

# *La Constitución Española, el «Ius puniendi del Estado» y el derecho sancionador tributario*

*(Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)*

Juan López Martínez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada\*

## **SUMARIO:**

- I. IDEAS PREVIAS: UN DERECHO POSITIVO ANCLADO EN LAS INERCIAS DE LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA.**
- II. PRECISIONES METODOLÓGICAS EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**
- III. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA FORMACIÓN DEL CONCEPTO «IUS PUNIENDI ESTATAL».**
- IV. A MODO DE CONCLUSIÓN: ALCANCE DEL «IUS PUNIENDI» EN EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. UNA PROPUESTA METODOLÓGICA DE APLICACIÓN PRÁCTICA.**

## **I. IDEAS PREVIAS: UN DERECHO POSITIVO ANCLADO EN LAS INERCIAS DE LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA**

Resulta una realidad perfectamente constatable<sup>1</sup> que en nuestro país, frente a lo sucedido en otras naciones de la órbita occidental, cuando se produce el tránsito de un Estado liberal no intervencionista a un Estado social de Derecho, el incumplimiento de los nuevos vínculos jurídicos que resultan debidos no dan lugar a una hipertrofia del Derecho Penal, sino a un desarrollo desmesurado del Derecho Administrativo Sancionador<sup>2</sup>. Es igualmente apreciable que, en España, también frente a lo ocurrido en otros países de nuestro entorno, nunca se ha discutido seriamente sobre la legitimidad de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas<sup>3</sup>. Y a pesar de lo anterior, resulta igualmente una realidad difícilmente cuestionable<sup>4</sup> la ausencia, prácticamente

---

\* El presente estudio se realiza en el seno del grupo de investigación SEJ- 326 de la Junta de Andalucía para la investigación y el estudio del Derecho Tributario, del que el autor es el investigador responsable.

<sup>1</sup> Como hemos analizado en otro lugar: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2016), págs. 635 y ss.

<sup>2</sup> Vid, entre otros muchos, a ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1992); MORILLO MÉNDEZ, A. (1996) y (2000); SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996); LOZANO CUTANDA, B. (1996); ALONSO MADRIGAL, Fº J. (1999); ANIBARRO PÉREZ, S. (1999); RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000).

<sup>3</sup> NIETO, A. (2002). pág.157.

<sup>4</sup> De nuevo frente a lo ocurrido en algunos países de nuestro entorno.

absoluta, de un régimen jurídico que incorpore los elementos conceptuales de lo que podría denominarse parte general del Derecho Administrativo Sancionador<sup>5</sup>.

La situación descrita caracterizada por la tradicional ausencia de una regulación sectorial acorde con los principios que han de informar las respuestas sancionadoras ante las violaciones del Derecho Tributario objetivo; la aplicación solo supletoria de una normativa administrativa carente a su vez de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador; el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas con el respeto a determinados principios no suficientemente explicitados en nuestra Carta Magna; la existencia de un sector del Ordenamiento punitivo que bien entrado el siglo XXI es el único que nos ofrece unos instrumentos conceptuales y jurisprudenciales adecuados a los bienes jurídicos protegidos; entre otros factores, ha ocasionado que la jurisprudencia, también la de nuestro Tribunal Constitucional, haya buscado refugio en los principios informadores del «Derecho Penal», pero que lo haya hecho con las cautelas suficientes, los famosos «matices» nunca adecuadamente explicitados, como para que proyecten en sus diversas interpretaciones, textos normativos y pronunciamientos administrativos y judiciales, unas condiciones que no contribuyen a la seguridad jurídica de los ciudadanos en sus relaciones para con la Hacienda Pública.

Lo anterior no significa, como hemos puesto de manifiesto en otro lugar<sup>6</sup>, que el “*ius puniendi del Estado*” ha de presentar idénticas “*garantías*” cuando es ejercido por la Administración y cuando se materializa a través de los órganos jurisdiccionales, pero sí significa que no encontramos razones fácticas, ni jurídicas, para que los “*matices*” con los que, al parecer, han de ser aplicados los principios, las reglas y las garantías del Derecho Penal al Administrativo Sancionador, sean de nuevo “*tamizados*” al aplicarse al Sancionador Tributario<sup>7</sup>.

Y esta falta de construcción de las herramientas propias para la aplicación de los principios al sancionador tributario ni resulta neutral, ni es fruto de una desidia normativa, sino que, según pensamos, es el resultado de una decisión legislativa movida por exclusivos intereses recaudatorios que ha perturbado la propia configuración jurídica de los elementos basilares de nuestra disciplina: la concepción unitaria del concepto deuda tributaria.

---

<sup>5</sup> NIETO, A. (2002), pág. 14.

<sup>6</sup> Vid, entre otros, LÓPEZ MARTÍNEZ, J (2001)-1-, págs. 481 y ss. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2001)-2-, págs. 77 y ss.

<sup>7</sup> En efecto, tradicionalmente, como resulta perfectamente conocido, el legislador tributario, a la hora de precisar el ámbito normativo de aplicación de su Derecho Sancionador, se ha empeñado, una y otra vez, a pesar de los esfuerzos doctrinales y jurisprudenciales que intentaban enervar los efectos que de ello se derivaban, en convertir el Derecho Sancionador Tributario en un compartimento estanco, diferente al resto de las manifestaciones del “*Ius puniendi*” del Estado. Y ello -al menos hasta la entrada en vigor de la L.58/2003, General Tributaria- sin que la Ley General del ramo, ni ninguna otra Ley sectorial, ofrezca un conjunto de conceptos, principios, garantías, en definitiva de sistemas, que vengán a “sustituir” a aquéllos que solo tendrán anclaje por la vía de la supletoriedad.

