duplicidad que se daba con respecto al criterio de graduación de ocultación

[659] CORONADO SIERRA M. "La potestad sancionadora" en VVAA (Dir. MENÉNDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria. Op. Cit*. Págs. 251 y ss.

de datos (art. 82.1 d LGT 1963) el cual chocaba frontalmente con la infracción grave consistente en "no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma, incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación" (art. 79 b LGT 1963). En este caso, para evitar la vulneración del *non bis in ídem,* el legislador ya había apostado en su momento por introducir una importante matización en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en virtud de la cual se establecían varias excepciones a la consideración de la ocultación de datos como criterio de graduación, una de las cuales era precisamente el supuesto en el que la conducta encajase en la descrita en el mencionado art. 79 b (art. 20.2 Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre).

Con ello se impedía la vulneración del principio de no concurrencia en la anterior regulación pero esta excepción ha desaparecido con la actual normativa por lo que podría pensarse que el problema de una posible vulneración del *bis in ídem* ha revivido ya que ahora existe tanto cómo criterio que determina la calificación de la infracción cómo también como infracción independiente al castigar los arts. 199 y 200 la conducta consistente en no presentar en plazo las autoliquidaciones o declaraciones y en presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las autoliquidaciones o declaraciones respectivamente. Esta doble consideración estaría, en principio, prohibida en virtud del art. 180 que, al regular el mencionado principio de no concurrencia de sanciones tributarias, establece en su apartado segundo que "una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente". Sin embargo, pese a lo que pudiese parecer a primera vista, lo cierto es que no se incurre en el supuesto prohibido por el *ne bis in idem* porque la ocultación sólo actúa como elemento determinante de la graduación de las infracciones cuando se trate de las infracciones que producen un perjuicio económico (es decir las previstas en los arts. 191, 192 y 193) pero precisamente sólo se tipifica como infracción independiente cuando no produzca un perjuicio

económico mientras que en las infracciones con perjuicio económico la ocultación de datos interviene única y exclusivamente como criterio de graduación por lo que se no va a resultar de aplicación con respecto a la ocultación lo previsto en el transcrito art. 180.2[660].

Como decimos, no se ha utilizado la misma solución con respecto al criterio de medios fraudulentos y ello podría ocasionar la generación de alguna colisión entre los comportamientos que el art. 184.3 califica como medios fraudulentos y las conductas que el art. 200 tipifica bajo la denominación de infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales. Así, por ejemplo, podría verse una posible vulneración del art. 180.2 en la conducta consistente en "la llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario" tipificada por el art. 200.1 d) y considerada medio fraudulento por el art. 184. 3 a) 2º que señala que se entiende por anomalía sustancial en la contabilidad "la llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa" si bien, en nuestra opinión, existe un importante matiz que distingue ambas actuaciones y que evita incurrir en el supuesto prohibido por el *non bis in ídem* y es que no es lo mismo dificultar conocer la verdadera situación del obligado tributario mediante la llevanza de contabilidades distintas (infracción del art. 200) que no permitir tener dicho conocimiento a través de esta llevanza (medio fraudulento), es decir, una cosa es dificultar (supone un obstáculo pero no lo hace imposible) y otra distinta no permitir.

En lo que se refiere a los criterios de trascendencia para la eficacia en la gestión tributaria y al de la falta de cumplimiento espontáneo siguen en realidad funcionando como herramientas o mecanismos para graduar las

[660] LAMOCA PÉREZ C. *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria.* Ed. Estudios Financieros. 2005. Págs. 192 y ss.

sanciones. El primero de ellos se ha desdoblado en varios criterios[661] y el segundo, sin perjuicio de seguir actuando como circunstancia de exoneración, en concreto para el caso de las infracciones consistentes en no ingresar la deuda tributaria que resulte de una autoliquidación[662] (art. 191 LGT) y en no presentar las declaraciones o documentos necesarios para practicar las liquidaciones (art. 192 LGT), ha experimentado un notable cambio en su configuración aunque ambos siguen sirviendo de mecanismos que posibilitan la alteración del importe final de la sanción por lo que podemos afirmar que, pese a la clara intención del art. 187 de ofrecer un catálogo cerrado de criterios de graduación, lo cierto es que las circunstancias reguladas en dicho artículo no son las únicas que pueden determinar que varíe el importe de la sanción sino que en otros preceptos de esta Ley, y para tipos determinados de infracción, se han previsto otros mecanismos distintos.

De un análisis de las normas reguladoras de las distintas infracciones tipificadas en la LGT puede concluirse que para las infracciones que se pueden clasificar como infracciones sin perjuicio económico existen unos

[661] Dicho criterio estaba consagrado por la anterior ley en su art. 82 en su letra f) al prever como criterio de graduación de las sanciones "la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria". Dicho artículo contaba con su oportuno desarrollo en la letra d) del art. 15 del Reglamento de desarrollo del régimen sancionador tributario aprobado mediante el Real decreto 1930/1998, de 11 de septiembre que, entre otras cosas, señalaba que "para la aplicación de este criterio, se tomará en cuenta, en el incumplimiento de los deberes u obligaciones mencionados anteriormente, el volumen de operaciones del sujeto obligado y el número y entidad de los datos, cargos o abonos, omitidos, falseados o incompletos, así como la incidencia que este incumplimiento pueda determinar en la situación tributaria de otros contribuyentes afectados por el mismo".

[662] Ello siempre y cuando, tal y como señala el propio art. 191 en su apartado 6, se cumplan las condiciones establecidas por el art. 27.4, es decir, las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y contengan únicamente los datos relativos a dicho período.

criterios de graduación de las sanciones que no coinciden con los listados en el art. 187 LGT y que, en algunos casos, se prevé su combinación expresa con estos.

Se trata de aquellas infracciones contenidas en los arts. 198 y siguientes cuya agrupación en un conjunto definido puede realizarse desde la perspectiva de las consecuencias económicas del hecho punible castigado por todas ellas ya que todas comparten una característica común y es que ninguna de las conductas que se describen en estos artículos ocasiona un perjuicio económico para la Hacienda Pública entendiendo por tal "aquél que puede calcularse y se produce de forma inmediata (infracciones de los artículos 191 y 193) o de forma previsible (infracciones de los artículos 192, 194, 195, 196 y 197)[663]".

Para este tipo de infracciones prevé la LGT una serie de criterios de graduación de las sanciones[664] que en su mayoría se derivan del criterio de trascendencia para la eficacia en la gestión tributaria que, como decíamos, consagraba la anterior ley y de los que pasamos a ocuparnos pormenorizadamente.

Número de personas o entidades no incluidas en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 (art. 198.1 LGT)

Si bien la regla de la que parte el art. 198 para castigar la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones es la de una multa pecuniaria fija de 200 o 400 euros (esta última cantidad para el caso de que las declaraciones que no se hayan presentado sean declaraciones censales o las relativas a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la

[663] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SÁNCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Pág. 201

[664] MARTINEZ LAGO M. A. "La graduación de las sanciones tributarias" en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M. A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. *Op. Cit.* Págs.938 y 939.

normativa), en el caso de la falta de presentación de las declaraciones relativas a la obligación de suministro de información de los arts. 93 y 94 se prevé, en cambio, una multa de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en este tipo de declaraciones, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 (art. 198.1 LGT).

Debe recordarse que según el propio art. 198 en su párrafo 4, en caso de que los órganos competentes de la Administración Tributaria hayan realizado uno o varios requerimientos que haya o hayan sido desatendidos por éste, la imposición de la sanción que corresponda en aplicación de este criterio será compatible con las sanciones previstas en el art. 203 (artículo que regula la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa).

Regularización espontánea a iniciativa del propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria (art. 198.2 LGT).

Se trata de un criterio que no guarda relación directa con el criterio de eficacia para la gestión tributaria sino que es heredero del anteriormente mencionado criterio de falta de cumplimiento espontáneo recogido en la LGT de 1963 el cual posibilitaba el agravamiento de la sanción en caso de que se apreciase su concurrencia. Con la nueva ley se ha dado un giro de 180 grados al tratamiento legal de la circunstancia de la espontaneidad pues si con la anterior ley se utilizaba, en cuanto criterio de graduación[665], única y exclusivamente para agravar la cuantía de la sanción pero nunca para rebajarla, la actuación del obligado tributario sin necesidad de intimación previa por parte de la Administración Tributaria ha pasado de ser un criterio de agravación de las sanciones con la anterior ley a funcionar con la actual ley tanto como agravante como atenuante.

[665] Recuérdese que el art. 61 de la LGT de 1963, al igual que hacen los actuales arts. 191.1 y 192.1, eximía de sanción a aquel que regularizase su situación sin que hubiese mediado requerimiento de la Administración.

En concreto, se utiliza como atenuante en los casos a que se refiere el art. 198 y como agravante, como veremos, en la infracción recogida en el art. 203.

Por lo que se refiere a la espontaneidad como atenuante, lo que dice el art. 198 es que "si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior", es decir, que las sanciones a que nos acabamos de referir en el primero de los supuestos analizados así como también los límites mínimo y máximo referidos se reducirán a la mitad. De este modo, si concurre esta circunstancia atenuante la sanción será de una multa pecuniaria fija de 100 o 200 euros según se trate o no de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa o de una multa pecuniaria fija de 10 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en declaraciones relativas a la obligación de suministro de información de los arts. 93 y 94 con los límites mínimo y máximo reducidos respectivamente a 150 y 10.000 euros.

Número de personas o entidades cuyos datos hayan sido omitidos o se hayan declarado de forma inexacta o falsa en contestaciones a requerimientos individualizados o en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (art. 199.4 LGT).

Esta conducta será castigada con una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso si bien matiza el propio art. 199.4 que en el caso de las declaraciones realizadas en cumplimiento de la obligación de suministro de información sólo se aplicará esta regla cuando no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias pues para este último caso ya prevé el párrafo 5 de ese mismo artículo una sanción distinta.

En caso de que dicha información hubiese de ser suministrada obligatoriamente por medios electrónicos, informáticos o telemáticos y se hubiese hecho por medios distintos el importe de la multa será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 1.500 euros.

Respecto a este criterio debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto por el art. 198.2 "si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta Ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo". En otras palabras, que sólo resultará de aplicación esta herramienta de ajuste del importe de las sanciones para el caso de que no se produzca una actuación espontánea del obligado tributario que, aunque extemporánea, no viene motivada por el requerimiento de la Administración y que subsana las deficiencias en las que se había incurrido. Si se da esta circunstancia no aplicaremos el criterio del art. 199.4 pues se entenderá que no se ha cometido la infracción recogida en el art. 199 sino que se apreciará que se ha incurrido en la infracción del art. 198 pero fuera de estos casos resultará de aplicación la graduación prevista en este art. 199.4.

Número de cuentas en el extranjero; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero o sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero (Disposición adicional decimoctava LGT).

Pese a que traer a colación este criterio en este punto de la relación rompe un tanto la sistemática seguida por no estar contenido en el art. 199 LGT, creemos oportuno referirnos a él en este momento ya que guarda relación directa con los criterios contenidos en dicho artículo y porque

además debería haber sido recogido (naturalmente junto con la correspondiente infracción) en el capítulo III del Título IV LGT[666].

Se establece en la Disposición adicional decimoctava LGT un régimen de sanciones que variará en función del número de los bienes y derechos mencionados en el extranjero a razón de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a los mismos que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa con un mínimo de 10.000 euros, salvo en el caso de que la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria o en el caso de que la presentación de la declaración se haya realizado por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios pues en estos casos la sanción será de 100 euros por dato o conjunto de datos con un mínimo de 1.500 euros.

Entiende JIMENEZ NAVAS[667] que este régimen introducido por la modificación realizada en la LGT en virtud de la Ley 7/2012, de 9 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, desoye el principio de proporcionalidad puesto que se hace depender el importe final de la sanción únicamente del número de datos no declarados sin considerar cual es el valor real que

---

[666] PEDREIRA MENÉNDEZ J. "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero" en *QF*. Núm. 4, 2013. Págs. 33 y ss. En dicho artículo critica el referido autor la técnica legislativa utilizada por la Ley 7/2012, de 9 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En concreto señala que el haber recogido la infracción y el régimen de sanciones en una disposición adicional entorpece y estropea la estructura lógica de la LGT.

[667] JIMENEZ NAVAS M. del M. "El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal" en *Crónica Tributaria*. Núm. 3, extra, 2013. Págs.3-11

dichos datos tienen para la Hacienda Pública. Naturalmente dicha crítica se debe hacer extensible a los criterios contenidos en el art. 199 cuya redacción es anterior a la mencionada Ley 7/2012, de 9 de octubre. No compartimos del todo esta crítica pues entendemos que el hecho de que la sanción aumente a medida que mayor sea el número de datos ocultados a la Hacienda Pública no es sino una clara proyección del principio de proporcionalidad. No obstante sí tiene razón la autora en que quizá habría sido más acorde a la filosofía de dicho principio que se hubiese establecido una distinta graduación en función de la importancia de cada tipo de datos si bien creemos que este tipo de tareas debe ser llevada a cabo no por una norma con rango de ley sino por el correspondiente reglamento de desarrollo.

Importe de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 LGT).

En función del importe de dichas operaciones la multa será de mayor o menor entidad puesto que el art. 199 prevé que la multa a aplicar será proporcional al porcentaje que el importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas represente sobre el total de las operaciones que debieron declararse.

El art. 199.5 hace mención del "importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas" aunque suponemos que esta última expresión engloba tanto los importes inexactos como los importes falsos ya que el propio artículo señala como requisito *sine qua no*n para poder apreciar la concurrencia de la infracción que los requerimientos hayan sido contestados o las declaraciones de carácter general hayan sido presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos. No cabe otra interpretación posible de la expresión "incorrectamente declaradas" pues entender que esta fórmula sólo alude a los importes inexactos sembraría una laguna en torno a cómo se debería proceder para el cálculo de la sanción en el caso de importes con datos falsos.

En lo que se refiere a la determinación de la sanción, el art. 199.5 señala que si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas

incorrectamente supone un porcentaje inferior al 10% del total de operaciones que debieron declararse, se impondrá una multa pecuniaria fija de 500 euros. Ahora bien, si dicho porcentaje es superior al 10% entonces el art. 199.5 fija como sanción una multa de hasta un 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente y para calcular el importe exacto de la multa que corresponda imponer va a establecer una escala de posibles sanciones que, como adelantábamos, dependerá del importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas. En este sentido, dispone dicho artículo que "si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente".

Lo que no deja claro la ley es que ocurre cuando el porcentaje no es superior al 10% ni tampoco inferior al 10% sino que es exactamente de un 10% y tampoco el reglamento de desarrollo resuelve esta duda. La cuestión no es baladí puesto que si consideramos que el legislador quiso decir "cuando fuese igual o superior al 10%" entonces en el caso de que el importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas represente un porcentaje del 10% se aplicaría una multa pecuniaria proporcional del 0,5% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente. En cambio si lo que se interpreta es que quiso decir "igual o inferior al 10%" lo que procedería sería la imposición de una multa pecuniaria fija de 500 euros.

Ante la falta de un pronunciamiento convincente sobre la cuestión por parte de la doctrina nos inclinamos a pensar que la Administración Tributaria deberá colmar esta laguna casuísticamente y siempre con la solución que más beneficie en cada caso al sancionado.

En todo caso debemos tener en cuenta que, al igual que ocurría con la contestación a los requerimientos individualizados esta regla no es aplicable para el caso de las declaraciones realizadas por medios distintos a

los electrónicos, informáticos o telemáticos cuando exista la obligación de hacer la declaración por este tipo de medios pues para estos casos se prevé una multa fija del 1%.

Otro olvido inexplicable del legislador es el apuntado por BANACLOCHE PÉREZ- ROLDAN[668] y es que así como en la infracción por no presentar declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información tipificada en el art. 198.1 se establece un máximo del importe de la sanción en 20.000 euros, para las infracciones del art. 199. 5 de las que ahora nos estamos ocupando, no viene fijado ningún límite máximo. Ante este lapsus el citado autor propone aplicar analógicamente el límite del art. 198, es decir, que se fije el límite máximo en 20.000 euros. Esta solución no nos parece mala en tanto en cuanto beneficie al sancionado ya que, como se ha encargado de recordar el TC[669], la Constitución (en concreto su art. 25) no tolera la analogía *in peius* pero siempre que se utilice esta analogía como in *bonam partem*, podríamos valernos de este límite para colmar este olvido del legislador.

Por lo demás, para agravar de forma especial la comisión repetida de infracciones tributarias[670], tanto el criterio al que aludimos en tercer lugar como este que acabamos de analizar son declarados compatibles y utilizables simultáneamente con aquél y así se establece en el párrafo 6 del art. 199 que señala que "la sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias".

---

668 BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 226 y ss.

669 *Vid* PATÓN GARCÍA G. "Aplicación e interpretación de las normas tributarias" en VVAA *Derecho Tributario. Parte general* (Dir. COLLADO YURRITA M. A. / Coord. LUCHENA MOZO G. M.). Ed. Atelier. Barcelona, 2006. Págs. 123 y ss.

670 MUÑOZ PÉREZ M. / OBESO PÉREZ-VICTORIA B. "Infracciones y sanciones tributarias" en VVAA *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* (Dir. MARTINEZ LAFUENTE A.). Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004. Págs. 805 y ss.

Como hemos visto el tercer y el cuarto criterio son aplicables en el caso de que la infracción cometida se derive de un incumplimiento de la obligación de suministro de información de los arts. 93 y 94 pero mientras que el primero de ellos se refiere a declaraciones que no tienen por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, el segundo sólo es aplicable a aquellos casos en que no se cumple con la obligación de suministrar información que se refiera a datos expresados en magnitudes monetarias. Ahora bien, es posible que la información sea de naturaleza mixta, es decir, que tenga por objeto tanto datos monetarios como no monetarios y a estos supuestos no se refiere la ley pero si contamos con una prolija solución reglamentaria contenida en el art. 15 RGRST que parte como regla general de que se aplicarán las reglas previstas para el incremento de sanción relativas al incumplimiento de la obligación cuando la información tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias aunque con ciertos matices.

En efecto para el caso de que la información verse sobre datos monetarios y no monetarios al mismo tiempo atenderemos a lo dispuesto por el ya explicado art. 199.5 pero con una serie de reglas detalladas en el art. 15.3 RGRST de las que cabe verter dos críticas desde la perspectiva del principio de proporcionalidad.

Por un lado, para el caso de declaraciones que contengan datos tanto monetarios como no monetarios en las que los datos incorrectos, inexactos o falsos son exclusivamente los no monetarios (art. 15.3 a) se tomará como base de la sanción “el importe total del dato monetario vinculado a aquéllos o, de ser varios los datos monetarios relativos a la misma persona o entidad, el de mayor importe”. La doctrina ya ha apuntado que esta solución aplicada en términos estrictos puede resultar contraria al principio de proporcionalidad en aquellos casos en los que el dato no monetario no tenga mayor

relevancia y por el contrario el dato monetario vinculado a él si sea relevante[671].