Dicha concepción, como tuvimos oportunidad de denunciar hace ya demasiados años, ha ocasionado que el régimen exorbitante de autotutelas y garantías, con las que se reviste el Ordenamiento tributario para la correcta exacción de los tributos, se extienda más allá de su ámbito natural de actuación, que no es otro que garantizar el interés colectivo en la contribución al sostenimiento del gasto público<sup>8</sup>.

En este contexto, hemos de analizar, y valorar, el esfuerzo de nuestro legislador tributario a la hora de promulgar la actual LGT, regulando en su Título IV la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos materiales de tipificación de las infracciones y sanciones como en los procedimentales, que aparecen por vez primera en nuestra Ley General<sup>9</sup>. De esta forma, el «*ius puniendi del Estado*» perpetuará su doble dimensión -también en la esfera tributaria- acudiendo básicamente a la regulación contemplada en los arts. 178 a 212 LGT -desarrollados por el RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST)- para los ilícitos tributarios y al Título XIV del Código Penal -arts. 305 a 310 bis- que recoge los ilícitos penales que se producen contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social<sup>10</sup>.

Quizás convenga comenzar el presente trabajo señalando con el art. 178 de la LGT que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la sancionadora administrativa, teniendo en cuenta las propias especialidades contenidas en esta Ley Tributaria, que conviene señalar de inicio son de tal calado que resulta extremadamente difícil acudir por remisión a las normas sancionadores vigentes en el tronco común del Derecho Administrativo, perpetuando, una vez más, aunque ahora con un régimen jurídico expreso, la «ínsula de lo tributario».

---

<sup>8</sup> Por ello, las indicadas prerrogativas no nos han de llevar a glorificar el significado del “*deber de contribuir*” hasta el punto de subvertir la propia esencia de las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, ni de las instituciones jurídicas que han de regular dichas relaciones, convirtiendo por tal motivo, con tal excusa, a los expedientes técnicos del Derecho Tributario en una ínsula al margen del tronco común de nuestro Ordenamiento. (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. -1997-, págs. 425 y ss).

<sup>9</sup> Cuestión distinta será, como veremos, que esta nueva normativa no ha podido, querido o sabido, llevar hasta las últimas consecuencias las mejoras técnicas necesitadas para la implementación de los principios propios del «*ius puniendi*» al sancionador tributario, pues para ello, como hemos desarrollado en otro lugar -LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010), págs. 914 y ss-, no basta con expulsar del concepto deuda tributaria la respuesta del Ordenamiento ante la comisión del ilícito sino que es necesario reestructurar gran parte de las construcciones y conceptos jurídicos que, de forma implícita o expresa, se derivan de esta concepción unitaria de la deuda. Volveremos a lo largo del presente trabajo sobre estas aseveraciones que condicionarán su contenido.

<sup>10</sup> Todo lo anterior sin olvidar que esta normativa ha de ser completada por las infracciones tributarias tipificadas en las leyes propias de cada tributo o en otras leyes -art. 183.1 LGT-; por la normativa específica en las infracciones y sanciones en materia de contrabando -art 183.3 LGT-; y por las infracciones y sanciones en materia catastral -Dip. Ad. XV<sup>a</sup> LGT-. No hemos de olvidar, por otro lado, que la L. 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado todo un Título VI<sup>o</sup> en la LGT para recoger «las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública».

En esta misma línea de consideraciones, el inciso segundo de este art. 178 de la LGT intentando «recopilar»<sup>11</sup> los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, pero sin excluir cualquiera otro que puede desprenderse de los que rigen el «*Ius puniendi estatal*», nos precisará que, en particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad<sup>12</sup>.

En consecuencia, ante la ausencia de una “*Ley General*” que regule la función sancionadora de las administraciones públicas, la propia insuficiencia en la regulación, tanto de los principios incorporados en la L.40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público<sup>13</sup>, como de la “*recopilación*” realizada en el art 178 de la LGT -L.58/2003-, y sobre todo, la ausencia de las pertinentes técnicas y reglas de penetración de dichos principios en los elementos materiales y procedimentales de los correspondientes ilícitos administrativos, nos obligará a volver, de nuevo, a las precisiones jurisprudenciales para poder incorporar al régimen jurídico del administrado los derechos subjetivos propios del ciudadano<sup>14</sup>.

En efecto, la promulgación de la Ley General Tributaria de 2003, a pesar de los indudables avances que realiza, también en esta materia, frente a lo que pudiera parecer de la estructura de su articulado y de lo avanzado en su propia Exposición de Motivos, no sitúa las anteriores afirmaciones, lamentablemente, ante una cuestión teórica ya superada por la doctrina desde hace décadas y por el legislador desde hace 15 años, sino ante un Derecho positivo que dice inspirarse en unos principios que sus disposiciones -y las interpretaciones que de ellas realizan los distintos operadores jurídicos- incumplen sistemáticamente, y que proyectarán repercusiones de extraordinaria importancia, no solo porque inciden sobre el elemento nuclear del Derecho Tributario: el propio concepto de deuda, sino porque alteran la naturaleza de los componentes de ésta y violentan los principios sobre los que se asienta la misma libertad de individuo.