Por otra parte, en caso de que los datos incorrectos, inexactos o falsos sean tanto los monetarios como los no monetarios la base de la sanción será "la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe contestado o declarado y el importe correcto del dato requerido o que hubiera debido declararse", en otras palabras, que sólo se van a tener en cuenta los datos monetarios. Pero entonces, siendo esto así, lo que se produce es una clara discriminación con respecto a aquellos supuestos en que se incumple la obligación de suministrar información expresada exclusivamente en magnitudes monetarias pues, debemos recordar, en este último caso la base de la sanción viene constituida por el importe total de las operaciones. Así pues, lo que se deduce de esta regulación es que en ambos casos la base de la sanción se fijará en atención a los datos monetarios pero mientras que en un caso (el del art. 199.5) la base será el total del importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas, en el que estamos analizando ahora la base vendrá determinada por la diferencia entre lo declarado y lo que hubiera debido declararse, importe que, obviamente, siempre será menor que el de la base de la sanción de la infracción del art. 199.5 pese a que en ambos casos sólo resultan relevantes los datos monetarios. En nuestra opinión esta solución es contraria al principio de proporcionalidad pues se castiga con mayor severidad declarar datos monetarios incorrectos, inexactos o falsos que declarar datos monetarios y no monetarios incorrectos, inexactos o falsos[672].

[671] Así por ejemplo MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit*. Pág. 213 o ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. *Infracciones y sanciones tributarias. Op. Cit*. Pág. 308.

[672] En sentido similar ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. *Infracciones y sanciones tributarias. Op. Cit*. Pág. 308.

Número de operaciones sin facturar o respecto de las cuales no se conserve la factura cuando como consecuencia de la infracción no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción (art. 201.2 b) LGT).

Como veíamos con ocasión del análisis del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, la regla general que establece la LGT en su art. 201 (en concreto en su párrafo segundo letra b) para castigar la falta de expedición o la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos es la de una "multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción" pero, para el caso de que "no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción", el art. 201.2 b) prevé que se deberá imponer una sanción de 300 euros "por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento". Obviamente, en este tipo de casos el número de operaciones a que se refiere la infracción jugará un papel determinante en el cálculo de la sanción a imponer por lo que también debe considerarse como un mecanismo de graduación de las sanciones.

Importe de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento de las obligaciones de comparecer, facilitar la actuación administrativa o la información requerida por la Administración Tributaria y número de requerimientos desatendidos (art. 203. 4 y 5 LGT).

Se trata de un criterio de graduación de las sanciones extremadamente complejo por su formulación ya que se va a aplicar a una infracción que, en realidad, engloba una amplia gama de conductas punibles y en el que la técnica normativa empleada por el legislador no ayuda en nada a la clarificación de su operatividad sino todo lo contrario pues demuestra, como apuntan MUÑOZ PÉREZ y OBESO PÉREZ- VICTORIA "importantes carencias desde el punto de vista de la sistemática y la claridad

expositiva"[673]. Se trata de una redacción barroca así como confusa e irregular[674] si bien su comprensión en algunos puntos queda más clara con la lectura del correspondiente artículo del reglamento de desarrollo, en concreto del art. 18 RGRST.

Estamos hablando de la infracción tipificada en el art. 203, esto es, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria que el propio artículo define al señalar cuando se entiende producida esta infracción, aunque se refiere a ella como circunstancia. Señala en concreto que se entenderá producida "cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones".

Pues bien, bajo el paraguas de esta infracción el art. 203 incardina una serie de conductas que pasamos a enumerar siguiendo el mismo orden que el previsto en el referido artículo.

La primera de dichas conductas es la consistente en no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. Nótese que el artículo no

---

[673] MUÑOZ PÉREZ M. / OBESO PÉREZ-VICTORIA B. "Infracciones y sanciones tributarias" en VVAA *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* (Dir. MARTINEZ LAFUENTE A.). *Op. Cit.* Pág. 832.

[674] En este mismo sentido Martínez Lago califica la redacción de "marasmo de difícil comprensión" MARTÍNEZ LAGO M. A. *Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal.* Ponencia dada en el XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, evento que organizó el Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Vigo el 21 de septiembre de 2012 y que está actualmente depositada en E-Prints Complutense. http://eprints.ucm.es/. Pág. 52

habla de negar o impedir sino simplemente de "no facilitar" de manera que cualquier actuación tendente a poner trabas al referido examen sería constitutivo de esta infracción[675].

La segunda conducta castigada por el art. 2013 es la de no atender algún requerimiento debidamente notificado.

En tercer lugar prevé como infracción el art. 2013 la incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

También tipifica dicho artículo la conducta consistente en negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias. Sólo se incurrirá en esta infracción cuando se deniegue el acceso indebidamente lo que significa que para que se produzca esta infracción se exige que el obligado se haya negado a que los funcionarios de la Administración Tributaria hayan entrado en un lugar al que tenían derecho lo que excluye, lógicamente, la posibilidad de apreciar que se ha cometido la referida infracción en el caso de que se haya denegado la entrada en su domicilio[676].

Y finalmente cierra este catálogo de ilícitos el castigo de las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

La regla general es que todas estas conductas se castigarán con una multa fija de 150 euros salvo que nos encontremos con algunas de las excepciones previstas en el propio art. 203 pero si bien el punto de partida parece sencillo (con una regla general clara en la que deberían encajar el grueso de las infracciones y con la advertencia de que existen ciertas

---

[675] LAMOCA PÉREZ C. *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria. Op. Cit.* Págs. 192 y ss.

[676] ANEIROS PEREIRA J*. Las sanciones tributarias. Op. Cit.* Págs. 120 y ss.

excepciones) lo cierto es que al analizar estas supuestas excepciones nos encontramos con que lo verdaderamente excepcional es que se aplique esta regla de la multa fija ya que en casi todos los casos lo que resultará de aplicación será el régimen previsto para las excepciones.

No es fácil el tratamiento de este criterio de graduación pero en realidad su complejidad no sólo deriva de la estructuración de las conductas que conforman el tipo del art. 203 sino también de la propia estructuración del criterio ya que va a tener una doble dimensión pues en algunos casos dos van a ser las circunstancias en virtud de las cuales se fijará el importe de la sanción cuando no sea aplicable la multa fija de 150 euros: el número de requerimientos desatendidos (en todo caso) y el importe de las operaciones a que se refiere la infracción (sólo en ciertos supuestos). Pero por si no fuese suficientemente complejo ya de por si, a esta pluralidad de conductas y a esta doble dimensión se añade el hecho de que no se establece que una de estas circunstancias se aplique a un tipo de infracciones y que la otra sea aplicable exclusivamente a otro tipo de ilícitos sino que se combinan ambas circunstancias para las distintas conductas.

Para empezar, en lo que se refiere al número de requerimientos desatendidos el art. 203. 4 señala que "cuando la infracción consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento".

Nos encontramos aquí nuevamente con la ya anteriormente mencionada repercusión de la falta de espontaneidad en la fijación definitiva del importe de la sanción por lo que, tal y como ya explicábamos, es innegable, que la falta de espontaneidad, pese a haber desaparecido del listado de criterios de graduación de las sanciones, es un elemento imprescindible en el cálculo de la sanción y en este caso el efecto que

produce es que ésta irá aumentando en importe a medida que vaya creciendo el número de requerimientos desatendidos.

Respecto a esta escala observa SÁNCHEZ HUETE que la graduación de las sanciones no es proporcional sino más bien progresiva ya que si entre el primer requerimiento y el segundo hay una diferencia de 150 euros en el importe de las multas a imponer en cada caso, entre el segundo y el tercero la diferencia se eleva a 300 euros[677].

Por otro lado, debe hacerse notar que, para evitar vulnerar la prohibición del *bis in idem*, el art. 18 RGRST ha aclarado que estas sanciones no son acumulables sino que "deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento". Nos parece correcta esta solución pues lo contrario significaría estar castigando la misma conducta hasta un total de tres veces. De hecho, no sólo nos parece correcta esta solución de cara a evitar incurrir en el *bis in ídem* sino que también permite evitar que por medio de dicha incursión se inculque el propio principio de proporcionalidad ya que, como ha sentado el TC en su sentencia 154/1990, de 15 de octubre, sancionar doblemente unos mismos hechos también contradeciría el principio de proporcionalidad puesto que con ello se quebraría la exigencia de mantener una adecuación entre la gravedad de la infracción y la sanción[678].

---

[677] SÁNCHEZ HUETE M. A. *Las infracciones en la nueva LGT*. *Perspectiva punitiva y garantista. Op. Cit.* Págs. 379 y ss.

[678] Según el TC "aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva, y la correspondiente condena ha de considerarse como «autosuficiente» desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representarla la ruptura de esa proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídica al inflingirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido".

Así pues, el número de requerimientos desatendidos tendrá una incidencia directa en el *quantum* de la sanción pero este criterio no se aplica de forma general a todas las conductas tipificadas en el art. 203 sino que el propio artículo delimita su ámbito de aplicación con una remisión al párrafo siguiente, es decir, circunscribe su objeto de una forma residual y por contraste con las conductas a las que se refiere el mismo artículo en su párrafo siguiente, remisión que se debe entender extendida (aunque el art. 203.4 no lo diga) al párrafo 6. Es evidente que cuando el legislador introdujo dicho párrafo en la LGT en virtud de la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, se olvidó de ajustar la redacción del párrafo 4 de manera que éste no debería decir en la actualidad "…en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente…" sino "a los previstos en los apartados siguientes" y por eso cuando se delimite el ámbito de aplicación del párrafo cuarto debe hacerse teniendo en cuenta lo dispuesto por los párrafos cinco y seis.

Para analizar cómo funciona este mecanismo de determinación de las sanciones de un modo completo hay que delimitar necesariamente las conductas comprendidas en esta infracción del art. 203 respecto de las cuales no será aplicable la escala que acabamos de describir sino que se aplicará lo establecido por los arts. 203.5 y 6 puesto que no todas las conductas de las tipificadas en estos dos apartados se regirán por del mismo modo. En concreto, únicamente no se acudirá al sistema general respecto a las conductas enunciadas en las letras a), c) y d) en el caso del art. 203. 5 y las enunciadas en las letras a), b) c) y d) para el caso del art. 203.6 si bien ni siquiera podemos decir que la regla especial del art. 203.5 sea aplicable a todas las conductas a las que se refieren dichas letras lo que complica todavía más, si cabe, la comprensión de este régimen.

Los supuestos para los que resultará de aplicación la escala residual de los requerimientos del art. 203.5 y los casos en que será aplicable la escala configurada por el art. 203.6 son sustancialmente similares aunque, como veremos, con alguna diferencia.

El primer conjunto de conductas que se regirán por lo dispuesto por el artículo 203.5 viene constituido por las siguientes: no aportar o no facilitar al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control, datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria.

Quedan fuera, por tanto, de esta excepción y resultará aplicable la regla del art. 203.4 respecto de la conducta consistente en no facilitar el examen de registros.

En segundo lugar también se castigará por la vía del art. 203.5 incumplir el deber de comparecer en el lugar y tiempo que se hubiese señalado.

Por último recoge la ley como conducta punible en virtud de lo dispuesto por el art. 203.5 incumplir la obligación de facilitar a los funcionarios de la Administración Tributaria la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.

Por tanto, esta excepción no está prevista para el caso de que se incumpla la obligación de facilitar a los funcionarios de la Administración Tributaria el reconocimiento de máquinas o explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.

Escapa a nuestra comprensión el motivo por el que el legislador ha decidido crear excepciones dentro de esta enumeración de supuestos y, en concreto, porqué ha estimado conveniente que se aplique la regla del art. 203.4 para los supuestos de que no se facilite el examen de registros o no se facilite el reconocimiento de máquinas o explotaciones. Lo coherente sería, por el contrario, que estos supuestos participasen de la misma suerte que el resto de conductas junto con las cuales se tipifican. Podría pensarse en que esto carece del más mínimo sentido y que en realidad se trata de un olvido del legislador y, en tanto que tal, debería realizarse una interpretación expansiva o analógica para aplicar también a estos supuestos lo dispuesto por el art. 203.5. Sin embargo, no puede aceptarse fácilmente esta aparentemente cabal interpretación puesto que, de no haber querido realizar

ninguna distinción, el legislador no tendría más que haber utilizado la misma técnica que la empleada en el art. 203.6, es decir, le habría bastado simplemente con referirse a todos estos supuestos con una alusión a las letras correspondientes del art. 203.1 en lugar de volver a enumerar todas las conductas con el consiguiente riesgo de dejarse alguna sin mencionar[679]. Además, en la medida en que esta interpretación analógica produciría un perjuicio en el sancionado debe descartarse rotundamente esta opción.

Otra interrogante que se plantea a la luz de la literalidad del art. 203 es la derivada de que se haya previsto expresamente que la conducta consistente en el incumplimiento del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria sólo se castigaría por la vía del art. 203.5 en el caso de que se atribuya a personas o entidades que realicen actividades económicas. Llama la atención no tanto por el hecho de que se diga implícitamente que si estas actuaciones fuesen imputables a personas que no desarrollen actividades de esta naturaleza se aplicaría la regla del art. 203.4 sino más por el hecho de que no se haya hecho extensible este matiz de aplicación del art. 203. 5 a la infracción consistente en no aportar o no facilitar al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control, datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria cuando lo cierto es que también este grupo de actuaciones parece destinado a personas o entidades que realicen actividades económicas[680].

Este desliz, sin embargo, fue corregido en el RGRST que en su art. 18.1 establece que “cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa

[679] Así el art. 203.6 LGT comienza señalando que “En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1…”

[680] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit*. Págs. 13 y ss.

consista en la desatención de requerimientos que no se efectúen a personas o entidades que realicen actividades económicas o que, referidos a actividades económicas, sean distintos de los previstos en el artículo 203.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 203.4 de dicha Ley".

Por tanto y aclarando todo lo anterior, debe concluirse que cuando las personas o entidades que realicen actividades económicas incurran en alguno de los supuestos a que nos acabamos de referir (todas las relacionadas en el art. 203.5) les será de aplicación el art. 203.5 mientras que si las mismas actuaciones son imputables a personas que no realicen actividades económicas, lo que resultará aplicable será el art. 203.4, es decir, les serán impuestas multas de 150, 300 o 600 euros según hayan desatendido un primer, segundo o tercer requerimiento.

Esta distinción ha recibido fuertes críticas por parte de la doctrina[681] por haberse basado en la persona que comete la infracción y no en el resultado lesivo en sí pero como quiera que sea esta explicación del art. 18.1 RGRST simplifica mucho las cosas y probablemente fue tomada como punto de partida por el propio legislador cuando mediante la Ley 7/2012, de 29 de octubre introdujo en la LGT el ya mencionado párrafo 6 del art. 203 que realiza la misma distinción entre el intervalo de sanciones que se impondrán a infractores que realicen actividades económicas de aquél otro que se tendrá en cuenta para las personas que no desempeñen actividades de esta naturaleza aunque para la peculiaridad de que se refiere al supuesto en que

[681] Así por ej. Sánchez Huete quien manifiesta el carácter discriminatorio de tal distinción en tanto que se basa en una presunción de peligrosidad que no siempre se constata y añade que "el Derecho Sancionador ha de reprimir conductas, y no categorías de personas. La entidad de la sanción ha de estar en función de la entidad de sus ilícitos, y no venir determinada por la cualidad de quien lo efectúa. Tales planteamientos, por discriminatorios y estigmatizadores, repugnan a un Estado democrático y de Derecho en donde la condición del sujeto no es, no puede ser, un desvalor en sí" SÁNCHEZ HUETE M. A. *Las infracciones en la nueva LGT*. *Perspectiva punitiva y garantista. Op. Cit*. Pág.385

las conductas de unos u otros tengan lugar en el marco de un procedimiento inspector.

Precisamente la introducción de este párrafo 6 va a romper los esquemas traídos por la doctrina hasta la fecha en el análisis de la infracción del art. 203 puesto que si bien antes de esta reforma legislativa el punto de partida era esencialmente la distinción entre las infracciones cometidas por personas que realizaban actividades económicas y personas que no realizaban actividades de esta naturaleza, con la previsión de una sanción específica para infracciones cometidas en quebrantamiento de medidas cautelares, en la actualidad, y al margen de dicho supuesto específico, la principal distinción parte de la delimitación de los supuestos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa generados por sujetos que estén siendo objeto de una inspección de aquellos otros supuestos en que estas conductas no han sido cometidas por sujetos inspeccionados. En el primer caso se aplicarán los criterios del art. 203.6 mientras que en el segundo, como queda dicho, se aplicarán los criterios del art. 203.5 para sujetos que desarrollen actividades económicas (aunque, como hemos visto, no para todas las conductas que engloba la resistencia, obstrucción, excusa o negativa pero para prácticamente todas) y los del art. 203.4 para los que no desempeñen este tipo de actividades y para aquellos que aún llevando a cabo actividades de esta naturaleza no incurren en las conductas descritas en el art. 203.5.

Una vez hecha esta aclaración pueden analizarse con mayor precisión las sanciones que se impondrán en los supuestos de infracción cometida por personas que realicen actividades económicas fuera de los casos de infracciones cometidas por obligados tributarios sujetos a inspección y debe comenzarse este análisis observando que para estos casos se prevé un mecanismo específico de graduación que en realidad engloba a su vez una doble herramienta de determinación de las sanciones.

Para empezar cabe señalar que, al igual que ocurría con los supuestos que se castigan en virtud de la vía del art. 203.4, influirá en la sanción el número de requerimientos desatendidos pues su importe variará

en función de si se ignora un requerimiento o si los requerimientos desatendidos son dos o tres. Por lo tanto, también para este grupo de infracciones tendrá relevancia el número de requerimientos desatendidos graduándose la sanción de tal manera que a mayor número de requerimientos ignorados, mayor importe de la sanción.

La graduación prevista es la siguiente:

En primer lugar se prevé una multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

En segundo lugar se establece que se impondrá una multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

Y finalmente la ley ha previsto la imposición de una multa pecuniaria proporcional y ello en dos casos: para el caso de que no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto y para el caso en que se hayan desatendido los requerimientos formulados en virtud de los arts. 93 y 94.

También para esta escala de graduación de las sanciones ha recogido el RGRST (en el segundo párrafo del art. 18. 2) la regla de que no serán acumulables sino que se impondrá la sanción que corresponda en función del número de veces que se haya desatendido el requerimiento.

Decíamos que teníamos una doble herramienta dentro de este art. 203.5 y ello se debe a que cuando nos encontramos en la hipótesis del tercer requerimiento desatendido nos vamos a encontrar con que la ley distingue dos supuestos.

Primero prevé un supuesto general en el que la multa que resultará de aplicación será una multa proporcional de hasta un dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se

produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros.

Se establece esta sanción para cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en términos generales y, según indican MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ RODRIGO[682], tanto para este supuesto general como para el segundo caso del que nos vamos a ocupar a continuación, se introdujeron mediante una enmienda parlamentaria una serie de reglas para, en virtud del principio de proporcionalidad, calcular el porcentaje de sanción que se aplicará en cada caso. En concreto lo que se estableció fue una graduación de la sanción que tendrá como referencia el porcentaje que sobre el importe de las operaciones que debieron declararse represente el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento desatendido. En este sentido señala el art. 203.5 que "si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 y 2 por 100 del importe de la cifra de negocios, respectivamente".

Este es el supuesto general pero a continuación contempla el art. 203. 5 LGT un segundo supuesto para el caso de que los requerimientos que hayan sido desatendidos se hubiesen formulado en aplicación de los arts. 93 y 94. Para estos casos el propio art. 203.5 prevé un multa distinta con límites distintos y así señala que la sanción consistirá en una "multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros". Se pregunta BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN[683] si este período al que se refiere la ley

[682] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Págs. 232 y ss.

[683] BANACLOCHE PÉREZ- ROLDÁN J. "La LGT/2003" en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. I, 2004. Pág. 325

en este punto como “año natural” es el “año anterior”. En efecto no queda del todo claro si dicho año natural que se toma como referencia es realmente el año natural correspondiente a aquél en el que se comete la infracción o, si por el contrario, el legislador ha tenido un lapsus y ha omitido involuntariamente el adjetivo “anterior”. En nuestra opinión por la forma en que se ha redactado la regla parece que se ha producido un olvido del adjetivo puesto que, de lo contrario, el legislador habría prescindido de la expresión “a aquél” y habría señalado directamente “en el año natural en el que se produjo la infracción”. Desde el momento en que el legislador introduce un término con el que hacer una comparación (“a aquél”) parece que efectivamente falta el otro elemento con el que se va a llevar a cabo dicha comparación y por lógica debería ser el año anterior. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que para el supuesto general, el art. 203.5 si establece que será el año natural anterior, por lo que debemos interpretar que también para este supuesto específico se debe tomar como referencia el año natural anterior.

Al margen de esto debemos señalar que al igual que ocurría con el castigo previsto para la infracción consistente en contestar incorrectamente a requerimientos individualizados de información que se hubiesen realizado en virtud de los artículos 93 y 94 y que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias (art. 199.5), también aquí se ha previsto una escala de sanciones deudora del principio de proporcionalidad que sería la siguiente: “si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5, 2, y 3 por 100 del importe de la cifra de negocios, respectivamente”.

En ambos casos debe observarse que no se presenta el problema planteado con relación al art. 199.5 en el que no queda claro que ocurre cuando el porcentaje de referencia es exactamente del 10 %. El art. 203.5 no plantea este problema puesto que, según lo que acabamos de ver, sólo se prevé una regla de graduación de las sanciones para el caso de que el

porcentaje sea superior al 10% pero no se establece que se aplique una sanción concreta para cuando el porcentaje sea inferior al 10% de lo que se colige que si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento representa un porcentaje igual o inferior al 10% se aplicará el mínimo establecido por el propio artículo, es decir, se impondrá una pena de 10.000 o 15.000 euros según se trate del supuesto general o de la infracción consistente en desatender el tercer requerimiento de información realizado en virtud de los arts. 93 y 94 respectivamente.

También en esta escala observamos un incremento desproporcionado de la sanción en función del número de requerimientos desatendidos puesto que se pasan de los 300 euros con los que se multa al que haya desatendido un requerimiento a los 1.500 euros de sanción para el que hubiese hecho caso omiso de dos requerimientos, es decir, una multa cinco veces superior, algo que parece completamente injustificado. Especialmente crítico con el tercer eslabón de la escala se muestra SÁNCHEZ HUETE para quien resulta no sólo absolutamente incomprensible sino incluso inquietante que se haga depender el importe de la sanción de la cifra de negocios en tanto que no queda acreditado el perjuicio económico causado y parece castigarse más la desobediencia que la vulneración del bien jurídico protegido careciendo la sanción impuesta de una correlación con el comportamiento infractor[684].

Finaliza el artículo 203. 5 LGT con dos reglas especiales que matizan lo explicado.

En primer lugar se señala que para el caso de que no se conozca el importe de las operaciones o de que el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores, es decir, se impondrá una multa de 10.000 y 15.000 euros respectivamente según se trate del supuesto general o de la falta de atención del requerimiento de información que deben contener las

[684] SÁNCHEZ HUETE M. A. *Las infracciones en la nueva LGT*. *Perspectiva punitiva y garantista. Op. Cit*. Págs.384 y ss.

declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94. Parece lógica esta solución ya que ya que si no se conoce el importe de las operaciones o si el requerimiento no se basa en magnitudes monetarias será imposible determinar qué porcentaje de las operaciones que se debieron declarar representa el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento desatendido[685].

En segundo lugar introduce el art. 203.5 la figura del arrepentimiento voluntario o de la rectificación al señalar que, no obstante todo lo dicho, "cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros" lo que significa que se combinan los criterios de importe de las operaciones y número de requerimientos desatendidos con el de la regularización espontánea anteriormente explicada.

La reciente novedad del régimen sancionador de la infracción de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se encuentra, como queda dicho, en la introducción de una regulación específica para el caso de que las infracciones hubiesen sido cometidas por personas objeto de un procedimiento de inspección. A este régimen especial se refiere el art. 203.6 LGT que ha sido duramente criticado por la doctrina[686].

---

[685] MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SANCHEZ–RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias. Op. Cit.* Págs. 232 y ss.

[686] En esta línea crítica se encuentran, entre otros muchos, los trabajos de Sánchez Pedroche (para quien la nueva tabla de sanciones resulta abusiva) o Jiménez Navas quien considera estas medidas sancionadoras completamente desproporcionadas en comparación con las previstas en el resto de apartados del art. 203 LGT. SÁNCHEZ PEDROCHE J. A. "Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude" *Op. Cit.* Págs. 101 y ss. / JIMENEZ NAVAS M. del M. "El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal" *Op. Cit*. Págs.3-11.

En esencia se sigue el esquema de combinar la falta de espontaneidad y el importe de las operaciones a que se refiera el requerimiento pero con una graduación ligeramente distinta en cuanto a los importes a los que se llegará tras la aplicación de este criterio.

Se distingue aquí nuevamente entre si la infracción fue cometida por una persona que realiza actividades económicas o si se imputa a personas que no realicen este tipo de actividades.

En cuanto a estas últimas la escala prevista es la siguiente:

1. Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

2. Multa pecuniaria fija de 5.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

3. Multa pecuniaria proporcional, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. En este último escalón, la sanción será diferente en función de si el incumplimiento se refiere o no a magnitudes monetarias. Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, mientras que si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción. En ambos casos el mínimo de la sanción será de 10.000 euros y el máximo será de 100.000.

Por lo que respecta a infracciones cometidas por personas o entidades que desarrollan actividades económicas, la ley va a prever un supuesto que podemos denominar común y un supuesto al que denominaremos específico. El supuesto común está previsto para el caso de que la infracción se refiera a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos y se ajusta al mismo esquema que el ya visto para las infracciones cometidas por personas que no desarrollen actividades económicas, a saber, una escala compuesta por tres niveles distinguiendo en el último de ellos la hipótesis en la que se conocen las magnitudes monetarias de aquella en la que no se conocen. La única diferencia la encontramos en los importes de las multas pues son ligeramente superiores. De este modo la estructura se describe en la ley con detalle de la siguiente forma:

1. Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas y del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas. En ambos casos la sanción tendrá un límite mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

El supuesto al que nos referíamos como específico es aquel en que la infracción se refiera a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o

consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones. En este supuesto la sanción prevista es de una multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Con respecto a estos topes máximos de 600.000 euros de multa TEJERIZO LÓPEZ[687] denuncia su carácter desproporcionado mediante la comparación del importe de este tipo de multas con la sanción prevista en el Código Penal para los delitos de atentado contra la autoridad pública puesto que, tal y como se deduce de la interpretación conjunta de los artículos 50 y 551 del Código Penal[688], la multa máxima que se puede imponer por la comisión de este delito es de 72.000 euros (sin perjuicio de que se podrá castigar este delito también con pena privativa de libertad, algo que, como es sabido, no cabría para sancionar las infracciones del art. 203 LGT). Hay, por tanto, 528.000 euros de diferencia entre la multa máxima que se puede imponer para sancionar el no comparecer o no facilitar la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto y la multa máxima que se puede imponer por un delito de atentado contra la autoridad lo que, en efecto, parece una diferencia desproporcionada[689].

---

[687] TEJERIZO LÓPEZ J. M. "Introducción" en VVAA *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M. Coord. CALVO VÉRGEZ J.) Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2013. Págs. 47 y ss.

[688] El art. 551 del Código Penal establece que además de la posibilidad de castigar los delitos contra la autoridad con una pena de prisión de dos a cuatro años también se podrá optar por la imposición de una multa de tres a seis meses. Por su parte el art. 50 explica cómo cuantificar las penas de multa y señala que, como regla general, se impondrán por el sistema de días-multa siendo la cuota diaria prevista para las personas físicas una cuota que tendrá un mínimo de dos y un máximo de 400 euros. Teniendo en cuenta esto, obtenemos que como máximo la pena de multa por atentar contra la autoridad será de 72.000 euros.

[689] Esta desproporción fue incluso advertida por el informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales que advertía de que la multa mínima de 20.000 euros es superior

De un modo similar al art. 203.5, el art. 203.6 finaliza con una regla de beneficio a favor de aquel que pague antes de la finalización del procedimiento sancionador al señalar que en este caso el importe de la sanción se reducirá a la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

Pero no termina ahí la regulación de la graduación de las sanciones para la infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa sino que, como ya adelantábamos, existe un último supuesto que es aquél en el que tales infracciones se hayan producido en quebrantamiento de medidas cautelares adoptadas durante un procedimiento de inspección, recaudación o sancionador. En tales casos el art. 203.8 establece que se impondrá una sanción del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

Reducción por pronto pago (art. 188.3 LGT)

Junto a todos estos criterios también debemos traer a colación un criterio de atenuación de las sanciones al que ya se aludió cuando tratamos las circunstancias de reducción y que, al igual que las circunstancias que venimos tratando, tampoco está contemplado en el art. 187: el pago de la sanción en determinados plazos.

Este criterio se contiene en el art. 188.3 que fue introducido con la finalidad de reducir la litigiosidad que se derivaba del hecho de que en los supuestos de reducción por conformidad no se perdiese el derecho a la

a la prevista por el Código Penal para castigar a quien por imprudencia leve causare la muerte a una persona ya que el art. 621 CP prevé sancionar este tipo de delitos con la pena de multa de 10 a 30 días, es decir, que como máximo el importe de dicha multa será de 1.200 euros. Vid *Informe remitido a la Dirección General de Tributos sobre el Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, Asociación Española de Asesores Fiscales, de 10 de mayo de 2012.*

reducción sí se impugnaba la sanción[690] aunque, pese a lo que pudiese parecer, no tiene una finalidad estrictamente recaudatoria ya que en el caso de que se aplique cumulativamente con la reducción del 30% por conformidad, no se exige el previo pago de la liquidación para disfrutar de este 25% adicional sino tan sólo el pago de la sanción[691].

Esta reducción ha sido criticada por la doctrina desde la perspectiva del principio de proporcionalidad en tanto que parece lógico pensar que sólo se podrán aprovechar de la posibilidad que brinda el art. 188.3 LGT aquellos que tengan cierta solvencia financiera y puedan afrontar el pago de la sanción mientras que aquellos que no dispongan de recursos suficientes para hacerlo acabarán pagando una sanción de mayor importe cuando en realidad unos y otros han incurrido en el mismo ilícito[692].

Distingue dicho artículo 188.3 dos supuestos en los que es aplicable y del que tuvimos oportunidad de tratar cuando analizamos el criterio de acuerdo o conformidad: el pago de la sanción en período voluntario y el pago de la sanción en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

---

[690] GIL DEL CAMPO M. / MELLADO BENAVENTE F. M. / MOLINA ALGUEA E. *La nueva ley de prevención del fraude fiscal. (Cap. Medidas contra el fraude en la recaudación)* Ed. Edición Fiscal CISS. Grupo Wolters Kluwer. Págs. 156 y ss. En dicho trabajo se pone de manifiesto el elevado número de recursos que se interponían contra las sanciones aún en el caso de que se hubiese prestado la conformidad ya que el recurso contra la sanción no hacía decaer el derecho a gozar de la reducción ya practicada.

[691] SÁNCHEZ HUETE M. A. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. *Op. Cit.* Págs. 176 y ss.

[692] CAMBRA GRAS J. M. / PÉREZ MIÑANA R. "Los efectos del acuerdo o conformidad del obligado tributario: la reducción de las sanciones" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). *Op. Cit.* Págs. 554 y ss.

Con respecto al supuesto en que la sanción se pague en período voluntario señala el art. 188.3 que resultará de aplicación este criterio cuando se pague en el plazo regulado en el art. 62.2 LGT[693].

En lo que se refiere al pago efectuado en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, debe señalarse que la ley exige dos requisitos para que se pueda hacer uso de este criterio.

En primer lugar se exige que la Administración tributaria hubiera exigido la constitución a su favor de un aval o la aportación de un certificado de seguro de caución para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento y en segundo lugar que dicho aplazamiento o fraccionamiento hubiese sido solicitado con anterioridad al vencimiento de los plazos regulados en el art. 62.2.

En ambos casos la reducción que se aplicará sobre la sanción será de un 25% matizando el propio art. 188.3 que en el caso de que resultase de aplicación la reducción por conformidad, este 25% se aplicará sobre el importe previamente reducido por la concurrencia de la conformidad. Sin embargo el propio art. 188.3 advierte de que este criterio de reducción por pago no será compatible y, por lo tanto, no será aplicable simultáneamente con el de reducción por acuerdo.

A la vista de todo lo expuesto a lo largo de este trabajo es relativamente fácil comprobar la incidencia que tiene el principio de proporcionalidad en toda la normativización de las relaciones Administración-

---

693 Este artículo 62 LGT dispone que "en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

administrado y en toda la actuación de la Administración. Esta intensa influencia pone de manifiesto que, sin ninguna duda, nos encontramos ante un principio cuya importancia es incuestionable y de cuyo cumplimiento depende en gran medida el progreso de nuestra sociedad en general y de nuestro ordenamiento jurídico en particular pero, por supuesto, su mayor aportación lo es al Estado del Bienestar porque, con su respeto, la justicia, la solidaridad y la equitativa distribución de los recursos y de la carga tributaria, dejan de ser meros objetivos y pasan a convertirse en una necesaria realidad.

Y si el principio de proporcionalidad contribuye decisivamente al logro del sostenimiento del Estado de Bienestar, no menos relevancia posee el hecho de que el reflejo de sus proyecciones permitirá que los ciudadanos tengan la completa certeza de que sus actuaciones serán castigadas en su justa medida por la Administración lo que resulta de una importancia capital en la medida en que redundará en el prestigio de ésta y afianzará la confianza que los ciudadanos tienen puesta en los Poderes Públicos que rigen su convivencia y su presente y diseñan su futuro. El ciudadano no puede vivir permanentemente bajo la espada de Damocles y por ello es indispensable que tenga la absoluta seguridad de que las moscas no se matarán a cañonazos o de que para mantener el orden en la calle si basta el empleo de un silbato, el órgano correspondiente no empleará la fuerza. Eso es la proporcionalidad.

6.3 RECAPITULACIÓN

Existen dos tipos de proporcionalidad. La subjetiva es la que impone al órgano actuante la observancia de una relación causa-efecto así como la obligación de graduar la sanción en función de los hechos que acontezcan. La otra es la proporcionalidad abstracta y exige al legislador que observe, en las normas punitivas, la coherencia entre los motivos determinantes del ilícito y las sanciones a imponer. El principio en su segunda vertiente no es novedosa por cuanto se contenía ya en el RSCL pero su consagración

actual tiene dos ejemplos claro en Derecho Positivo: la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y la LGT. Tiene también algunos ejemplos en nuestra jurisprudencia como se puede ver en la STC 141/1988, de 12 de julio en la que se declaraba parcialmente inconstitucional el art. 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por ser contrario al derecho a la tutela judicial efectiva.

En lo que toca a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre es el modelo a seguir por la restante normativa por ser la que cuenta con un mayor desarrollo de los principios de la potestad sancionadora de la Administración y del principio de proporcionalidad se ocupa en el art. 131, excluyendo las sanciones privativas de libertad (excesivas para un ilícito administrativo), estableciendo la denominada regla de no beneficio (necesidad de que al infractor no le resulte más ventajoso infringir la norma, aún pagando la sanción, que observar la norma en cuestión), y la regla de la adecuación (sería contraria al principio de proporcionalidad la imposición de una sanción de una cuantía considerable para castigar unos hechos constitutivos de una infracción ínfima).

La aplicación del principio de proporcionalidad es también evidente en la LGT que despliega sus efectos en tres ámbitos: el de las medidas cautelares, el del procedimiento de apremio y el del Derecho Tributario Sancionado. En relación a este último la LGT ha aportado una destacable novedad cual es la de que a partir de su entrada en vigor las sanciones han dejado de ser uno de los componentes de la deuda tributaria, lo cual ha desembocado inevitablemente en una regulación completamente autónoma de la potestad sancionadora respecto de la potestad tributaria.

Los principios por los que se va a regir la potestad sancionadora de la Administración Tributaria son los contenidos en el art. 178 que contiene una remisión expresa a los principios que rigen en materia administrativa (es decir los recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) si bien estos

últimos serán aplicados teniendo en cuenta las especialidades que tengan en Derecho Tributario.

La LGT ha desarrollado algunos de estos principios pero no el principio de proporcionalidad. No obstante, ello no significa que dicho principio carezca de importancia en el ordenamiento tributario sancionador sino más bien todo lo contrario pues su vigencia en este ámbito es una exigencia de la justicia y si no se ha prestado mayor atención a este principio es porque se ha procurado satisfacer la imprescindible seguridad jurídica que la imposición de sanciones exige. Prueba de su valor es que la LGT ha recogido distintos criterios de calificación de las infracciones así como también criterios de graduación de las sanciones.