Para mantener cuanto defendemos, quizás convenga presentar, si quiera telegráficamente, las «pruebas» de cuanto venimos sosteniendo: es cierto, como adelantábamos, que nuestra actual LGT presenta todo un Título IVº a la regulación de la potestad sancionadora tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, también lo es, como igualmente anticipamos, que el artículo 178, que sirve de pórtico al indicado Título, nos precisará que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la sancionadora administrativa,

---

<sup>11</sup> Lo que, desde nuestra perspectiva, ya es toda una declaración de principios a los efectos de lo que queremos reflexionar desde estas líneas.

<sup>12</sup> Cuanto antecede supone, sin duda, un extraordinario avance en la penetración de los principios del «*Ius puniendi*» del Estado al sancionador tributario, pero digámoslo de forma clara, no es sino un primer intento, claramente insuficiente, cuando no legitimador de conductas administrativas que se apartan de los principios y de las garantías en los procedimientos sancionadores.

<sup>13</sup> A los que se remite el inciso primero del art. 178 de la LGT.

<sup>14</sup> No pretendemos, con la indicada apreciación, hacer prueba del dolo preterintencional del autor del trabajo, sino la puesta de manifiesto de sus inquietudes tras el estudio de la normativa que resulta aplicable y de la jurisprudencia que ha ido recayendo en torno al Derecho Administrativo Sancionador y en especial del Derecho Tributario.

teniendo en cuenta las propias especialidades contenidas en esta Ley Tributaria, para inmediatamente mostrar la auténtica intención del legislador, pues en lugar de desarrollar las reglas y las técnicas de penetración de los principios del «*Ius puniendi*» al sancionador tributario, el inciso segundo del indicado precepto se limita a «recopilar» los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, al señalar que «en particular» serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad<sup>15</sup>. Cuanto antecede ha de ponernos en alerta a la hora de realizar la justa valoración de nuestro actual sistema. Veamos algunos ejemplos<sup>16</sup>:

En relación con los principios «recopilados», si bien es cierto que se ha avanzado mucho, y bien, en la plasmación del principio de legalidad y tipicidad en las infracciones y sanciones con la nueva estructura de los tipos contenida en los arts. 191 a 206 bis<sup>17</sup>, no es menos cierto que, en su desarrollo, no se contempla de forma expresa, como lo hace la normativa sancionadora administrativa, que su observancia ha de significar que en este sector del ordenamiento también se prohíbe la analogía, tanto en las normas definidoras de las infracciones como en las «tipificadoras» de sanciones. Y en consecuencia, ya de inicio, para enmarcar el verdadero sentido de este elemental principio de nuestro derecho sancionador, hemos de acudir no solo al derecho supletorio<sup>18</sup>, sino a la implementación de nuestros tribunales sobre los principios del «*supraconcepto*»<sup>19</sup>.

Especialmente representativo de cuanto venimos significando resulta, desde su propia rúbrica, el «*principio de responsabilidad en las infracciones tributarias*». La recepción del principio de culpabilidad en el sancionador tributario no es precisamente un modelo de la penetración del «*Ius puniendi estatal*», no solo porque sea suficiente para la apreciación del ilícito que se observe el nivel más bajo de la culpabilidad, por cuanto que la acción u omisión tipificada en la ley puede ser reprochada «*por cualquier grado de negligencia*», sino, fundamentalmente, por las deficiencias de las reglas y técnicas

---

<sup>15</sup> Lo que obviamente ha de ser interpretado como que no cabe excluir cualquiera otro que puede desprenderse de los que rigen el «*Ius puniendi estatal*».

<sup>16</sup> No pretendemos realizar un análisis de los elementos materiales y procedimentales del régimen de las infracciones y sanciones tributarias actualmente vigente, pues su estudio trascendería al objeto y a la extensión recomendable en un trabajo de las presentes características, nos limitaremos a presentar algunos ejemplos que ponen de manifiesto cuanto queremos denunciar desde estas líneas: la ausencia de las reglas y técnicas necesarias en nuestro ordenamiento sectorial para la penetración de los principios del «*Ius puniendi*», al sancionador tributario.

<sup>17</sup> A los que habrá de añadir los contemplados en las leyes propias de cada tributo. De igual forma, la L.O. 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando incorpora nuevos tipos de infracciones y sanciones.

<sup>18</sup> Que en modo alguno mejora nuestro derecho sectorial.

<sup>19</sup> «...Este principio impone, por razones de seguridad jurídica y de legitimidad democrática de la intervención punitiva, no sólo la sujeción de la jurisdicción sancionadora a los dictados de las leyes que describen ilícitos e imponen sanciones, sino la sujeción estricta, impidiendo la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente, pero similares a los que sí contempla (STC 137/1997). Como afirmaba la STC 133/1987, “el principio de legalidad (...) significa un rechazo de la analogía como fuente creadora de delitos y penas, e impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador”» (FJ II.º de la STC 232/1997, de 16 de diciembre).

establecidas para su real operatividad. En efecto, si bien el art. 179.2 de la LGT especifica qué acciones u omisiones no darán lugar a responsabilidad por no concurrir en ellas el reproche mínimo exigido de la culpabilidad en la comisión de la infracción, la acotación que dicho precepto realiza de la que, entre ellas, presenta mayor conflictividad, «la diligencia debida»<sup>20</sup>, no excluye, ni puede excluir, aquellas otras que se infieran de la lógica jurídica que posibilite la penetración de los principios de corte punitivo en el sancionador tributario y que se pueden derivar directamente de alguna de las causas de exclusión de la responsabilidad contenidas en el precepto de referencia<sup>21</sup>. Y qué decir del supuesto reseñado en el art. 179.3 de la LGT como de ausencia de responsabilidad por regularización voluntaria, que es más bien un supuesto de excusa absoluta o de atenuación de la sanción por arrepentimiento voluntario, en función de la naturaleza que dotemos a los recargos por pago voluntario, pero extemporáneamente realizados contenidos en el art. 27 de la LGT<sup>22</sup>.