La graduación de las sanciones en el Derecho tributario es una evidente manifestación de la aplicación del principio de proporcionalidad, quizá una de las más importantes y es que en esta rama del Derecho resulta especialmente exigible la adecuación de la importancia de la sanción que se imponga a la gravedad de la infracción. Lo que se exige, en pocas palabras, es que a la vista de las posibles cuantías de la sanción a imponer y teniendo en cuenta las circunstancias que conforman el supuesto de hecho, el órgano actuante elija la cuantía más equitativa. En el nuevo sistema sancionador tributario, el legislador ha optado como norma general por el establecimiento de una fórmula que determina el importe exacto de las sanciones a imponer en cada caso, lo cual supone la reducción drástica de la discrecionalidad. Ocurre, sin embargo, que esta regla no es predicable respecto de las siguientes infracciones: infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación; infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; e infracción por obtener indebidamente devoluciones, cuando sean calificadas de graves o muy graves. Para estas infracciones sí se ha previsto un intervalo para fijar la sanción exacta y es aquí donde realmente juegan un papel importante los criterios de graduación.

El principal desarrollo normativo de los criterios de graduación se ha producido respecto de los aplicables a las sanciones pecuniarias pero ello no quiere decir que no se haya previsto también la graduación de las sanciones no pecuniarias o accesorias. Lo que ocurre es que por su carácter accesorio respecto de las pecuniarias, la graduación de aquellas dependerá de estas y así cuanto más grave sea la sanción pecuniaria impuesta mayor será también la no pecuniaria.

Los criterios de graduación para las sanciones pecuniarias serán aplicables simultáneamente y podrán utilizarse en la medida en que resulten aplicables lo que encierra un doble significado: que sólo podrán aplicarse cuando la naturaleza de la infracción lo permita y que únicamente podrán ser utilizados cuando la ley lo diga expresamente (bien sea en el propio artículo regulador de la infracción o en otro artículo, como ocurre para el criterio de acuerdo o conformidad).

El art. 187 LGT recoge los criterios de graduación si bien se puede decir que son todos los que están pero no están todos los que son pues existen otros criterios que están regulados en otros artículos de la ley.

El primero de los criterios incluidos en el artículo 187 es el de la comisión repetida de infracciones tributarias. Pese a que el historial tributario del infractor es uno de los datos de mayor relevancia en las relaciones fiscales y no sólo es posible su utilización como circunstancia agravante en caso de reincidencia sino también como atenuante, en el caso de sujetos que cumplan normalmente con sus obligaciones tributarias, desafortunadamente, lo cierto es que la redacción definitiva de la LGT parece sólo recoger la vertiente de la reincidencia lo que supone la pérdida de una magnífica oportunidad para hacer frente a las exigencias predicadas por el principio de proporcionalidad, en el sentido de que tanto la modulación de la sanción para agravarla como la de reducirla cuando sea oportuno, contribuirían a lograr el ideal de dar a cada uno lo suyo.

Este criterio sólo resulta aplicable respecto de las llamadas infracciones contenidas en los artículos 191, 192 y 193 cuando tengan la

consideración de graves o muy graves y respecto de las recogidas en el art. 199. 4 y 5 y en el 204 LGT.

Para que resulte de aplicación este criterio es necesario que concurran una serie de requisitos: que exista una infracción anterior cometida por el imputado, que dicha infracción anterior sea de la misma naturaleza que la ahora imputada, que dicha infracción anterior de la misma naturaleza haya sido sancionada con carácter firme en vía administrativa y que no hayan transcurrido más de cuatro años desde que dicha sanción adquirió firmeza.

Se valora que el sancionado haya cometido en anteriores ocasiones la misma infracción o similares puesto que se concluye acertadamente que quien ya es consciente de que su conducta es contraria a la ley porque ya ha sido sancionado antes debe ser castigado con mayor severidad que quien sufre un reproche sancionatorio por primera vez. Sin embargo, es irrelevante para concluir que procede aplicar esta agravante que la infracción anterior que se toma como antecedente haya sido de la misma categoría (entendiendo por categorías leve, grave o muy grave) o que se haya cometido respecto del mismo tributo. Por otro lado, debe destacarse que no se conculca el principio de *non bis in ídem* ya que los hechos que se castigan son distintos, simplemente se tienen en cuenta los hechos castigados anteriormente como un reflejo del comportamiento reincidente del infractor.

Una de las principales críticas que se pueden hacer de la regulación de este criterio es que sea indiferente que el sujeto haya cometido dos o más infracciones puesto que el resultado sancionador será el mismo.

La infracción ha de ser de la misma naturaleza lo que implica, pese al automatismo de la aplicación de los criterios de graduación, que la Administración Tributaria ha de llevar a cabo un ejercicio de valoración previo a la imposición de la sanción para determinar si efectivamente son de la misma naturaleza la infracción que se va a sancionar y la/s anterior/es aunque en dicho ejercicio de valoración el órgano sancionador carecerá de margen de discrecionalidad.

Se requiere que la sanción impuesta a la infracción que actúa como precedente haya adquirido firmeza en vía administrativa ya que exigir una firmeza jurisdiccional convertiría, dada la considerable dilación en el tiempo en la resolución jurisdiccional de litigios en la materia, en ineficaz e inaplicable este criterio. Con todo, sería deseable, a los efectos de reducir litigiosidad, que en el supuesto de que la sanción anterior resulte anulada en vía contenciosa, la Administración aprecie esta circunstancia de oficio y revoque la sanción impuesta e imponga una nueva que se ajuste a las nuevas circunstancias (en el caso de que ya hubiese dictado la resolución sancionadora) o que tenga en consideración la anulación de la sanción anterior a los efectos de determinar el importe de la sanción que ahora se vaya a imponer.

El plazo de cuatro años se ha de contar desde que la sanción anterior haya adquirido firmeza, no desde que se haya impuesto y dentro de ese período es cuándo tiene que haberse cometido la infracción ahora castigada, siendo irrelevante cuando se haya cometido la infracción anterior y cuando se haya sancionado.

Por lo demás este criterio supone la imposición de un incremento de la sanción en una serie de porcentajes que crecen a medida que la infracción sea de mayor entidad salvo para las infracciones recogidas en los arts. 199 apartados 4 y 5 y 204 LGT ya que en estos casos la propia ley dispone que la sanción se incrementará en un 100%.

El segundo de los criterios es el mal llamado criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública. Se mide el perjuicio en términos relativos puesto que de lo que se trata es de castigar al infractor de un modo proporcional, o lo que es lo mismo, en la justa medida en que éste se haya enriquecido indebidamente, de manera que a mayor beneficio, mayor sanción.

Este criterio sólo resulta aplicable respecto de las infracciones de contenido económico (es decir, las tipificadas en los arts. 191, 192 y 193 LGT) y su funcionamiento se basa en la relación entre la llamada base de la sanción (la cantidad que se ha dejado de ingresar o la que se recibió

indebidamente) y la cantidad que debería haber ingresado el infractor o la cantidad que se obtuvo con la devolución. De esta relación se obtiene un porcentaje que, de ser superior al 10%, supondrá la aplicación de este porcentaje según una escala dividida en tres tramos que reflejan un incremento progresivo de la sanción cuanto mayor sea la diferencia entre lo que se debió pagar y lo que se pagó o lo que se debió haber obtenido y lo que realmente se obtuvo.

Esta es la razón por la que la denominación "perjuicio económico para la Hacienda Pública" resulta incorrecta ya que este criterio no tiene en cuenta este perjuicio económico sino más bien el beneficio que el infractor obtuvo sin tener derecho a ello o, dicho de otro modo, esta agravante que debería aplicarse en virtud de la cuantificación del daño causado se hace depender, por el contrario, única y exclusivamente de la diferencia entre lo que se ingresó y la cantidad total que se debió ingresar (o, en su caso, del importe de la devolución inicialmente obtenida) de tal manera que a medida que crezca dicha diferencia se irá incrementando en mayor medida el importe de la sanción. De este modo es posible que este criterio acabe por agravar en mayor cantidad la sanción para quienes causen un leve perjuicio económico para la Hacienda Pública que para quienes causen un considerable perjuicio económico. Todo dependerá de la cantidad que hayan dejado de pagar en relación a la cantidad que deberían haber pagado y no tanto del propio perjuicio económico en si

Por este motivo el nombre de este criterio debería ser en realidad "enriquecimiento injusto" o "beneficio indebidamente obtenido".

En nuestra opinión debería cambiarse el nombre del criterio recogido por la ley pero además debería crearse un nuevo criterio que recibiese el nombre de "perjuicio económico para la Hacienda Pública" cuyo contenido fuese realmente ese, es decir, que agravase la sanción en función del daño que se le hubiese causado. De este modo cuanto mayor fuese la cantidad que se dejó de pagar, en mayor medida se agravaría la sanción. No existiría inconveniente alguno para la creación de este criterio desde el punto de vista del *ne bis in idem* ya que lo que se castiga cuando se sanciona la infracción

es el hecho infractor en sí (con independencia en muchos casos del importe defraudado), es decir, el daño causado en sí mismo y no el impacto del mismo en las arcas de la Hacienda Pública mientras que aquí se consideraría única y exclusivamente la cantidad que se dejó de pagar.

También debe destacarse que este criterio, que podría haber servido también como atenuante pero que según la LGT actúa sólo como mecanismo de agravación de las sanciones, no sólo sirve para modular las sanciones sino que en ocasiones influye también en la clasificación de una infracción como leve, grave o muy grave.

El tercer criterio utilizado por la Ley es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, estableciendo el art. 187 LGT que se considera que el incumplimiento es sustancial cuando afecte a más del 20% de las operaciones sujetas al deber de facturación o documentación o como cuando consecuencia de dicho incumplimiento la Administración no pueda conocer el importe de dichas operaciones.

No es el art. 187 LGT sino el 201 LGT el que nos dice en qué consiste dicho incumplimiento de facturación o documentación y lo hace ordenando los comportamientos ilícitos en función de su gravedad, de menor a mayor, correspondiéndoles a cada uno de ellos diferente sanción, ordenación esta que no es sino un claro reflejo positivo del principio de proporcionalidad.

Precisamente la principal crítica que puede hacerse de la formulación de este criterio es que si bien se ha logrado proyectar el espíritu del principio de proporcionalidad para la configuración de la escala de sanciones que se impondrán a los distintos comportamientos infractores englobados en el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación, lo cierto es que a la hora de castigar la sustancialidad de dicho incumplimiento se opta por una regla no proporcional consistente en castigar, en virtud de este criterio de graduación, con un incremento del 100 % de la sanción con independencia de la mayor o menor gravedad de la infracción castigada. Dicho de otro modo, se recoge la influencia del principio de proporcionalidad en la determinación del importe inicial de la sanción pero paradójicamente no en la fijación final en virtud del criterio de graduación.

Por lo demás se trata de un criterio de un diseño normativo excesiva e innecesariamente complejo que requiere de una considerable labor interpretativa ya que no siendo suficiente con que se requiera de la lectura conjunta de dos artículos de la LGT (el 187 y el 201) para tratar de comprender el contenido y alcance de este criterio, dicha comprensión exige del correspondiente desarrollo reglamentario y, desafortunadamente, ni siquiera este es completo. En efecto y al contrario de lo que sucede con el resto de criterios de graduación, no basta con la lectura de la ley para saber cómo se fijará la sanción pues el art. 201 señala que la sanción se obtendrá de la aplicación de unos porcentajes sobre el conjunto de las operaciones que han originado la infracción pero debe acudirse al art. 17 RGRST para saber qué se entiende por dicho conjunto. La complejidad de este esquema todavía se hace mayor al explicar dicho art. 17 RGRST que el referido conjunto no es otro que la base imponible del Impuesto General sobre Ventas, como si tal impuesto existiese y en lugar de referirse a la base imponible del IVA, del Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de Ceuta y Melilla.

Otro aspecto que resulta criticable de la regulación de este criterio es que resulte de una excesiva frecuente aplicación y ello debido a que su apreciación se ha condicionado a un período concreto de comprobación o investigación del cumplimiento de la obligación tributaria o de satisfacción de un tributo concreto.

Por último, prevé el art. 187 LGT como criterio de graduación el acuerdo o conformidad del obligado tributario. La inclusión de la conformidad y el acuerdo en el listado de criterios de graduación ha sido polémica pues se trata de una inclusión que, en opinión de cierto sector doctrinal es desacertada. Por el contrario, hay otro sector doctrinal que entiende que es indiscutiblemente un criterio de graduación defendiendo que la principal diferencia que presenta este criterio respecto de los demás es que los anteriores poseen un comportamiento agravante mientras que el ahora comentado tiene una función reductora de la multa. A nuestro juicio, el hecho de que el legislador haya incluido este apartado entre los criterios de

graduación es lo suficientemente contundente como para no plantearse si goza o no dicha naturaleza aunque es evidente que posee ciertas características que lo diferencian claramente de los demás (además de lo dicho debemos destacar que se diferencia en cuanto posee una regulación específica en detalle en un artículo independiente y en que no es necesario que el artículo regulador de una infracción se refiera a él de forma expresa para que sea aplicable) actuando sobre la cuantía que se obtenga de la aplicación de los restantes criterios de graduación del art. 187 LGT sobre el importe inicial de la sanción y siendo de aplicación con anterioridad a la fijación del importe definitivo (no se aplica por tanto *ex post)*

Por lo demás, su aplicación resulta relativamente sencilla estando prevista para tres casos: la conformidad en los procedimientos de verificación de datos o comprobación limitada, la conformidad en los procedimientos de inspección y el acuerdo en los procedimientos de inspección. En los dos primeros se aplicará una reducción del 30% a lo que se añadirá una reducción de un 25% sobre el importe previamente reducido (es decir no sería un 30 + 25% sino un 17,5% del total pues se reduce el 25% de la sanción ya reducida por la aplicación del 30%) para el caso de que no interponga recurso contra la sanción y en el tercer caso se reducirá la sanción en un 50% siempre que no se interponga recurso administrativo (cuya interposición no sería posible en virtud del art. 212 LGT) o contencioso-administrativo) ya sea contra la regularización o contra la sanción y que se realice el ingreso de la sanción en el plazo que se determine.

La razón de ser de que en el caso de la reducción por acuerdo no se aplique esta reducción adicional del 30% se encuentra probablemente en el hecho de que la reducción por acuerdo ya comporta la garantía de pago y de que el sancionado no va a recurrir la sanción por lo que, teniendo en cuenta que el objeto de la referida reducción del 30% se fundamenta en la renuncia del sancionado a formular recurso contra la sanción, no tendría sentido prever también esta reducción para el caso de la reducción por acuerdo.

Respecto a la conformidad en los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada debe destacarse que se entenderá prestada de forma provisional salvo, dice la ley, en aquellos casos en que se requiera la conformidad expresa aunque lo cierto es que no hay ningún caso (salvo lo que se refiere a la conformidad respecto de los hechos y elementos determinantes de la deuda para los procedimientos de comprobación limitada) en que se exija la conformidad expresa. El hecho de que sea provisional significa que únicamente será definitiva cuándo la regularización sea firme e inatacable en vía administrativa y, como es provisional, si el beneficiado decide finalmente impugnar la referida regularización previamente aceptada perderá la reducción previamente aplicada del 30% lo que será exigido por la Administración sin más trámite que una mera notificación (aunque debiendo dar la oportunidad al sancionado de formular alegaciones) y en el caso de que se formule recurso contra la sanción se perderá el mencionado porcentaje del 25%. Debe destacarse que no se perderá la reducción del 30% en el caso de que se interponga un recurso contra la sanción y que no se perderá en el caso de que se ataque la propia liquidación acudiendo a cualquiera de las vías de revisión que están previstas en el art. 216 LGT.

En cuanto a la reducción por acuerdo se perderá tanto si se impugna en vía contenciosa la propuesta de regularización como si se recurre la sanción.

Existen otras características que distinguen estos tres supuestos pero el funcionamiento del criterio de acuerdo o conformidad es similar en todos ellos persiguiendo en todo caso adecuar la gravedad del comportamiento del infractor al importe de la sanción que le debe ser impuesta.

La modificación del régimen de los criterios de graduación con respecto al vigente bajo la anterior LGT parece de tal magnitud que en principio se diría que de todos cuantos criterios existían sólo permanece el de comisión repetida de infracciones tributarias habiéndose suprimido todos los demás. Sin embargo, este profundo cambio sólo es aparente puesto que un examen detenido del capítulo III del título IV (arts. 191 y ss.) LGT nos

debe llevar a concluir que no sólo el art. 187 contiene criterios de graduación de las sanciones sino que en dicho artículo únicamente se recogen criterios que serán aplicables respecto de las sanciones que proceda imponer para castigar infracciones que generan un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública mientras que en otros preceptos de esta Ley se han previsto otros mecanismos de graduación no por ello menos importantes y que resultan de aplicación para las infracciones que no generan un perjuicio económico para la Hacienda Pública, entendiendo por tal aquél que sea inmediato y previsible. Dichos criterios son los siguientes.

En primer lugar encontramos el criterio del número de personas o entidades no incluidas en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 (art. 198.1 LGT). Dicho criterio supone la variación de la sanción en función de si dicho número es mayor o menor.

En segundo lugar tenemos el criterio de regularización espontánea a iniciativa del propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria (art. 198.2 LGT). Es un criterio en realidad ya previsto en la anterior regulación sólo que en aquél entonces la falta de cumplimiento espontáneo, en cuanto criterio de graduación, sólo se utilizaba con efectos agravatorios mientras que con la actual LGT se puede usar también, como funciona en este caso, para atenuar la sanción, reduciéndola en concreto a la mitad.

En tercer lugar destacaremos el criterio del número de personas o entidades cuyos datos hayan sido omitidos o se hayan declarado de forma inexacta o falsa en contestaciones a requerimientos individualizados o en declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (art. 199.4 LGT). Este criterio no se aplicará respecto de las obligaciones que tengan por objeto datos que vengan expresados en magnitudes monetarias ni tampoco en aquellos casos en que el obligado tributario presente una declaración incorrecta, incompleta o falsa y antes de que la Administración lo requiera presente una

complementaria o sustitutiva para regularizar la primera. Así mismo debe tenerse en cuenta que variará el importe de la sanción en función de si se trata de declaraciones sobre las que existía la obligación de utilizar medios telemáticos o no siendo que en el primer caso se agrava la mitad del importe que en el segundo.

El cuarto criterio al que cabe referirse ni siquiera está recogido en el texto de la ley sino en una Disposición adicional (la decimoctava) introducida por la Ley 7/2012, de 9 de octubre y se trata del número de cuentas en el extranjero; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero o sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero. La doctrina ha criticado dicho criterio tanto desde un punto de vista formal (su inclusión en una disposición adicional en lugar de junto con los demás artículos dedicados por la ley al régimen sancionador dista mucho de ser correcta) como desde un punto de vista material pues hay autores que consideran desproporcionada la graduación de la sanción instaurada en virtud de este criterio. Por el contrario no compartimos del todo esta última crítica pues entendemos que el hecho de que la sanción aumente a medida que mayor sea el número de datos ocultados a la Hacienda Pública no es sino una clara proyección del principio de proporcionalidad. No obstante sí es cierto que quizá habría sido más acorde a la filosofía de dicho principio que se hubiese establecido una distinta graduación en función de la importancia de cada tipo de datos ocultados.

El quinto criterio que debemos traer a colación es del importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas y en este caso la sanción variará en función del porcentaje que represente el importe de las operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (debiendo entender comprendidas tanto las declaradas inexactas como falsas) sobre el importe del total de operaciones que debieron declararse.

Debe tenerse en cuenta que variará el importe de la sanción en función de si se trata de declaraciones sobre las que existía la obligación de utilizar medios telemáticos o no (el importe se agrava la mitad en el primer

caso respecto de lo que agrava el segundo) y que si bien el legislador ha establecido una multa diferente para el caso de que el porcentaje que representen las operaciones afectadas sea inferior al 10% (multa fija de 500 euros) o sea superior al 10% (multa proporcional de hasta un 2%), nada ha establecido para el caso de que sea igual a dicho porcentaje (ni superior ni inferior, igual) lo que obligará a la Administración Tributaria a decidir qué hacer si se da ese supuesto debiendo tomar su decisión siempre en beneficio del imputado. También será necesaria la interpretación de la Administración Tributaria para colmar la laguna que se produce en relación al límite máximo de la sanción a imponer de acuerdo con este criterio, pudiendo aplicar analógicamente el límite previsto para la infracción consistente en no presentar declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 LGT (es decir, 20.000 euros).

Por lo demás debe llamarse la atención sobre el hecho de que en el caso de que las obligaciones se refiriesen tanto a datos expresados en magnitudes monetarias como no expresados de ese modo, lo que se tendrá en cuento si se da este supuesto son los datos que se expresen en magnitudes monetarias lo que puede dar lugar a resultados desproporcionados y, en todo caso, produce distorsiones y discriminación por la comparación con el tratamiento otorgado a las infracciones que únicamente tengan por objeto datos monetarios (en cuyo caso la sanción será más leve).

El sexto de los criterios que nos ofrece la ley más allá de los relacionados en el art. 187 es el del número de operaciones sin facturar o respecto de las cuales no se conserve la factura cuando como consecuencia de la infracción no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción (art. 201.2 b) LGT). Este criterio debe ser analizado en relación al criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación para el caso de que la infracción consista en la falta de expedición o de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos pues si como consecuencia de la comisión de esta

infracción no fuese posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, lo que procederá será la imposición de una sanción de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

El séptimo y último criterio es con diferencia el más complejo de todos pues tiene en cuenta dos variables: el número de requerimientos desatendidos y el importe de las operaciones que originaron la infracción. La regla general según el art. 203 es que la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria se sancionen con una multa fija. Sin embargo, esta regla general presenta tantas excepciones que acaba por convertirse en una excepción.

A la hora de actuar, este criterio de graduación de las sanciones distingue fundamentalmente entre si las infracciones han sido cometidas en el marco de una inspección o no, si bien tanto en un caso como en el otro a su vez se distingue entre si la infracción fue cometida por alguien que desempeñe actividades económicas o no, distinción ésta última que no es del todo perfecta puesto que hay ciertas conductas que, sin quede claro el porqué, aunque sean realizadas por personas que desarrollen actividades económicas se sancionarán del mismo modo que aquel con el que se sanciona a las personas que no llevan a cabo este tipo de actividades.

El principio de proporcionalidad está presente en estas distinciones puesto que se castigará con más dureza a los que cometan las mencionadas infracciones siendo objeto de una inspección que al resto y, a su vez, en general se castiga más severamente a quien realice actividades económicas que a quien no, distinción ésta que ha recibido fuertes críticas de la doctrina por fijarse la agravación de la sanción no en lo lesivo de la conducta sino en la cualidad de la persona que comete la infracción. Finalmente- y por si no fuera poco complicado el diseño de este criterio- en el caso de infracciones consistentes en no atender la obligación de suministrar la información exigida en virtud de los artículos 93 y 94 LGT también se distingue el importe de la sanción a imponer en función de si el requerimiento se refiere o no a magnitudes monetarias.

No obstante lo dicho debe reseñarse que hay otros aspectos de este criterio que deben ser criticados desde la perspectiva de la proporcionalidad. En concreto se aprecia que cuando se aplica la teóricamente regla general la graduación de la sanción será progresiva y no proporcional y en algunos casos se puede afirmar que la regulación de los posibles importes de las sanciones resulta desproporcionada si comparamos el techo de sanciones previsto en la LGT con el contemplado por el Código Penal ya que debiendo ser este último más severo resulta en cambio que prevé límites inferiores.

Para concluir el análisis del régimen sancionador de la LGT desde el punto de vista del principio de proporcionalidad debe analizarse conjuntamente con los criterios de graduación de las sanciones la existencia de un criterio de atenuación de las mismas que es el regulado en el art. 188.3 LGT y que es el de reducción por pago. Dicha reducción será aplicable en caso de que se haya efectuado el pago de la sanción en período voluntario o cuando se haya formalizado en el plazo o plazos fijado/s por el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento. En ambos casos la reducción será del 25% del importe previamente reducido por la aplicación de la reducción por conformidad.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CONCLUSIONES

PRIMERA. La concepción actual del principio de proporcionalidad debe mucho a la reconstrucción que del mismo se llevó a cabo en la época de la Ilustración y al trabajo realizado por la Escuela Prusiana en el siglo XIX pero en realidad se trata de un principio que, desde los albores de la civilización, ha estado presente en nuestra sociedad. Ya desde la Edad Media podemos apreciar una relación directa entre el Derecho Penal (rama del ordenamiento jurídico donde nace el principio) y el germen jurídico de lo que acabaría por convertirse en el Derecho Financiero y Tributario en lo que al principio de proporcionalidad se refiere, puesta de manifiesto por el carácter retributivo de las penas que condujo a la identificación de la sanción como un componente más de la deuda tributaria lo que sólo con la actual LGT lograría superarse.

Si bien en los ordenamientos jurídicos europeos el principio tendría una consolidación destacada durante la posguerra de la Segunda Guerra Mundial, en nuestro país, pese a que podemos resaltar tímidas manifestaciones de los postulados de este principio tanto en Derecho Positivo (así en la LGT de 1963 encontramos la previsión de una multa proporcional y de un listado de criterios de graduación de las sanciones) como en las sentencias de nuestros tribunales, no sería hasta la aprobación de la Constitución Española de 1978 cuando se reforzaría decididamente este principio pasando a convertirse desde entonces y con cada vez más fuerza, en uno de los principios estelares de nuestro ordenamiento jurídico.

SEGUNDA. La definición del principio de proporcionalidad reviste una gran complejidad tanto por su (cada vez menos) cuestionada naturaleza jurídica como por lo cercano de sus límites a los caracteres que retratan algunas figuras jurídicas afines como la equidad, la razonabilidad, la igualdad, la prohibición del abuso de Derecho o la Buena Fe. No obstante y pese a las dificultades y obstáculos encontrados, debemos concluir que se

trata de un Principio General del Derecho y que cuenta con elementos que lo definen como una figura jurídica autónoma e independiente.

TERCERA. Pese a los titubeos iniciales de la jurisprudencia y a que no exista una completa unanimidad doctrinal al respecto, resulta innegable el carácter constitucional del principio de proporcionalidad si bien no se encuentra expresamente proclamado en la Constitución ni puede derivarse su reconocimiento de un precepto en concreto sino que su fundamentación constitucional se halla dispersa en varios artículos de la Carta Magna.

Podemos deducir su consagración de su relación con los valores de igualdad y justicia (arts. 1 y 9.2 CE) y con la dignidad de las personas (art. 10.2 CE); de la obligación de la Administración de servir con objetividad los intereses generales (art. 106 CE en relación con los principios de justicia tributaria contenidos en el art. 31 CE); del control judicial de las actuaciones de la Administración (art. 103 CE) para evitar la desviación de poder entendida esta también como la obligación de la Administración de adecuar el contenido de sus actos a los fines que los justifican; de la existencia de límites a la autonomía financiera de las Administraciones (recogidos en diversos artículos del Título VIII CE) en tanto que éstas estarán condicionadas por los principios de igualdad, solidaridad y la prohibición de adoptar medidas sobre bienes situados fuera de su territorio y en tanto que aquella deberá ser satisfecha y alcanzada de forma proporcionada; de la configuración de la naturaleza del sector público autonómico en especial atención a la necesidad de destinar bienes que sean suficientes para que la Administración alcance los fines fijados pero sólo aquellos que sean estrictamente necesarios en el marco del déficit estructural fijado por ley de acuerdo con el principio de estabilidad presupuestaria; y finalmente de su consideración como una de las principales herramientas para lograr la interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos (art. 9.1 CE).

CUARTA. El principio de proporcionalidad está estructurado sobre la base de unos presupuestos (principio de legalidad y justificación teleológica) y está integrado por una serie de elementos (presupuesto de hecho, medios y fin) pero además su existencia depende de una serie de requisitos que son

de dos grandes tipos: los extrínsecos (la competencia y la motivación) e intrínsecos (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto).

QUINTA. La competencia sancionadora constituye un *requisito sine qua non* de la proporcionalidad en tanto que la LGT ha diseñado un sistema de reparto de competencias para sancionar entre los distintos órganos de la Administración Tributaria basado en la relación lógica de que a mayor gravedad de la sanción, mayor jerarquía debe tener el órgano que debe imponerla. Además se establece en la LGT que las medidas restrictivas de derechos individuales o intereses legítimos serán acordadas por el órgano competente que deberá realizar una ponderación previa entre el fin perseguido por las mismas y los perjuicios que se causarán al afectado.

SEXTA. La motivación de las resoluciones sancionadoras tributarias si bien no está expresamente exigida por la LGT es un requisito de ineludible cumplimiento tanto por la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (que sí la exige expresamente) como por la obligación recogida por la propia LGT de que las resoluciones sancionadoras contengan los criterios de graduación de las sanciones aplicados. La motivación es un claro requisito de la proporcionalidad ya que si el órgano sancionador no explica cuáles son las razones por las que decide imponer la sanción y por las que ha decidido optar por determinada sanción, no será posible saber si la sanción impuesta es de utilidad para lograr el fin perseguido por la norma, si no había otro medio menos restrictivo para lograrlo ni si realmente es más beneficioso para la sociedad en su conjunto la imposición de la sanción o no.

SÉPTIMA. La justificación teleológica es un presupuesto material del principio de proporcionalidad en tanto que este sólo resultará de aplicación cuando la medida adoptada persiga un fin constitucionalmente legítimo y socialmente relevante. En este sentido, tanto el TC como el TEDH han considerado que la lucha contra el fraude fiscal y la evasión de capitales permite la adopción de medidas que restrinjan derechos fundamentales de los ciudadanos.

OCTAVA. El principio de legalidad es presupuesto del principio de proporcionalidad en tanto que toda potestad administrativa ha de venir

atribuida por una norma con rango de ley siendo función del principio de proporcionalidad determinar cómo ha de ser usada esa potestad previamente atribuida.

NOVENA. Una de las principales funcionalidades del principio de proporcionalidad será la de ser utilizado como herramienta de control del ejercicio de potestades discrecionales, si bien la existencia de estas en Derecho Tributario ha sido ampliamente discutida. Es cierto que para limitar la discrecionalidad se ha creado la figura de los conceptos jurídicos indeterminados -usados en la LGT en casos como el de las actas con acuerdo- e incluso se ha reconocido la existencia de los denominados conceptos jurídicos indeterminables pero el principio de proporcionalidad constituye un medio de incomparable eficacia para evitar que la discrecionalidad se convierta en arbitrariedad.

La discrecionalidad no sólo existe en Derecho Tributario sino que debe existir puesto que contribuye de forma determinante a lograr el necesario equilibrio entre la sanción definida por la ley y el importe que se deba fijar para cada caso en atención a las circunstancias concurrentes. Ahora bien el uso de esta técnica debe estar sujeto a límites estrictos y debe ser controlado por el Poder Judicial cuyos órganos, por lo general, se limitarán a controlar la regularidad de su uso atendiendo a la competencia, el procedimiento y, muy especialmente, el fin y anulando, en su caso, la decisión adoptada pero sin fijar ellos el contenido del acto administrativo. La proporcionalidad precisamente será de suma utilidad para corregir todos aquellos posibles excesos que la Administración Tributaria haya podido cometer en el uso de la discrecionalidad que atesora y servirá como guía para comprobar si la Administración Tributaria ha impuesto el castigo menos restrictivo y el más adecuado según las circunstancias concurrentes y el fin perseguido.

DÉCIMA. Uno de los campos donde el principio de proporcionalidad desempeña un mayor protagonismo es en el de la protección de los derechos fundamentales. Será utilizado tanto para evaluar la acción de la Administración como del Poder Legislativo en todas aquellas actuaciones

que afecten al contenido no esencial de dichos derechos. Cuando se juzgue la labor del legislador se utilizará con carácter general un control de evidencia o razonabilidad si bien cuando aquél haya establecido límites a bienes jurídicos especialmente relevantes se utilizará un control de intensidad intermedia o justificabilidad que servirá para determinar si fueron utilizados los medios más adecuados y menos restrictivos para lograr el fin perseguido.

UNDÉCIMA. La aplicación del principio de proporcionalidad se reflejará a través de un proceso integrado por tres elementos: el presupuesto de hecho (que es la actuación que se considera debe ser castigada y que debe venir previamente definida en la norma habilitante), los medios (que deben ser adecuados y lo menos gravosos posibles) y el fin (que es el objetivo cuya satisfacción legitima la actuación administrativa y cuyo cumplimiento puede ser origen de conflictos en cuanto que sea incompatible con otros fines que la Administración deba atender).

DUODÉCIMA. El control de la actuación de los Poderes Públicos efectuado a través del principio de proporcionalidad consiste en un juicio realizado en tres fases o a través de tres subprincipios o test. En la primera fase se comprobará si la medida enjuiciada era idónea para conseguir el fin propuesto (subprincipio de idoneidad o utilidad). En la segunda fase se analizará si la medida adoptada era necesaria o imprescindible para alcanzar dicho fin (subprincipio de necesidad o indispensabilidad) y en la tercera y última fase se determinará si la medida objeto de control conlleva más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o intereses protegidos con los que entre en conflicto (subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto o razonabilidad).

Este control ha de realizarse respecto de la actuación de todos los Poderes Públicos si bien debe ser ejercitado con la adecuada mesura cuando de lo que se trate es de enjuiciar la actuación del legislador puesto que no debe servir este instrumento para que el TC sustituya la voluntad del legislador y sus criterios por los propios.

DECIMOTERCERA. El subprincipio de idoneidad sirve para averiguar si la medida analizada resultaba útil para alcanzar un fin constitucionalmente legítimo, gozando de tal naturaleza no sólo aquellos que se deriven (ya sea directa o indirectamente) de la Constitución sino también aquellos otros que aunque no se deduzcan de ésta sean compatibles con ella, como sería el caso de la lucha contra el fraude fiscal en cuanto fin y como medio para por un lado asegurar el cumplimiento del deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y por otro para garantizar el derecho de todos a que la contribución de cada uno sea la justa. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que el TC ha declarado reiteradamente (así ocurrió cuando anuló el art. 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF) que el hecho de que un fin sea legítimo no convierte automáticamente en legítimos los medios para alcanzarlo sino que estos deben estar sujetos igualmente a controles independientes que examinen si los medios se ajustaron a los principios que marcan su uso.

Sabremos que una medida era útil cuando contribuya decisivamente al objetivo propuesto si bien el análisis de idoneidad será relativo pues bastará con que la medida se presente como idónea en el momento en que fue adoptada y aún cuando el cambio de circunstancias le haya restado efectividad y además no será necesario que la medida comience a surtir los efectos deseados de inmediato. Tampoco se aplicará con rigidez este subprincipio al analizar el grado de cumplimiento del fin perseguido puesto que los objetivos a alcanzar son varios, podría bastar con que se hayan satisfecho los más importantes para concluir que la medida era idónea.

DECIMOCUARTA. Desde el punto de vista del Derecho Sancionador, el subprincipio de idoneidad supondrá para el legislador la obligación de recoger un listado de infracciones (que se consumarán tanto por acción como por omisión pero siempre con la exteriorización de la conducta infractora) que respondan a la necesidad de garantizar la indemnidad del bien jurídico protegido, que es principalmente la potestad recaudatoria de la Administración Tributaria como medio para posibilitar el cumplimiento del

deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y la justa distribución de la riqueza.

Paralelamente el legislador ha de diseñar un sistema que permita asignar a la Administración medios con los que desempeñar eficazmente su labor debiendo asegurar un nivel adecuado de difusión de las obligaciones tributarias que garantice un óptimo grado de conocimiento por parte de sus destinatarios. Todo ello, claro está, sin perder de vista la necesidad de garantizar el contenido esencial de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Una vez puestos a disposición de la Administración Tributaria los medios adecuados, el subprincipio de idoneidad impone a ésta la obligación de elegir de entre estos el que resulte más acertado en función de las circunstancias concurrentes en el caso concreto y según la regla de la lógica de medios a fines.

DECIMOQUINTA. El subprincipio de necesidad supone que se ha de elegir de entre los medios que resulten idóneos aquél que cause menores perjuicios a los derechos e intereses de los afectados. La comparación entre las distintas alternativas ha de hacerse utilizando todos los criterios que se tuvieron en cuenta para adoptar la medida objeto de análisis y para concluir que supera este test debe llegarse a la convicción no de que dicha medida no es excesivamente gravosa sino que es la que más benigna con los referidos derechos e intereses para lo cual será necesario utilizar un índice de lesividad de las distintas medidas objeto de comparación.

En dicho análisis ha de tenerse en cuenta que la aplicación del Derecho Tributario Sancionador debe regirse por el principio de *última ratio* y que no es la mayor severidad de las sanciones la que necesariamente consigue que se cumpla la ley sino que el verdadero elemento disuasorio de un régimen sancionador se halla en la certeza que tenga el ciudadano de que en caso de infringir la ley recibirá un castigo.

DECIMOSEXTA. Para el legislador el subprincipio de necesidad supone básicamente que, de entre todos los medios que permitan la consecución de un fin, tendrá que decantarse por recoger aquellos que

menores restricciones impongan a los derechos y libertades del individuo. Esto supondrá que la configuración del listado de infracciones y sanciones deberá atender al daño que las conductas que se tipifiquen causen al bien jurídico protegido y a las distintas alternativas de que se disponen para lograr su protección, algo que el legislador olvida en ocasiones tal y como ha ocurrido con la conducta consistente en la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Para la Administración Tributaria el test de necesidad supondrá el deber de elegir de entre los medios previstos por el legislador aquél que resulte menos lesivo para los particulares.