De igual forma, aunque a primera vista pudiera parecer lo contrario, no creemos que las propias reglas de penetración del principio de culpabilidad diseñado en nuestro ordenamiento sectorial a la hora de precisar los criterios de calificación de la infracciones que generan perjuicio para la Hacienda Pública -art.191 a 193 de la LGT-<sup>23</sup> (que son las que determinan ante qué clase de infracción nos encontramos -art. 184.2 LGT-<sup>24</sup>), aun combinadas, para el cálculo del importe final de la sanción, con los criterios de graduación y reducción -arts. 187 y 188 LGT-<sup>25</sup>, sean suficientes,

---

<sup>20</sup> Señalando con carácter simplemente ejemplificativo -«entre otros»- algunos supuestos en los que se entiende que concurre la diligencia necesaria como causa eximente de culpabilidad, como cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por el órgano competente en las publicaciones o comunicaciones a las que hacen referencia los arts. 86 y 87 de LGT, o a los manifestados por la Administración en las consultas tributarias reguladas en los arts. 88 y 89 de la LGT y exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios a las acciones u omisiones del administrado.

<sup>21</sup> La casuística puede ser clarificadora: existencia de normas ambiguas que generen una razonable discrepancia en el obligado; normas especialmente complejas; pronunciamientos discrepantes entre los diferentes tribunales...

<sup>22</sup> En este sentido nos remitimos, entre otros, a cuanto al respecto hemos desarrollado in extenso, en otro lugar: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994). A similares argumentos podemos llegar cuando al analizar el denominado principio de no concurrencia, el párrafo tercero del art. 180 de la LGT establece que las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultarán compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo, lo cual si bien puede parecer lógico, de cumplir cada expediente técnico su propia finalidad, nos recuerda el aserto latino de *excusatio nom petita...*

<sup>23</sup> Puesto que para el resto de infracciones tipificadas en los art. 194 a 206 bis de la LGT, será el propio texto legal quien directamente las calificará como leve, grave o muy grave.

<sup>24</sup> «Ocultación de datos a la Administración tributaria» y «empleo de medios fraudulentos», de manera que cuando nos encontremos entre aquellas que son susceptibles de esta triple clasificación, estaremos ante una infracción muy grave si su comisión se ha realizado con la utilización de los medios fraudulentos, mientras que la infracción será grave cuando haya mediado ocultación, y, finalmente, estaremos ante una infracción leve cuando no se haya utilizado para la comisión de la infracción ninguno de los criterios de calificación analizados.

<sup>25</sup> Estos criterios de graduación, con los que se pretende potenciar el principio de culpabilidad que ya ha tenido entrada en la calificación de la infracción y, a un tiempo, intentan hacer operativo el principio de proporcionalidad en la sanción al que aludimos con posterioridad, bien pueden incrementar la cuantía de la sanción -los contemplados en el art 187 LGT- (comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación); o bien reducirla -los incorporados en el art. 188 LGT- (firma de un acta con acuerdo,

precisamente por su operatividad objetiva, para realizar una real penetración del principio de culpabilidad al que venimos haciendo referencia.

En esta misma línea de planteamiento baste reseñar como el principio de proporcionalidad, nominado pero no desarrollado por nuestra Ley General<sup>26</sup>, parece referirlo, casi en exclusividad, a la adecuación razonable que debe existir entre la sanción que se impone y la infracción cometida<sup>27</sup>. Es decir, su operatividad ha de ser enjuiciada en virtud del cumplimiento del mandato a los órganos encargados de imponer la respuesta a la comisión de los ilícitos, y su proyección práctica dependerá de los márgenes de discrecionalidad técnica que el Ordenamiento incorpore a la hora de la tipificación de las sanciones y de las respuestas sancionadoras. En este orden de consideraciones, hemos de reconocer que la LGT vigente deja poca discrecionalidad técnica para la imposición de la sanción y, en consecuencia, poco margen de operatividad al indicado principio; circunstancia que ha de apreciarse al examinar las reglas de graduación de las sanciones, y, tras su estudio en el derecho positivo vigente, no podemos sino concluir que si bien puede resultar plausible la penetración del meritado principio al sancionador tributario (cuando la ponderación realizada por el legislador cumpla con la proporcionalidad indicada), si ésta no es acotada en sus justos términos, puede resultar peligrosa por cuanto que nos conduce a un sistema de responsabilidad objetiva a la hora de calificar la conducta ilícita y su correspondiente sanción.