DECIMOSÉPTIMA. El subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto conlleva que los perjuicios que implica la adopción de la medida cuestionada no sean superiores a los beneficios que comporta. Ha de hallarse, por tanto, un equilibrio razonable entre las ventajas y desventajas pero debiendo ser mayores los beneficios para el interés general que el daño causado a los derechos de los afectados.

Para el legislador supondrá, entre otras cosas, que cuanto mayor sea la intervención en el derecho afectado mayor debe ser la importancia del fin perseguido y ello implicará que deberá llevar a cabo una labor de ponderación entre los bienes y derechos en conflicto.

Para la Administración conllevará la prohibición de infligir daños que resulten excesivos para lograr el propósito buscado, es decir, le obligará a evitar aquellas lesiones que no sea imprescindible causar para conseguir el fin perseguido. Para poder tener la certeza de que se respeta esta máxima la Administración ha de ponderar la intensidad de los perjuicios que se causen y los beneficios que se obtengan y ello a través de un proceso que discurrirá a través de tres fases: la determinación de los derechos o principios que entran en conflicto y la asignación a cada uno de ellos de un valor o peso; la comparación de dichos derechos o principios para averiguar cuál de ellos

tiene mayor importancia; y el establecimiento de una relación de precedencia condicionada.

DECIMOCTAVA. Si bien el TS no ha realizado la misma labor de construcción técnica del principio de proporcionalidad que ha llevado a cabo el TC sí resulta evidente que aquél ha defendido reiteradamente el carácter constitucional de dicho principio resaltando su naturaleza de Principio General del Derecho. Desde su punto de vista, el principio de proporcionalidad constituye un elemento que condiciona la actividad administrativa en general e influye decisivamente en el ejercicio que se haga de la potestad sancionadora actuando como guía en la fijación de las sanciones y como instrumento de control y limitación de la discrecionalidad de la que la Administración goza en la materia. Lo esencial, para el TS, es que este principio obliga a que la imposición de sanciones haya de adecuarse a los hechos que constituyen la infracción.

DECIMONOVENA. Pese a que el principio de proporcionalidad es a día de hoy una de las principales referencias para evaluar la constitucionalidad de una norma, su tratamiento ha sido vacilante en la jurisprudencia del TC para el que dicho principio parece tener la doble consideración de principio constitucional y Principio General del Derecho.

Es especialmente intenso su uso para el análisis de toda aquella normativa que afecte a derechos fundamentales actuando como mecanismo de garantía para impedir la prohibición de exceso y sirviendo como instrumento para la ponderación entre derechos y libertades en conflicto.

En cuanto a su uso para evitar la prohibición de exceso destaca la jurisprudencia constitucional que su utilización impone que las actuaciones de la Inspección Tributaria deban ser proporcionadas para que se entiendan respetados derechos tales como el derecho a la intimidad o el derecho a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo. Además es notable su influencia en la propia médula del sistema tributario ya que si bien éste debe estar inspirado por el principio de igualdad, no toda desigualdad está proscrita sino que incluso se debe afirmar que cierta diversidad en el tratamiento a los contribuyentes es necesaria para respetar el principio de

capacidad contributiva. Lo que determinará el principio de proporcionalidad en cuanto instrumento al servicio de la garantía de la igualdad tributaria es que sólo estarán prohibidas aquellas distinciones que, entre otras cosas, acarreen consecuencias que no sean adecuadas o proporcionadas.

Respecto a su utilización como mecanismo de ponderación de derechos su importancia deriva de la imposibilidad de establecer jerarquías internas de derechos *a priori* y de la necesidad de evitar el uso abusivo de ciertos derechos en detrimento de otros. En opinión del TC el deber de contribuir equitativamente al sostenimiento de los gastos públicos y su inherente derecho a una justa distribución de la carga fiscal prevalecerá con carácter general sobre derechos como la intimidad o la inviolabilidad del domicilio pero dicha prevalencia deberá hacerse efectiva con mesura y razonabilidad, es decir, se debe siempre evitar el sacrificio innecesario y excesivo de los derechos afectados.

VIGÉSIMA. La proporcionalidad abstracta o proporcionalidad en la ley obliga a que exista una coherencia entre los ilícitos y las sanciones a imponer para castigarlos y el punto de referencia de dicho tipo de proporcionalidad en nuestro ordenamiento jurídico lo constituye el art. 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre que impone la prohibición de castigar las infracciones administrativas con la privación de libertad, el principio de que no puede ser más ventajoso para el infractor incumplir la norma que el pago de la sanción (algo que, pese a que la ley no lo diga expresamente, debe ser observado tanto por el legislador como por la Administración a la hora de imponer la sanción) y la obligación de que exista una adecuación entre la gravedad de la infracción y la sanción aplicada para garantizar lo cual se han previsto en dicho artículo una serie de criterios de graduación que serían traspuestos a la LGT. Pese a las críticas doctrinales recibidas, la elección de los referidos criterios ha sido loable y, aunque mejorable, se trata de una relación acertada y necesaria. La inclusión entre dichos criterios de la intencionalidad ha despertado algunos recelos pero es correcta ya que es un elemento que no forma parte del tipo de los ilícitos pues la responsabilidad en la comisión de las infracciones no exige voluntariedad necesariamente

sino que basta con que se aprecie negligencia para que surja el deber de castigar.

VIGESIMOPRIMERA. El hecho de que con la actual LGT la sanción haya dejado de ser un componente de la deuda tributaria ha supuesto que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se inspire en unos principios propios que ha importado del Derecho Administrativo Sancionador y que serán aplicados por la Administración Tributaria de forma directa pero con las especialidades propias del Derecho Tributario. Entre dichos principios figura el de proporcionalidad una de cuyas principales manifestaciones es la previsión de una serie de criterios de graduación de las sanciones cuyo uso contribuye decisivamente a lograr el necesario equilibrio entre infracción y sanción y que serán utilizados tanto para la fijación de las sanciones pecuniarias como de las no pecuniarias en la medida en que resulten aplicables (es decir, cuando resulten de aplicación tanto por la propia naturaleza de la infracción como porque un artículo de la LGT lo haya previsto).

Dichos criterios vienen recogidos esencialmente en el art. 187 LGT pero hay otros criterios con función graduadora que no vienen enumerados en el citado precepto. Pese a lo polémico de su clasificación, se pueden dividir dichos criterios en dos grandes bloques: circunstancias agravantes y circunstancias de reducción.

VIGESIMOSEGUNDA. El criterio de comisión repetida de infracciones tributarias es un claro trasunto del criterio de reincidencia pues se trata de un mecanismo de agravación de las sanciones que tiene en cuenta el historial del obligado tributario y persigue infundir en el infractor una represalia de la suficiente entidad como para conseguir que deponga su conducta y se conciencie de que debe cumplir con sus obligaciones tributarias.

La regulación de esta agravante, compatible con el principio de *non bis in ídem*, presenta, sin embargo, algunas deficiencias como es el hecho de que no se haya hecho distinción alguna entre si el sujeto sancionado ya lo ha sido antes una o más veces pues, de alguna manera, la ley debiera prever, mediante el establecimiento de una escala progresiva, castigos más

severos para aquél que tenga un dilatado historial sancionador que para que aquél que hubiera cometido una sola infracción sin que, en ningún caso, se pudiese, eso sí, a imponer una sanción de cuantía superior a la prevista para la infracción de que se trate.

Otra crítica que puede hacerse es que la LGT no haya previsto la incidencia del comportamiento previo del infractor como atenuante rebajando la sanción a aquellos obligados tributarios que habitualmente sí respeten las normas.

Un punto clave en la regulación de la agravante es el de la exigencia de su firmeza en vía administrativa. El hecho de que se exija que la sanción que se toma como precedente ya haya adquirido firmeza es un acierto ya que es necesario que el infractor tenga la certeza de que su conducta es contraria a la ley para que se le pueda considerar merecedor de una sanción más dura. Sin embargo el hecho de que la firmeza que se exija sea administrativa y no jurisdiccional potencia el incremento de la litigiosidad en la vía contencioso-administrativa porque en el caso de que la sanción antecedente sea finalmente anulada en esta última sede, obligaría al sancionado a acudir de nuevo a los tribunales para que se ajuste la última de las sanciones y se le reduzca el importe indebidamente agravado. Para evitarlo, lo deseable es que la Administración aprecie de oficio el cambio de circunstancias y revoque la sanción indebidamente incrementada e imponga una nueva con el importe correcto o, si esta aún no ha sido impuesta, lo tenga en consideración para la fijación de la cuantía de la sanción a imponer.

VIGESIMOTERCERA. El criterio del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública supone, en principio, el traslado al ámbito tributario del criterio de la naturaleza de los perjuicios causados y únicamente fue recogido en su vertiente de agravante pese a que podía modular la sanción también como atenuante.

Pese a lo que podría colegirse de su denominación, el contenido de este criterio no responde al objetivo de agravar la sanción cuanto mayor sea el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública sino más bien al de endurecer el castigo a medida que sea mayor el beneficio indebidamente

obtenido por el infractor de manera que cuanto mayor sea la diferencia entre la cantidad que este debió haber ingresado y la que ingresó en realidad o la diferencia entre la cantidad inicialmente obtenida con la devolución y la que debió haber percibido, más se agravará la sanción. Por tal motivo, dicho criterio debería rebautizarse con el nombre de "beneficio indebidamente obtenido" y ser completado con un criterio que se denominase "perjuicio económico causado a la Hacienda Pública" pero que verdaderamente sea un criterio que suponga que la sanción sea más severa cuanto mayor sea el daño causado al Erario Público sin que la existencia de este criterio complementario suponga una vulneración del *ne bis in idem*.

VIGESIMOCUARTA. El criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación es de todos los criterios de graduación aquél que cuya definición está diseñada con una técnica más compleja y confusa. Tan es así que para la determinación de su alcance es necesaria la interpretación conjunta de los arts. 187 y 201 LGT así como del art. 17 RGRST y aún la lectura de dichos preceptos ha de ser completada con una labor de interpretación.

El art. 187 LGT se limita a establecer cuando el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación se considera sustancial siendo necesario acudir al art. 201 LGT para saber en qué consiste el incumplimiento de dicha obligación de facturación o documentación pero cómo este último fija la sanción que corresponde mediante un porcentaje que se ha de aplicar sobre una magnitud que no define, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el art. 17 RGRST que es el que explica qué debe entenderse por "conjunto de las operaciones que haya originado la infracción". El problema es que esta definición realizada por el mencionado art. 17 RGRST no goza de la deseable rotundidad porque no utiliza terminología legal sino que alude al Impuesto General sobre Ventas, impuesto que como tal no aparece recogido en ninguna norma y ello obliga a realizar una interpretación complementaria para concluir que se refiere al conjunto de impuestos que gravan las transmisiones empresariales (IVA,

Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación vigente en Ceuta y Melilla).

Además de lo criticable que resulta su conceptuación, el criterio adolece de una tara todavía mayor y es que si bien el art. 201 LGT recoge las proyecciones del principio de proporcionalidad al clasificar las distintas conductas que constituyen el ilícito del incumplimiento de la obligación de facturación o documentación según un esquema que responde a un progresivo endurecimiento de las sanciones a imponer según sean más graves las conductas a castigar, lo cierto es que esta proporcionalidad no se da en la regulación de la medida en que se ha de agravar la sanción en virtud del comentado criterio de graduación ya que las sanciones de las distintas conductas se incrementarán en un porcentaje idéntico: el 100%.

VIGESIMOQUNTA. Recoge el art. 187 LGT un cuarto criterio de graduación de las sanciones cuya naturaleza ha sido discutida por cierto sector doctrinal que no acepta su condición de criterio de graduación: el criterio del acuerdo o conformidad.

Se trata este de un criterio de graduación de las sanciones que posee una serie de características que lo distinguen de los demás: se utiliza para atenuar el importe de las sanciones que hubiesen sido previamente agravadas por los otros criterios del art. 187 LGT, cuenta con un artículo (el 188 LGT) que lo desarrolla específicamente y no necesita que las normas reguladoras de las distintas infracciones prevean expresamente su aplicabilidad. Pero pese a esta especial configuración es indudable que se trata de un criterio de graduación de las sanciones. Primero porque la LGT lo califica de tal y segundo porque se aplica antes de determinar de forma definitiva el importe de la sanción.

Es este criterio una clara manifestación del principio de proporcionalidad en cuanto que contribuye a valorar en cierta medida que el infractor reconoce la infracción (en el caso del acuerdo) o que implícitamente acepta que no volverá a reincidir en el futuro en su conducta infractora.

Otro aspecto que resulta especialmente llamativo de la regulación de este criterio es que el infractor pierda su derecho a la reducción del 30% del

importe de la sanción aplicable por conformidad en el caso de que decida formular recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación resultante y no en cambio si decide instar un procedimiento de revisión frente a la misma o si decide recurrir la propia sanción (el 25% adicional en cambio sí lo perdería en caso de que se recurra la sanción), Además dicho importe previamente reducido que será exigido por la Administración sin más requisito que la notificación al interesado (sin tramitarse procedimiento de ningún tipo).

VIGESIMOSEXTA. Con la LGT de 2003 se produce un cambio de paradigma en el régimen sancionador y la regulación de los criterios de graduación representa uno de los mayores exponentes de esta nueva ordenación. Tanto es así que de todos los criterios recogidos en la anterior LGT, únicamente ha permanecido en el artículo 187 el de comisión repetida de infracciones tributarias. No obstante, ello no quiere decir que todos los demás criterios de graduación de la vieja ley hayan desaparecido. Sí han perdido su consideración de criterios de graduación el de resistencia, excusa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración (ahora una infracción); el de ocultación de datos (criterio de graduación de ciertas infracciones); y el de comisión de infracción por medios fraudulentos o por persona interpuesta (también criterio de graduación de infracciones en lo que toca al uso de medios fraudulentos) y ello debido a que su consagración como criterios de graduación suponía una quiebra del principio de *ne bis in idem*. El resto, sin embargo, no han desaparecido pese a que no se encuentren entre los criterios del art. 187 LGT sino que sencillamente se han transformado.

Existen, por lo tanto, otros criterios de graduación en la LGT además de los del art. 187 y son aquellos que resultan de aplicación a las infracciones que no suponen un perjuicio económico a la Hacienda Pública, entendiendo por tal aquél que sea directo y previsible.

Estos criterios son el resultado de la transformación de los otros dos criterios de la anterior ley. Así siguen en la actual ley el criterio de “falta de cumplimiento espontáneo o retraso en el cumplimiento” y el de la

trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria. El primero se ha transformado de tal manera que, sin perjuicio de aquellos supuestos en los que funciona como una circunstancia de exoneración, ahora se valora no sólo la falta de cumplimiento espontáneo (en virtud de la graduación de las sanciones según el número de requerimientos desatendidos) sino el propio cumplimiento o regularización espontánea que sirve como atenuante. Por su parte el criterio de la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria se ha transformado en los criterios de número de personas o entidades no incluidas en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información de los arts. 93 y 94; el del número de personas o entidades cuyos datos hayan sido omitidos o declarados de forma inexacta o falsa en cumplimiento de dicha obligación o en contestaciones a requerimientos individualizados; el del número de cuentas en el extranjero; títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero o sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero el de importe de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas; y el del importe de las operaciones a las que se refiere el incumplimiento de las obligaciones de comparecer, facilitar la actuación administrativa o la información requerida por la Administración Tributaria.

VIGESIMOSÉPTIMA. De todos los criterios no regulados por el art. 187 el más complejo es, sin duda alguna, el del importe de las operaciones a las que se refiere el incumplimiento de las obligaciones de comparecer, facilitar la actuación administrativa o la información requerida por la Administración Tributaria y el número de requerimientos desatendidos. El esquema diseñado por dicho criterio parte de una regla general y una serie de excepciones pero lo cierto es que, dado el entramado de excepciones recogido por el art. 203 LGT, la regla supuestamente general es la que acaba por convertirse en la excepción.

Con este criterio de graduación se distingue fundamentalmente entre si las infracciones han sido cometidas en el marco de una inspección o no, si bien tanto en un caso como en el otro a su vez se distingue entre si la

infracción fue cometida por alguien que desempeñe actividades económicas o no, distinción ésta última que no es del todo perfecta puesto que hay ciertas conductas que, sin que quede claro el porqué, aunque sean realizadas por personas que desarrollen actividades económicas se sancionarán del mismo modo que aquel con el que se sanciona a las personas que no llevan a cabo este tipo de actividades.

El principio de proporcionalidad está presente en estas distinciones puesto que se castigará con más dureza a los que cometan las mencionadas infracciones siendo objeto de una inspección que al resto y, a su vez, en general se castiga más severamente a quien realice actividades económicas que al que no. Finalmente- y por si no fuera poco complicado el diseño de este criterio- en el caso de infracciones consistentes en no atender la obligación de suministrar la información exigida en virtud de los artículos 93 y 94 LGT también se distingue el importe de la sanción a imponer en función de si el requerimiento se refiere o no a magnitudes monetarias.

No obstante lo dicho hay otros aspectos de este criterio que resultan criticables desde la perspectiva de la proporcionalidad. En concreto se aprecia que cuando se aplica la teóricamente regla general la graduación de la sanción será progresiva y no proporcional y en algunos casos se puede afirmar que la regulación de los posibles importes de las sanciones resulta desproporcionada si comparamos el techo de sanciones previsto en la LGT con el contemplado por el Código Penal ya que debiendo ser este último más severo resulta en cambio que prevé límites inferiores.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

BIBLIOGRAFÍA

AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. “Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria” en *Crónica Tributaria.* Núm. 134, 2010.

ALAEZ CORRAL B. “Defensa de la Constitución, libertades de expresión e información y principio de proporcionalidad (a propósito de la STC 136/1999 de 20 de julio de 1999)” *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*. Núm. 3, 1999.

ALEGRE MARTINEZ M. A. *La dignidad de la persona como fundamento del ordenamiento constitucional español.* Ed. Universidad de León, Secretariado de Publicaciones. León, 1996.

ALESSI R. *Instituciones de Derecho Administrativo* (Tomo I). Ed. Bosch. Barcelona, 1970.

ALEXY R. “Balancing, constitutional review and representation” *International Journal of constitutional law.* Vol. 3, núm. 4, 2005.

ALEXY R. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Fundación Beneficentia et Peritia Iuris. Madrid, 2004.

ALEXY R. “La fórmula del peso” en VVAA (Ed. CARBONELL M.) *El Principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional.* Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, 2008.

ALEXY R. “Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica” en *Doxa: Cuadernos de filosofía del Derecho*. Núm. 5, 1988.

ALEXY R. *Teoría de los derechos fundamentales*. Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2007.