Otra de las pruebas palpables de cuanto comentamos, la encontramos en la regulación que la Ley General Tributaria realiza de los sujetos infractores y «de los responsables y los sucesores de las sanciones tributarias»<sup>28</sup>. Dicha regulación viene «impuesta», precisamente, porque para construir un verdadero procedimiento sancionador tributario separado del de aplicación de los tributos no basta con expulsar a la sanción del concepto «deuda», sino que es necesario diseñar las reglas que permitan articular de forma coherente los problemas de coautoría y participación en la comisión del ilícito, y singularmente establecer, con todas sus consecuencias, el alcance de la capacidad infractora de las personas jurídicas. A nuestro juicio, la labor indicada no se ha realizado, y por ello, el legislador tributario siente la necesidad técnica de incorporar en

---

firma de acta en conformidad, reducción por pago en periodo voluntario). Además, para enjuiciar la virtualidad de estas reglas de penetración de los principios indicados, se ha de tener en cuenta, como hemos indicado en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J -2016-, pág. 651) que si bien dichos criterios son aplicables simultáneamente, solo lo serán «*en la medida que resulten aplicables*», no solo porque han de producirse los elementos que configuran su régimen jurídico, sino también porque las circunstancias que sirven para graduar las sanciones solo son operativas en las infracciones tributarias que expresamente lo prevean.

<sup>26</sup> Por lo que en alguna medida hemos de entenderlo en los pocos ortodoxos términos establecidos en el art. 29 de la L.40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

<sup>27</sup> En consecuencia, se trata de un principio que tiene un doble destinatario, ya que, por un lado, es una llamada al legislador para que realice la ponderación necesaria entre la conducta antijurídica y la respuesta sancionadora y, por otro, un principio que ha de regir el criterio del órgano sancionador para que adecue el castigo a la gravedad del ilícito.

<sup>28</sup> Vid. *in extenso* LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010).

los arts. 181 y 182 LGT las reglas que determinen los sujetos responsables de la infracciones y sanciones<sup>29</sup>.

En esta misma línea de planteamiento, y motivado por las mismas carencias denunciadas, merece especial atención el supuesto de solidaridad entre sujetos infractores contemplado en el art. 181.3 de nuestra Ley General, en el que cuando varios infractores sean concurrentes en la comisión de una misma infracción tributaria, quedarán solidariamente obligados frente al pago de la sanción. Es posible, con matices, que, como ya señalaron tanto el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de enero de 1999, como el Tribunal Constitucional -por todas, FJ IV.º STC 76/1990, de 26 de abril- el supuesto de solidaridad en la sanción no infrinja nuestra Constitución en relación con el principio de personalidad de la pena o de la sanción; no obstante, ello no significa que no se vulneren otros principios constitucionales, como el de tipicidad, culpabilidad y, sobre todo, el de proporcionalidad<sup>30</sup>.

Por último, en lo que a la parte «material» del régimen de infracciones y sanciones tributarias se refiere, en esta exégesis de la penetración de los principios del *Ius puniendi* en nuestro derecho positivo vigente, no podemos dejar de anotar que esta hipotética expulsión de la sanción del concepto deuda tributaria se realiza sin perjuicio de que tanto las cuestiones atinentes a la recaudación de la sanción -art. 58.3 LGT-, como a su extinción -art. 190 LGT-<sup>31</sup>, van a quedar reguladas por los procedimientos y principios que «ordenan» la recaudación y la extinción de la deuda. Insistimos, a pesar de la teórica exclusión de la sanción del concepto «deuda tributaria»- art. 58.3 LGT-.

---

<sup>29</sup> Por las indicadas razones, el art. 181 sitúa como sujetos infractores a las personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad (que cumplan con los requisitos establecidos en el art. 35.4 LGT) que realicen las acciones y omisiones tipificadas como infracciones tributarias en las leyes, realizando una enumeración ejemplificativa tan escueta como innecesaria de los sujetos infractores. Por los mismos motivos, en consonancia con la hipotética expulsión de las sanciones del concepto «deuda», el art. 181.2 de LGT ha de determinar quién tiene la condición de deudor principal de las sanciones, para poder así derivar su responsabilidad. Es decir, en dicho precepto se traslada al ámbito sancionador la relación deudor principal *versus* responsable, pero como esta traslación no puede ser total, puesto que el alcance de la responsabilidad como regla general no abarcará a las sanciones -art. 41.4 LGT-, el legislador necesita precisar el ámbito de esta traslación y lo realiza -art. 182 LGT- bajo la rúbrica «responsables y sucesores de las sanciones tributarias».

<sup>30</sup> En efecto, la solidaridad en la sanción va a suponer que la Administración puede dirigirse a cualquiera de ellos para exigir íntegramente el cobro de la sanción, y aunque si éste no la hiciera frente, para dirigirse al resto, tendría que repetir el procedimiento instruido para ofrecerle todas las garantías del procedimiento sancionador, cuando un obligado solidario al pago de la sanción la haga efectiva. Tal hecho no solo es difícilmente compatible con el principio de culpabilidad y personalidad aludidos, sino que infringe directamente el principio de proporcionalidad -además de suponer un incentivo para las prácticas asociativas en el terreno de las infracciones administrativas-, por cuanto que conciliar los principios del «*Ius puniendi*» con la acción de regreso propia del instituto de la solidaridad resulta extremadamente difícil, ya que de conseguirse el prorrateo entre todos los partícipes, responderían por igual de la punibilidad de sus respectivas acciones con independencia de su grado de participación y de su respectiva culpabilidad, y si la acción de regreso fracasa, un único actor correría con el peso de la sanción con independencia del grado de participación y de su culpabilidad en la comisión del ilícito.

<sup>31</sup> En la misma línea, el art. 190.4 de la LGT señala que las sanciones tributarias ingresadas indebidamente tendrán la consideración de ingresos indebidos a los efectos de aplicarles el régimen jurídico que para ellos contempla nuestra Ley General Tributaria.

En relación con el procedimiento sancionador, a pesar de que nuestro Tribunal Constitucional, desde su temprana Sentencia 18/1981, de 8 de junio, ha señalado reiteradamente que los principios reflejados en el art. 24 de la CE han de ser aplicables a la potestad sancionadora de la Administración<sup>32</sup>, el establecimiento de las reglas y técnicas que hagan posible la penetración de dichos principios no ha sido la más respetuosa con los elementos centrales de su alcance. Veamos, también<sup>33</sup>, algunos ejemplos:

En teórico cumplimiento del indicado mandato constitucional, nuestra legislación sectorial dedica al procedimiento sancionador en materia tributaria los arts. 207 a 212 de la LGT<sup>34</sup>, pero en su desarrollo no se ha sabido o querido deslindar el procedimiento de regularización de la deuda del sancionador tributario. Y ello a pesar de su expreso reconocimiento. En efecto, como hemos desarrollado en otro lugar<sup>35</sup>, nos encontramos ante procedimientos diferentes que cumplen finalidades y objetivos distintos y que, en consecuencia, han de venir informados por principios claramente diferenciados<sup>36</sup>. Y para poder conciliar los principios que informan uno y otro procedimiento, la regla general establecida en nuestro ordenamiento será la de que el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramite de forma separada al de aplicación de los tributos. Sin embargo, y aquí comienzan los problemas, que los procedimientos se hayan de instruir de forma separada no significa, ni puede significar, que exista una incomunicación absoluta entre ellos, ya que, por un lado, la comisión de los ilícitos se detectará en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos y, por otro, será en el curso de dicho procedimiento donde se localicen las bases probatorias sobre las que se ha de fundamentar la ulterior instrucción del procedimiento sancionador; interrelación que no puede llevar a la simultaneidad de actuaciones, porque, insistimos, la finalidad y los principios que informan ambas suertes de procedimientos no solo son diferentes, sino que, en ocasiones, resultan antagónicos. En consecuencia, ni se deberían simultanear las actuaciones<sup>37</sup>, ni el procedimiento de regularización ha de servir de «instrucción del sancionador tributario»<sup>38</sup>, pues al menos el elemento subjetivo del injusto ha de ser probado, que no comprobado, en el sancionador tributario, ni, por

---

<sup>32</sup> En la medida que resulte necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del indicado precepto y de la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 del propio Texto Constitucional.

<sup>33</sup> Y con el mismo objetivo anteriormente expresado, renunciando, en consecuencia, a presentar un análisis articulado del procedimiento sancionador tributario.

<sup>34</sup> Preceptos que aparecen desarrollados en los arts. 20 a 33 del RGRST. Junto a estas disposiciones y en su defecto, el procedimiento sancionador tributario se regulará por las normas del procedimiento sancionador en materia administrativa -art. 207 b) LGT-.

<sup>35</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J, (2016), págs. 667 y ss.

<sup>36</sup> Basta pensar, para visualizar cuanto queremos decir, en el deber de colaborar con el órgano instructor en los procedimientos de aplicación de los tributos -cuyo incumplimiento tendrá una reacción del ordenamiento de tipo sancionatorio-, con el derecho a no autoinculparse, propio de cualquier procedimiento sancionador.

<sup>37</sup> Como ocurre en nuestro actual procedimiento -art 208 LGT- en los supuestos de actas con acuerdo o en aquellos en los que expresamente, en la forma y en los plazos establecidos, se produzca la renuncia a la tramitación separada, según las precisiones contenidas en los arts. 26 a 28 del RGRST.

<sup>38</sup> Diseñando una separación meramente formal que se diluya en un simple trasvase de pruebas del procedimiento de regularización al sancionador tributario.

último, el denominado procedimiento sancionador abreviado, que se articula a modo de facultad del órgano competente para iniciar el sancionador, que suele ser quien ha instruido el de regularización, es respetuoso con los principios objeto de nuestro trabajo<sup>39</sup>.

De todo cuanto antecede, hemos de colegir<sup>40</sup> que la promulgación de los nuevos instrumentos normativos que regulan el régimen de las infracciones y sanciones tributarias en nuestro actual derecho positivo no nos ofrece una regulación sectorial acorde con los principios que han de informar las respuestas sancionadoras ante las violaciones del Derecho objetivo Tributario. Y ello porque para la aplicación de los principios, de las reglas y de las técnicas que han de regir en el sancionador tributario, insistimos, no basta con expulsar del concepto deuda tributaria la respuesta del Ordenamiento ante la comisión del ilícito, sino que es necesario reestructurar gran parte de las construcciones y conceptos jurídicos que, de forma implícita o expresa, se derivan de esta concepción unitaria de la deuda.