ALONSO GARCÍA E. *La interpretación de la Constitución.* Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1984.

ALMENAR BELENGUER J. y RIPLEY SORIA D. en VVAA (Coord. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS J. M.)

Comentarios a la Ley General Tributaria. Ed. Thomson Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2008.

ÁLVAREZ GARCÍA V. *El concepto de necesidad en el Derecho Público.* Ed. Civitas. Madrid, 1996.

ALVAREZ MARTINEZ J. *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de los tributos*. Ed. La Ley. Madrid, 2007.

ANEIROS PEREIRA J*. Las sanciones tributarias.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2005.

ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. *Infracciones y sanciones tributarias.* Ed. Lex Nova. Valladolid, 2005. Pág. 172.

ANÍBARRO PÉREZ S. / SESMA SÁNCHEZ B. "Infracciones y sanciones tributarias y procedimiento" en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.) *Los nuevos reglamentos tributarios* Ed. Thomson Civitas. Cizur Menor (Navarra), 2006.

APARICIO PÉREZ A. "Principio de igualdad y ordenamiento tributario" en VVAA *XI Jornadas de Estudio. El principio de igualdad en la Constitución Española. Volumen I.* Ed. Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid, 1991.

ARAGONÉS BELTRÁN E. *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*. Ed. CEDES. Barcelona, 1995.

ARCE y FLÓREZ- VALDÉS J. *Los principios generales del Derecho y su formulación constitucional*. Ed. Civitas Ediciones SL. Madrid, 1990.

ARISTÓTELES *Ética a Nicómaco.* Traducción por FERNANDEZ AGUADO J. Ed. CIE Dossat. Madrid, 2001.

ARROYO ZAPATERO L. "Derecho penal económico y Constitución" en *Revista Penal*. Núm. 1, 1998.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Informe remitido a la Dirección General de Tributos sobre el Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la*

prevención y lucha contra el fraude, Asociación Española de Asesores Fiscales, de 10 de mayo de 2012.

ATIENZA RODRÍGUEZ M. / RUIZ MANERO J. *Ilícitos atípicos.* Ed. Trotta. Madrid, 2000.

BALLBÉ PRUNÉS M. "Derecho Administrativo" en *Nueva Enciclopedia Jurídica.* (Tomo I). Ed. Seix. Barcelona, 1951.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN J. *Guía práctica de sanciones tributarias.* Ed. La Ley. Madrid, 2005.

BANACLOCHE PÉREZ- ROLDÁN J. "La LGT/2003" en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. I, 2004

BANDEIRA DE MELLO C. A. "Control jurisdiccional de los actos administrativos" en *Revista de Administración Pública.* Núm. 110,1986.

BARCELONA LLOP J. *Ejecutividad, ejecutoriedad y ejecución forzosa de los actos administrativos.* Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria. Santander, 1995.

BARNES VÁZQUEZ J. "Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario" en *Revista de Administración Pública.* Núm. 135, 1994.

BARNÉS VÁZQUEZ J. "El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar" en *Cuadernos de Derecho Público.* Núm. 5, 1998.

BARROSO ASENJO P. / LÓPEZ TALAVERA M. M. *La libertad de expresión y sus limitaciones constitucionales.* Ed. Fragua. Madrid, 1998.

BAYONA DE PEROGORDO J.J. "El procedimiento sancionador" en *RIF*. Núm. 16, 1996.

BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE I. *Honor y libertad de expresión.* Ed. Tecnos. Madrid, 1987.

BERNAL PULIDO C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales y Políticos. Madrid, 2007.

BERNAL PULIDO C. “Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales en la Constitución Española?” en *Doxa: cuadernos de filosofía del Derecho.* Núm. 30, 2007.

BERNAL PULIDO C. “Tribunal Constitucional, legislador y principio de proporcionalidad. Una respuesta a Gloria Lopera” en *Revista Española de Derecho Constitucional.* Núm. 75, 2005.

BOBBIO N. *Teoría dell ordinamento giuridico*. Ed. Giappichelli. Torino, 1960.

BOSCH CHOLBI J. L. y GARCÍA MORENO A. “Breves reflexiones sobre la aplicación de la metodología y hermenéutica del Derecho constitucional al Derecho Financiero” en VVAA *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2005.

BLANCO CAMPAÑA J. *El Derecho contable en España*. Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.

BRAVO ARTEAGA J. R. *Derecho Tributario. Escritos y reflexiones*. Ed. Universal del Rosario. Bogotá, 2008. Págs. 64 y ss.

BUEYO DÍEZ- JALÓN M. “Extinción y reducción de las sanciones tributarias: los criterios de graduación de las sanciones” en VVAA *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* (Dir. MARTINEZ LAFUENTE A.). Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004.

CALVO ORTEGA R. *Curso de Derecho Financiero*. Ed. Thomson, Civitas. Cizur Menor (Navarra), 2012.

CALVO ORTEGA R. *Derecho Tributario. Parte General.* Ed. Thomson, Civitas. Cizur menor (Navarra), 2008.

CALVO ORTEGA R. “Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos” en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 80, 1969.

CALVO ORTEGA R. "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero" en *Hacienda Pública Española*. Núm. 1, 1970.

CALVO VÉRGEZ J. "Principio de preferencia de ley: su delimitación en la nueva Ley General Tributaria y la necesidad de clarificar su diferenciación con el principio de reserva de ley en materia tributaria" en *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. I, 2004.

CAMBRA GRAS J. M. / PÉREZ MIÑANA R. "Los efectos del acuerdo o conformidad del obligado tributario: la reducción de las sanciones" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.) Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.

CAMPOAMOR Y OSORIO R. *Doloras, poemas y humoradas.* Ed. Compañía Ibero- americana de publicaciones. Madrid/ Buenos Aires, 1920.

CANO MARTÍNEZ DE VELASCO J. I. *La equidad en el derecho privado Derecho y justicia.* Ed. JB Bosch Editor. Barcelona, 2009.

CARBONELL M. "El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales" en VVAA (Ed. CARBONELL M.) *El Principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional.* Ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, 2008

CARRETERO PÉREZ A. / CARRETERO SANCHEZ A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Ed. Revista de Derecho Privado, EDERSA. Madrid, 1992.

CASADO OLLERO G. "Tutela judicial y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario" en *VVAA Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena)*. Ed. Universidad del País Vasco. Bilbao, 1993

CASINOS MORA F. "La presencia de los rasgos esenciales del principio de proporcionalidad en el pensamiento clásico y en el derecho

romano (I)" en VVAA. *Presente y Futuro de la Constitución Española de 1978.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2005.

CASTÁN TOBEÑAS J. *La idea de equidad y su relación con otras ideas, morales y jurídicas, afines. (*Discurso leído por el Excmo. Señor Don José Castán Tobeñas, Presidente del Tribunal Supremo. Solemne apertura de los tribunales celebrada el 15 de septiembre de 1950). Ed. Instituto Editorial Reus, Centro de Enseñanza y Publicaciones. Madrid, 1950.

CAZORLA PRIETO L. M., "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. Vol. I. Ed. IEF. Madrid, 1979.

CLÉRICO L. "Proporcionalidad, prohibición de insuficiencia y la tesis de la alternatividad" en VVAA (Coords. CLÉRICO L., SIECKMAN J.- R. y OLIVER- LALANA D.) *Derechos fundamentales, principios y argumentación. Estudios sobre la teoría jurídica de Robert Alexy.* Ed. Comares. Granada, 2011.

CICCOTTI E. *Esclavitud en Grecia, Roma y el mundo cristiano: apogeo y ocaso de un sistema atroz.* Ed. Círculo Latino. Barcelona, 2005.

COBO OLVERA T. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero (estudio normativo y jurisprudencial).* Ed. El Consultor de los ayuntamientos y juzgados. Madrid, 2002.

COLLADO YURRITA M. A. "Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano" *Civitas. REDF*. Núm. 54, 1987.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria.* Ed. IEF.

CONSEJO DE REDACCIÓN DE TRIBUNA FISCAL (DE BRUNES IBARRA J. M. / PEDRAZA BOCHONS J. V. / MAGRANER MORENO F. / TEJERIZO LÓPEZ J. M.) "La desviación de poder en Derecho Tributario" en *Tribuna Fiscal.* Núm. 257, 2012.

CORONADO SIERRA M. “La potestad sancionadora” en VVAA (Dir. MENENDEZ MORENO A.). *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria.* Ed. Lex Nova. Valladolid, 2004.

CRUZ AMORÓS M. “Infracciones y sanciones tributarias” en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. Núm. 28, 2004.

DE ACUÑA REIG J. L. Actuaciones y procedimientos de inspección en VVAA (Coord. HUESCA BOADILLA R.) *Procedimientos tributarios. Normas comunes gestión e inspección: Comentarios a la Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo con jurisprudencia.* Ed. La Ley. Madrid, 2007.

DE LAUBADERE A. *Traité de Droit Administratif (Tomo I).* Ed. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 2001.

DE URBANO CASTRILLO E. “¿Cómo se fija la cuantía de la multa proporcional? *LegalToday.com* Fecha del artículo 16 de octubre de 2008. Fecha de acceso 3 de mayo de 2013

DESDENTADO DAROCA E. *Discrecionalidad administrativa y planteamiento urbanístico. Construcción teórica y análisis jurisprudencial.* Ed. Aranzadi. Pamplona, 1999.

DIAZ REVORIO F. J. *Valores superiores e interpretación constitucional.* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 1997.

DELGADO SANCHO C. D. *Principios de Derecho tributario sancionador.* El Derecho Editores S.A. Madrid, 2010.

DWORKIN R. *Los derechos en serio*. Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2002.

EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN *La teoría general del derecho administrativo como sistema.* INAP, Ed. Marcial Pons. Madrid, 2003.

EISENMANN C. *Cours de Droit Administratif (Tom II)* Ed. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 1983.

ESCRIBANO COLLADO P. “El orden económico en la Constitución española de 1978” en *Revista Española de Derecho Constitucional.* Núm. 14, 1985.

ESCRIBANO LÓPEZ F. “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional” en VVAA *XI Jornadas de Estudio. El principio de igualdad en la Constitución Española. Volumen I.* Ed. Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Centro de Publicaciones. Madrid, 1991.

EZQUIAGA GANUZAS F.J. *La argumentación en la justicia constitucional española*. Ed. Leioa Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Leioa, 1988.

FALCÓN Y TELLA F. *Tridimensionalismo y derecho.* Ed. Servicio publicaciones facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid, 2004.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS “El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias” en VVAA *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C.). Ed. Dykinson Madrid, 2007

FÉRNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Arbitrariedad y discrecionalidad* .Ed. Civitas. Madrid, 1991.

FERRREIRO LAPATZA J. J. "El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo" en *Crónica Tributaria*. Núm. 68, 1993.

FLEINER F. *Instituciones de Derecho Administrativo. Traducción de la octava edición alemana por SABINO A. GENDIN*. Ed. Labor S.A. Buenos Aires, 1933.

FORNIELES GIL A. “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias” en VVAA (Dir. FERNÁNDEZ MARÍN F. / Coord. FORNIELES GIL A.) *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario*. Ed. Atelier. Barcelona, 2010.

GAMAZO CHILLÓN J. C. “Principales trabajos empíricos en materia de evasión fiscal” en *Análisis de estudios económicos y empresariales.* Núm. 9, 1994.

GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. *El Procedimiento administrativo sancionador: comentarios al título IX de la ley 30/1992 y al reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (RD1398/1993)* Vol. I Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2001.

GARBERÍ LLOBREGAT J. *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del Tribunal Constitucional y reforma administrativa).* Ed. Trivium. Madrid, 1989.

GARBERÍ LLOBREGAT J. / BUITRÓN RAMIREZ G. "Principios de la potestad sancionadora en materia administrativa aplicables al ámbito sancionador tributario" en VVAA *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación)* (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.). Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.

GARCÍA AÑOVEROS J. "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera" en *REDF*. Núm. 76, 1992.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. / FERNÁNDEZ RODRIGUEZ T. R. *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. I). Ed. Civitas. Madrid, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. "La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria" en *Revista de Administración Pública*. Núm. 30, 1959.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. "La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo" en *Revista de Administración Pública*. Núm. 38, 1962.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial.* Ed. Tecnos. Madrid, 1998.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. "Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado" en *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*. Núm. 89, 1996.

GARCÍA-HERRERA BLANCO C. / HERRERA MOLINA M. "Técnicas convencionales e igualdad tributaria (Mitos y paradojas de un aparente conflicto)" en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal.* Núm. 14, 2002.

GARCÍA NOVOA C. "Comentario a la Ley 7/2012, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones" en VVAA *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M. Coord. CALVO VÉRGEZ J.) Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2013.

GARCÍA NOVOA C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2000.

GARRIDO FALLA F. *Tratado de Derecho Administrativo*. Ed. Tecnos. Madrid, 2002.

GARRORENA MORALES A. *El Estado Español como Estado Social y Democrático de Derecho*. Ed. Tecnos. Madrid, 1991.

GAVARA DE CARA J. C. *Derechos fundamentales y desarrollo legislativo. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley Fundamental de Bonn.* Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1994.

GIANNINI M.S. *Diritto Administrativo* Ed. Mvlta Pavcis. Milán, 1988.

GIL DEL CAMPO M. / MELLADO BENAVENTE F. M. / MOLINA ALGUEA E. *La nueva ley de prevención del fraude fiscal. (Cap. Medidas contra el fraude en la recaudación)* Ed. Edición Fiscal CISS. Grupo Wolters Kluwer.

GÓMEZ CABRERA C. *La Discrecionalidad de la administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección.* Ed. McGtraw-Hill, Madrid, 1998.

GONZALEZ BEILFUSS M. *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional.* Ed. Thomson Aranzadi. Elcano.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. *Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal.* Ed. Colex editorial Constitución y Leyes, S.A**.** Madrid, 1990.

GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO N. "El principio de Proporcionalidad en el Derecho procesal español" en *Cuadernos de Derecho Público.* Núm. 5, 1998.

GONZÁLEZ GARCÍA E. "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978" en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario* Ed. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 1980.

GONZÁLEZ MÉNDEZ A. "La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental" en *Impuestos*. *Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. 21, 2000.

GONZÁLEZ MÉNDEZ A. "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias" en *REDF*. Núm. 57, 1988.

GONZÁLEZ MÉNDEZ A. *Buena fe y derecho tributario.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2001.

GONZÁLEZ PÉREZ J. *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo. Discurso leído el día 18 de enero de 1983, en el acto de su recepción como Académico de número, por el Excmo. Sr. D. Jesús González Pérez y contestación del Excmo. Sr. D. Laureano López Roda*. Ed. Civitas. Madrid, 1983.

GONZÁLEZ PÉREZ J. *La dignidad de la persona*. Ed. Civitas. Madrid, 1986.

GONZALEZ RIVAS J. J. Las *sanciones administrativas en la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia.* Ed. Actualidad Editorial. Alcobendas, 1994.

GUASTINI R. *Distinguiendo. Estudios de teoría y metateoría del derecho, Traducción de Jordi Ferrer i Beltrán*. Ed. Gedisa. Barcelona, 1999.

GUERRA FILHO W. S. "Derechos fundamentales, proceso y principio de proporcionalidad" en *Revista Galega de Administración Pública*. Núm. 16, 1997.

HERRERA MOLINA P. M. "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional" en *Civitas. Revista española de Derecho Financiero.* Núm. 67, 1990.

HERRERA MOLINA P. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid, 1998.

HIERRO SÁNCHEZ- PESCADOR L. *La eficacia de las normas jurídicas*. Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2003.

HESSE K. *Escritos de Derecho Constitucional.* Ed. Centro de estudios constitucionales. Madrid, 1983.

JESCH D. *Ley y Administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad.* Ed. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid, 1978.

JIMENEZ CAMPO J. *Derechos fundamentales. Concepto y garantías.* Ed. Trotta. Madrid, 1999.

JIMENEZ NAVAS M. del M. "El debilitamiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios como consecuencia de las medidas sancionadoras introducidas por la ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal" en *Crónica Tributaria*. Núm. 3, extra, 2013.

JORNADA DE POZAS L. "El problema de los fines de la actividad administrativa" en *Revista de Administración Pública*. Núm. 4, 1951.

K. GAVALDÁ J. "La tutela judicial efectiva en el derecho tributario". En VVAA (Dir. GONZÁLEZ GARCÍA E.; Coord. VILAR MAYER P.) *Temas actuales de Derecho Tributario.* Ed. J. M. Bosch Editor. Barcelona, 2005.

LAMOCA PÉREZ C. *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria.* Ed. Estudios Financieros. 2005.

LANDROVE DÍAZ G. *Las consecuencias jurídicas del delito.* Ed. Tecnos. Madrid, 2005.

LARENZ K. *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica/Karl Larenz: Traducción y presentación de DIEZ PICAZO.* Ed. Civitas. Madrid, 1993.

LARENZ K. *Metodología de la ciencia del Derecho.* Ed. Ariel Derecho. Barcelona, 2001.

LASCURAÍN SÁNCHEZ J. A. "La proporcionalidad de la norma penal" en *Cuadernos de Derecho Público*. Núm. 5, 1998.

LASCURAÍN SÁNCHEZ J. A. "¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional" en *Indret: Revista para el análisis del Derecho.* Núm. 3, 2012.

"Libro Verde sobre la Presunción de Inocencia" en la página web *Europa. La web oficial de la Unión Europea.* http://europa.eu/index_es.htm En: Síntesis de la Legislación Europea / Cooperación Judicial en materia penal.

LOPERA MESA G. P. *Principio de proporcionalidad y ley penal.* Ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2006.

LÓPEZ DÍAZ A. "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en VVAA *Temas de Derecho Penal Tributario. Monografías jurídicas* (Coords. GARCÍA NOVOA C. y LÓPEZ DÍAZ A.). Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2000.

LÓPEZ GONZÁLEZ J. I. *El Principio General de Proporcionalidad en Derecho Administrativo*. Instituto García Oviedo. Sevilla, 1988.

LOPEZ PINA A. "La autonomía privada y los derechos fundamentales. Los intereses generales, mandato constitucional" en *Teoría y realidad constitucional.* Núm. 20, 2007.

LUCAS VERDÚ P. “Comentario al art. 1” en VVAA (Dir. ALZAGA VILLAAMIL O.) *Comentarios a la Constitución Española de 1978* (tomo1). EDERSA. Madrid, 1996-1999.

LUCAS VERDÚ P. *Curso de Derecho Político* (Vol. IV). Ed. Tecnos. Madrid, 1984.

LUQUE MATEO M. A. *Las medidas cautelares tributarias*. Ed. Atelier. Barcelona, 2010.

MALHERBE J. “La buena administración en Derecho Fiscal: Los derechos fundamentales” en VVAA (Dir. FERNÁNDEZ MARÍN F. / Coord. FORNIELES GIL A.) *Derecho Comunitario y Procedimiento Tributario.* Ed. Atelier. Barcelona, 2010.

MÁRQUEZ SILLERO C. “La Agencia Tributaria frente a la seguridad jurídica del contribuyente: consideraciones jurídico-críticas” en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 234, 1994.

MARTÍN QUERALT J. LOZANO SERRANO C., TEJERIZO LÓPEZ J. M. y CASADO OLLERO G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario.* Ed. Tecnos. Madrid, 2012.

MARTÍN QUERALT J. “Interpretación de normas tributarias” en *Crónica Tributaria*. Núm. 64, 1992.

MARTÍNEZ ALARCÓN M. L. “La aplicación judicial del derecho constitucional” en *Teoría y realidad constitucional*. Núm. 21, 2008.

MARTÍN DELGADO J.M. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978” en *Hacienda Pública española.* Núm. 70, 1979

MARTINEZ LAGO M. A. / GARCÍA DE LA MORA L. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario.* Ed. Iustel. Madrid, 2007.

MARTINEZ LAGO M. A. “La capacidad económica del sujeto infractor como criterio de graduación de las sanciones tributarias” en *Tribuna Fiscal.* Núm. 5, 1991.

MARTINEZ LAGO M. A. "La graduación de las sanciones tributarias" en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M.A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria.* Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2010.

MARTÍNEZ LAGO M. A. *Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal*. Ponencia dada en el XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, evento que organizó el Ilustre Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Vigo el 21 de septiembre de 2012 y que está actualmente depositada en E-Prints Complutense. http://eprints.ucm.es/.

MARTÍNEZ PUJALTE A. l. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales.* Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1997.

MARTINEZ TAPIA R. *Igualdad y razonabilidad en la justicia constitucional española*. Ed. Universidad de Almería. Servicio de publicaciones. Almería, 2000.

MARTÍN RETORTILLO L. / DE OTTO Y PARDO I. *Derechos fundamentales y Constitución.* Ed. Civitas. Madrid, 1998.

MARTÍNEZ ZORRILLA D. *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa.* Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2007.

MAYER O. *Derecho administrativo alemán*. Ed. Arayú. Buenos Aires, 1982.

MEDINA GUERRERO M. "El principio de proporcionalidad y el legislador de los derechos fundamentales" en *Cuadernos de Derecho Público*. Núm. 5, 1998.

MEDINA GUERRERO M. *La vinculación negativa del legislador a los derechos fundamentales.* Ed. Mc Graw Hill. Madrid, 1996.

MERKL A. *Teoría general del Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. México, 1980.

MESTRE GARCÍA E. / CERVANTES SÁNCHEZ– RODRIGO C. J. *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias.* Ed. CISS. Valencia, 2005.

MIR PUIG S. *Derecho penal. Parte general.* Ed. Reppertor. Barcelona, 2008.

MONCADA GIL L. H. *Los deberes de información tributaria sobre terceros.* Tesis doctoral dirigida por José María Tovillas Morán, Joan Pagès i Galtés. Universitat de Barcelona (2003).

MONTESQUIEU Ch. L. d. Secondât Barón de la Brede y de *De l'esprit des loix, ou Du rapport que les loix doivent avoir avec la constitution de chaque gouvernement, la religion, le commerce, &c: à quoi l'Auteur a ajoûté des recherches nouvelles sur les loix romaines touchant les Successions, sur les Loix Françoises, & fur les loix Féodales.* Chez Chatelain. Amsterdam. 1749.

MONTOYA LÓPEZ M. d. P. *Los planes de inspección: naturaleza, contenido, publicidad y eficacia.* Ed. Universidad de Castilla y La Mancha, servicio de publicaciones. Cuenca, 2007.

MORÁN MARTÍN R. *Materiales para un curso del Derecho español. Tomo I.* Universidad Nacional de Educación a Distancia. Madrid, 1999

MORENO FERNÁNDEZ J. I. *La discrecionalidad en el Derecho Tributario*. Ed. Lex Nova, Valladolid. 1998

MORILLO MÉNDEZ A. *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública.* Ed. CISS. Valencia, 2000.

MOSCHETTI G. "El principio de proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente" en *Civitas REDF.* Núm. 140, 2008.

MOYA ROMERO J. E. "El principio de igualdad tributaria" en *Derecho y opinión. Revista del Departamento de Disciplinas Histórico-Jurídicas y Económico-Sociales de la Universidad de Córdoba.* Núm. 5, 1997

MÚGICA ALCORTA R. y RUIGÓMEZ MOMEÑE A. "La prueba de la desviación de poder en el recurso contencioso-administrativo" en VVAA (Dir. ABEL LLUCH X. / PICO i JUNOY J. / RICHARD GONZÁLEZ M.) *La prueba*

judicial: desafíos en las jurisdicciones civil, penal, laboral y contencioso-administrativa. Ed. La Ley. Madrid, 2011.

MUÑOZ CONDE F. *Derecho Penal. Parte especial.* Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2009.

MUÑOZ MACHADO S. *Derecho público en las Comunidades Autónomas* Ed. Iustel. Madrid, 2007.

MUÑOZ MACHADO S. *Libertad de prensa y procesos por difamación.* Ed. Ariel. Barcelona, 1988.

MUÑOZ PÉREZ M. / OBESO PÉREZ-VICTORIA B. "Infracciones y sanciones tributarias" en VVAA *Estudios sobre la Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* (Dir. MARTINEZ LAFUENTE A.). Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004.

NIETO GARCÍA A. "Algunas precisiones sobre el concepto de policía" en *Revista Española de Derecho Administrativo.* Núm. 8, 1976.

NIETO GARCÍA A. *Derecho Administrativo Sancionador.* Ed. Tecnos. Madrid, 2005.

NIETO MONTERO J. J. "Los recargos autonómicos sobre tributos estatales" en *RIF*. Núm. 35, 1999.

NIETO MONTERO J. J. "La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales". En VVAA. (Coords. GARCÍA NOVOA y LÓPEZ DÍAZ). *Temas de Derecho Penal Tributario*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000.

ORENA DOMINGUEZ A. *Discrecionalidad, arbitrariedad e inicio de actuaciones inspectoras.* Ed. Thomson-Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2006.

ORIOL SALGADO M. "La estructura del silogismo práctico en Aristóteles" en *Revista de Filosofía*. Núm. 29, 1, 2004.

ORTEGO GIL P. "Algunas consideraciones sobre la pena de azotes durante los siglos XVI-XVIII" en *Hispania. Revista Española de Historia*. Vol. 62, núm. 212, 2012.

ORTIZ CALLE E. “El procedimiento de comprobación limitada en la Ley General Tributaria” en VVAA (Dir. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN J. / COLLADO YURRITA M.A. / ZORNOZA PÉREZ J.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria.* Ed. Aranzadi, Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), 2010.

PALAO TABOADA C. “Apogeo y crisis del principio de capacidad económica” en VVAA. *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro. Volumen II.* Ed. Tecnos. Madrid, 1976.

PALAO TABOADA C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)”*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2009.

PARADA VÁZQUEZ J. R. *Derecho Administrativo* (Vol. II). Ed. Marcial Pons. Madrid, 2007.

PARADA VÁZQUEZ R. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (estudio, comentarios y texto de la Ley 30 /1992 de 26 de noviembre).* Ed. Marcial Pons. Madrid, 1999.

PAREJO ALFONSO L. *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias: un estudio del alcance y la intensidad del control judicial, a la luz de la discrecionalidad administrativa*. Ed. Tecnos. Madrid, 1993.

PAREJO ALFONSO L. / JIMENEZ-BLANCO A. / ORTEGA ALVAREZ L. *Manual de Derecho Administrativo* (Vol. I) Ed. Ariel. Barcelona, 1996.

PAREJO ALFONSO L. J. “Gobierno y Administración Pública en la Constitución española” en VVAA (Dir. RODRIGUEZ –ARANA MUÑOZ J.; coord. CALVO CHARRO M.) *La Administración Pública española* .Ed. INAP. Madrid, 2002.

PASTOR PRIETO S. “Costes e incertidumbres del sistema derivados de la conflictividad tributaria” en *Crónica Tributaria*. Núm. 82, 83, 1997.

PATÓN GARCÍA G. "Aplicación e interpretación de las normas tributarias" en VVAA *Derecho Tributario. Parte general* (Dir. COLLADO YURRITA M. A. / Coord. LUCHENA MOZO G. M.). Ed. Atelier. Barcelona, 2006.

PEDRAZ PENALVA E. *Constitución, jurisdicción y proceso*. Ed. Akal, Iure. Madrid, 1990

PEDREIRA MENÉNDEZ J. "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero" en *QF*. Núm. 4, 2013.

PEREIRA SAEZ C. "Una contribución al estudio del empleo del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia reciente del tribunal constitucional español" en *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*. Núm. 8, 2004.

PERELLO DOMENECH I. "El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional" en *Jueces para la democracia*. Núm. 28, 1997.

PÉREZ- PIAYA MORENO C. "Reducción de sanciones por la prestación de conformidad en sede de regularización" en *Nueva Fiscalidad*. Núm. 8, 2007.

PÉREZ ROYO F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Ed. Thomson, Civitas. Madrid, 2012.

PONT MESTRES, M. "Administración tributaria y Estado de Derecho" en VVAA *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración Tributaria.* Ed. Aranzadi, 1994.

PRIETO SANCHÍS L. *Apuntes de teoría del derecho.* Ed. Trotta, Madrid. 2007.

QUERALT JIMENEZ J. *Derecho Penal Español: parte especial.* Ed. Atelier. Barcelona, 2008.

QUIRÓS LOBO J. M. *Principios de Derecho Sancionador.* Ed. Comares. Granada, 1996.

RAMALLO MASSANET J. "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias" en VVAA (Coord. ELORRIAGA PISARIK G.)

Convención y arbitraje en Derecho Tributario. Ed. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1996

RAMIREZ GÓMEZ S. "Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria" en VVAA (Coord. ESCRIBANO LÓPEZ F) *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros.* Ed. Civitas. Madrid, 2001.

REBOLLO PUIG M. *Derecho administrativo sancionador*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2009.

REY QUIROGA B. / LÓPEZ RONCO- GARCÍA J. / FERNÁNDEZ VÁZQUEZ J.J. / ECHEVERRÍA GONZÁLEZ L. / MERCEDES MARTÍN V. *Nueva Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre.* Ed. J. M. Bosch Editor. Barcelona, 2004.

RIVERO GRACIA M. P. "El código de Hammurabi" en *Clío. Una mirada hispana a la historia universal.* Núm. 7, 1999.

RODRIGUEZ BEREIJO A. *El sistema tributario en la Constitución: los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1992.

RODRÍGUEZ BOENTE S. E. *Los principios generales del Derecho.* Ed. Universidade de Santiago de Compostela, Servizo de Publicacións e Intercambio Científico. Santiago de Compostela, 2008.

RODRIGUEZ DE SANTIAGO J. M. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2000.

RODRÍGUEZ MORO N. "El principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y los administrados" en *Revista de Estudios de la vida Local*. Núm. 218, 1983.

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH T. R. *El tributo ambiental.* Ed. Iuris Minor. Barcelona, 1994.

ROUSSEAU J. J. *El contrato social* Ed. Librería de Antonio Novo. Madrid, 1880

RUIBAL PEREIRA L. "Una nueva orientación jurisprudencial en materia de comprobación de valores" en *QF*. Núm. 17, 1994.

RUÍZ GONZÁLEZ R.J. "El nuevo régimen de infracciones y sanciones tras la modificación de la Ley General Tributaria (I)" *en Carta Tributaria*, Monografías, Núm. 234, 1995.

RUIZ MIGUEL C. *El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.* Ed. Civitas. Madrid, 1994.

RUIZ RESCALVO M. d P. *La prescripción tributaria y el delito fiscal.* Ed. Universidad Rey Juan Carlos. Madrid, 2004.

SAINZ DE BUJANDA "Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español" en *Hacienda y Derecho vol. III* Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963.

SAINZ MORENO F. "La buena fe en las relaciones de la Administración con los administrados" en *Revista de Administración Pública.* Núm. 89, 1979.

SAINZ MORENO F. *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa.* Ed. Civitas. Madrid, 1976.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ S. "La imponderable ponderación y otras artes del Tribunal Constitucional" en *Teoría y realidad constitucional*. Núm. 12-13, 2003.

SÁNCHEZ HUETE M. A. *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2006.

SÁNCHEZ HUETE M. A. *Las infracciones en la nueva LGT*. *Perspectiva punitiva y garantista.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2007.

SÁNCHEZ HUETE M. A."Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT" en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria.* Núm. 1, 2006.

SÁNCHEZ MORÓN M. *Discrecionalidad administrativa y control judicial.* Ed. Tecnos. Madrid, 1994.

SÁNCHEZ PEDROCHE J. A. “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude” en *QF.* Núm. 11, 2012.

SÁNCHEZ PEDROCHE J. A. “Sanciones indirectas o impropias en Derecho Tributario” en *Civitas. REDF*. Núm. 91, 1996.

SÁNCHEZ SERRANO L. “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” en *Impuestos*. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia.* Núm. I, 1992.

SANTAMARÍA PASTOR J. A. *Principios de la potestad sancionadora*. Centro de estudios Ramón Areces. Madrid, 2002.

SÁNCHEZ GARCÍA I. “El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Penal” en *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.* Núm. 4, 1994.

SANZ DÍAZ-PALACIOS J. A. “Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria” en *Crónica Tributaria*. Núm. 133, 2009

SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDERO D. *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2004.

SCACCIA G. *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio constitucionale*. Ed. Giuffre. Milán, 2000.

SEIJAS VILLADANGOS E. “El concepto de "interés general" en la Ley 21/1997, reguladora de las emisiones y retransmisiones de competiciones y acontecimientos deportivos” *La ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.* La Ley publicación electrónica 11814/2001.

SERNA P. y TÓLLER F*. La interpretación constitucional de los derechos fundamentales. Una alternativa a los conflictos de derechos*. Ed. La Ley. Buenos Aires, 2000.

SESMA SÁNCHEZ B. “Sanciones: procedimiento” en VVAA (Coord. CALVO ORTEGA R. y CHECA GONZÁLEZ C.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1998.

SIEIRA MUCIENTES S. “El principio de proporcionalidad como juicio de necesidad y la debida intensidad de control en su aplicación al Legislador” en VVAA (Coord. PÉREZ TREMPS P.) *La reforma del Tribunal Constitucional. Actas del V Congreso de la Asociación de Constitucionalistas de España.* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2007.

SIEIRA MUCIENTES S. “La interpretación y aplicación de los derechos fundamentales por el Tribunal Constitucional: El principio de proporcionalidad” en VVAA (Coord. ÁLVAREZ VÉLEZ M. I.) *Escritos en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución*. Publicaciones de la Universidad Pontificia de Comillas. Madrid, 2004.

SIMÓN ACOSTA E. *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*. Ed. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1985

SIMÓN ACOSTA E. “La potestad sancionadora” en VVAA (Dir. CALVO ORTEGA R. / Coord. TEJERIZO LÓPEZ J. M.). *La nueva Ley General Tributaria.* Ed. Civitas. Madrid, 2004.

SORIANO GARCÍA J. E. “Aplicación de la Equidad en Derecho Público” en *Revista Española de Derecho Administrativo*. Núm. 23,1979.

STAMMLER R. *Tratado de filosofía del Derecho*. Ed. Reus S. A. Madrid, 2007.

SUÁREZ- MIRA RODRÍGUEZ C. (Coord.) JUDEL PRIETO A., PIÑOL RODRÍGUEZ J. R. *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte especial.* Ed. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2008.

SUAY RINCÓN J. Sanciones *administrativas*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia, 1989.

TEJERIZO LÓPEZ J. M. “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional” en *REDF.* Núm. 100,1998.

TEJERIZO LÓPEZ J. M. “Introducción” en VVAA *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal* (Dir. TEJERIZO LÓPEZ J. M. Coord. CALVO VÉRGEZ J.) Ed. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra), 2013

TIPKE K. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2002.

TOLEDO JAUDENES J. "El principio de *quien contamina paga* y el canon de vertidos" en *Revista de Administración Pública*. Núm. 112, 1987.

TORNOS MÁS J. "Infracciones y sanciones administrativas: el tema de su proporcionalidad en la jurisdicción contencioso-administrativa" en *Revista Española de Derecho Administrativo.* Núm. 7,1975.

TORRES DEL MORAL A. "Valores y principios constitucionales. Preámbulo, preceptos del título preliminar y art. 10.1" en *Revista Española de Derecho Político.* Núm. 36, 1992.

TRAYTER JIMENEZ J. M. / AGUADO i CUDOLA V. *Derecho administrativo sancionador: materiales*. Ed. Cedecs. Barcelona, 1995.

URIOL EGIDO C. "La discrecionalidad en el derecho tributario: Hacia la elaboración de una teoría del interés general" en *IEF.* Núm. 29, 2002.

UTRILLA DE LA HOZ A. *El fondo de compensación interterritorial y el desarrollo regional.* Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Madrid, 1991.

VAQUERA GARCÍA A. "La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario" en *Documentación administrativa*. Núm. 282-283, 2009.

VICTORIA GIARIZZO y SEBASTIAN SIVORY "La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores" en *Pecunia. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.* Núm. 10, 2010.

VIDAL PRADO C. *El fondo de compensación interterritorial como instrumento de solidaridad.* Ed. Comares. Granada, 2001.

VILLACORTA MANCEBO L. "Principio de igualdad y legislador: arbitrariedad y proporcionalidad como límites (probablemente insuficientes)" en *Revista de Estudios Políticos*. Núm. 130, 2005.

VILLAVERDE GÓMEZ B. *Las consultas a la Administración Tributaria.* Ed. Marcial Pons. Madrid, 2002

WARAT L. A. *Abuso del derecho y lagunas de la ley.* Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1969.

WINFRIED KLUTH "Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán" en *Cuadernos de Derecho Público*. Núm. 5, 1998.

YEBRA MARTUL-ORTEGA P. *Constitución Financiera Española. Vintecinco Anos.* Ed. IEF. Madrid, 2004.

ZAMBRANA MORAL P. "Rasgos generales de la evolución histórica de la tipología de las penas corporales" en *Revista de estudios histórico-jurídicos.* Núm. 27, 2005.

ZANOBINI G. *L´a attivitá ammnistrativa e la lege.* En *Scritti Vari.* Milán, 1955.

ZORNOZA PÉREZ J. J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador).* Ed. Civitas. Madrid, 1992.

ZORRILLA RUÍZ M. M. *Teoría general para un entendimiento razonable de los episodios del mundo del Derecho*. Ed. Dykinson. Madrid, 2005