Y en este punto debemos de enmarcar el verdadero alcance de la reforma incorporada por la nueva Ley General Tributaria, cuando, por un lado, establece -art.25.2-, que *“las sanciones no tienen la consideración de obligaciones accesorias”*; por otro, -art.58.3- especifica que *“las sanciones que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria...”*; para inmediatamente precisar, como anticipábamos -arts.58.3 y 190.3-, que *“en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V, del Título III de esta Ley”*. Con lo que una vez más, los expedientes técnicos previstos por el Ordenamiento para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria son de perfecta aplicabilidad a las sanciones de dicha naturaleza, perpetuando la fungibilidad de los principios aplicables e imposibilitando la real operatividad de los principios punitivos<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> El procedimiento sancionador abreviado trae su causa de lo regulado en el art. 210.5 de la LGT al establecer que cuando al tiempo de iniciarse el procedimiento sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de la sanción, esta se incorporará en el acuerdo de iniciación -sic-. Cuando así suceda, si es que fuera posible sin quebrantar los principios que resultan aplicables, dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que presente los documentos y demás pruebas que estime convenientes y alegue cuanto convenga a su derecho. No obstante el indicado procedimiento, o se aplica en sus justos términos -ya que se nos representa como improbable contar «con todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción»- o puede suponer una introducción perversa de una fórmula que permite a la Administración burlar la regla general de los procedimientos separados, puesto que de *facto* se ha producido la simultaneidad en el tiempo de los procedimientos, con una incorporación meramente formal de los datos obtenidos en los de aplicación de los tributos en el sancionador tributario. Y todo ello significa, o puede significar, de nuevo, la imposición de una sanción de plano a pesar de su expresa prohibición constitucional.

<sup>40</sup> Como hemos señalado en otro lugar - LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010), págs. 914 y ss-.

<sup>41</sup> Pero es más, como también hemos indicado en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010), pág. 915), no solo las normas contenidas en este Capítulo -actuaciones y procedimiento de recaudación- mantendrán la situación denunciada en la nueva Ley, sino que en el curso del procedimiento de imposición de las sanciones, se mantendrán prácticamente intactas las consecuencias jurídicas que se derivan de esta concepción unitaria del concepto deuda, por mucho que la nueva LGT haya declarado su no pertenencia a

Si a cuanto antecede unimos lo sostenido en nuestras consideraciones iniciales<sup>42</sup>, no podemos sino reconocer, por trágico que parezca, que nos encontramos ante una situación que nos recuerda la existente con anterioridad a la promulgación de la LGT de 2003. Y, en consecuencia, si no erramos en nuestro planteamiento, si queremos que en la práctica se respeten los derechos subjetivos del ciudadano, hemos de seguir volviendo nuestra mirada a la ingente tarea desarrollada por nuestros tribunales de justicia.

Ante esta situación, el trabajo que con estas líneas comenzamos, intenta presentar, con cierto rigor técnico, un método que permita aplicar los principios del «*Ius puniendi*» del Estado al régimen de infracciones y sanciones tributarias, para intentar solucionar las deficiencias técnicas de las reglas y técnicas de penetración de dichos principios en nuestra normativa sectorial. Para ello, debemos realizar, en primer lugar, algunas precisiones metodológicas en la interpretación de los principios constitucionales utilizados<sup>43</sup>. De igual forma, debemos analizar, en segundo término, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la propia formación del «supraconcepto». Solo tras su estudio podemos pronunciarnos sobre la cuestión fundamental de la que parte o ha de partir la propuesta metodológica que defendemos en el presente trabajo: la existencia del “*Ius puniendi del Estado*”, con dos manifestaciones, penal y administrativa, y los límites aplicables a cada uno de ellas. Y como corolario de todo lo anterior, revestidos de las conclusiones de los temas planteados, hemos meditar, de forma definitiva, sobre el alcance de la indicada propuesta metodológica para coadyuvar a la aplicación efectiva de los principios constitucionales en el sancionador tributario.

## II. PRECISIONES METODOLÓGICAS EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Para conseguir nuestros objetivos, debemos huir *ab initio* de toda versión acientífica de nuestro objeto de estudio para no incurrir en el extendido error de convertirnos en simples glosadores de las interpretaciones doctrinales o de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los principios del *Ius puniendi* que han de informar el sancionador tributario, según la literalidad de sus términos, realizando una simple labor de “*travase*” a las normas que lo “*rigen*”. Para ello, nuestro método de análisis pone su eje en la reflexión que ya hiciera el profesor GARCÍA AÑOVEROS, según la cual, para efectuar un estudio constitucional de los derechos del ciudadano en materia tributaria se

---

la misma, ya que, a la hora de establecer sus regímenes jurídicos, se siguen aplicando el conjunto de autotutelas y garantías ínsitas en el cumplimiento del deber de contribuir, que, insistimos, no resulta operativo en el sancionador tributario.

<sup>42</sup> La aplicación solo supletoria de una normativa administrativa carente a su vez de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador; el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas con el respeto a determinados principios no suficientemente explicitados en nuestra Carta Magna; la existencia de un sector del Ordenamiento punitivo que aun en la segunda década del siglo XXI es el único que nos ofrece unos instrumentos conceptuales y jurisprudenciales adecuados a los bienes jurídicos protegidos ...

<sup>43</sup> Con la finalidad de estructurar un método de investigación que nos permita afrontar las inercias aplicativas desde la propia configuración de los mandatos constitucionales.

ha de partir del examen de los derechos constitucionales, uno por uno<sup>44</sup>. Pero, para realizar dicho análisis, no solo hemos de estudiar los preceptos constitucionales y las interpretaciones que de ellos ha realizado nuestro máximo intérprete, sino que hay que conocer las normas que regulan los procesos constitucionales y los criterios hermenéuticos y las teorías elaboradas por la doctrina constitucional<sup>45</sup>.

En definitiva, compartimos con el profesor ESCRIBANO la afirmación de que *“la necesaria permeabilización del ordenamiento financiero por la norma constitucional no acaba en una simple enumeración -y su exégesis- de los preceptos que inmediatamente hagan referencia a esas cuestiones. Se tratará, por el contrario, de articular todo el razonamiento sobre el presupuesto constitucional...”*<sup>46</sup>; y no somos ajenos a las críticas vertidas por un destacado sector doctrinal que denunció la llamada *“inflación de los derechos fundamentales”* (K Hessen), pues compartimos íntegramente, de un lado, la reflexión del profesor BEREIJO, quien, parafraseando de nuevo a HESSEN, señala que *“podría decirse que el derecho constitucional no puede ayudar a resolver mejor los problemas del derecho (y en nuestro caso, del Derecho Financiero) a base de incorporarle por las buenas los derechos fundamentales”*<sup>47</sup>; y suscribimos, de otro, la atinada llamada de atención del profesor RAMALLO, al aseverar que *“cuando entramos en el análisis jurídico, no es la visión constitucional de una institución tributaria la única posible”*<sup>48</sup>, pues opinamos que solo el entendimiento de los principios constitucionales que resultan aplicables, claro está desde la metodología que le es propia, puede ofrecernos el corpus conceptual y hermenéutico adecuado para poder ser aplicado en el seno de la dogmática propia del Derecho Tributario, no a su espaldas ni con construcciones ajenas al mismo.

En lo que a nosotros se nos alcanza, las perspectivas metodológicas indicadas no necesariamente deben ser antagónicas, antes bien se complementan para así conseguir unos resultados óptimos en función de nuestro objeto de estudio, ya que quienes con mayor contundencia y profusión han demandado la metodología constitucional aplicada al Derecho Financiero, han contextualizado en sus justos términos la propuesta metodológica defendida. En este sentido, AGUALLO<sup>49</sup>, tras considerar que la perspectiva constitucional es imprescindible para dilucidar el Derecho Financiero que deriva de la norma fundamental, precisa que: a) no todo el Derecho Financiero es deducible directa o indirectamente de la norma suprema<sup>50</sup>; b) no todo el Derecho Financiero Constitucional tiene el mismo alcance y protección<sup>51</sup>; c) no existe un solo Derecho

---

<sup>44</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996), pág. 299.

<sup>45</sup> En consecuencia, se ha de profundizar en la teoría constitucional de los derechos fundamentales para poder manejar, con criterio, los conceptos y las técnicas que serán objeto de estudio jurídico. En esta línea AGUALLO AVILÉS, A. (2002), pág. 264.

<sup>46</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F°. (2002), pág. 32.

<sup>47</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992), pág. 15.

<sup>48</sup> RAMALLO MASSANET, J. (1994), pág. 14.

<sup>49</sup> AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 45 y ss.

<sup>50</sup> Existe un Derecho Financiero Constitucional y un Derecho Financiero ordinario. AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 72 a 77.

<sup>51</sup> En consecuencia, de darse la confrontación, no todo el Derecho Financiero Constitucional tiene la misma resistencia frente al interés recaudatorio. AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 78 y 79.

Financiero en la Constitución<sup>52</sup>; d) el Derecho Financiero Constitucional es susceptible de cambios<sup>53</sup>.

No se trata de renunciar a la dogmática propia del Derecho Financiero, tan solo intentamos no cometer el error que se denuncia y no analizar principios constitucionales que si bien son aplicables a la normativa tributaria, son “propios” ya del Derecho Constitucional, ya del Derecho Penal, desde la metodología, la dogmática y los conceptos de otro sector del Ordenamiento<sup>54</sup>.

Desde esta perspectiva y con la precisiones antes indicadas, asumimos como reto de trabajo los axiomas derivados de la metodología constitucional que podemos resumir, siguiendo de nuevo a AGUALLO AVILÉS, en los siguientes elementos básicos: a) la Constitución ha de estudiarse como fuente y garantía de los derechos de los ciudadanos frente a los poderes públicos; b) la Carta Magna no establece un estatuto especial de los contribuyentes; c) se debe acudir al conjunto de los principios constitucionales para delimitar el contenido de los derechos y las garantías reconocidos; d) en consecuencia, tampoco es posible establecer el contenido de los derechos y garantías constitucionales sin atender al deber de contribuir como valor constitucionalmente protegido<sup>55</sup>.

De esta forma, para poder realizar un estudio de la operatividad de los principios del “*Ius puniendi del Estado*” al derecho tributario sancionador, por las especialidades propias que presenta la actual configuración del derecho sectorial analizado, y por la, a nuestro juicio, no suficiente ponderación del alcance del “*deber de contribuir*”, se necesita establecer una serie de criterios para una correcta delimitación del contenido de los derechos y las garantías constitucionales<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> En la Constitución se establecen un conjunto de lindes dentro de los cuales es posible adoptar diversas soluciones, la norma suprema también en este sector del Ordenamiento es dúctil. AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 78 a 82.

<sup>53</sup> Es decir la Constitución es, sin que su texto cambie, un derecho mutable. AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 82 a 84.

<sup>54</sup> En este sentido, coincidimos plenamente con las reflexiones realizadas al respecto por LOZANO SERRANO, C (2001), pág.17. al indicar, que “*más allá de los necesarios matices o de las exigencias propias del deber de contribuir, la premisa de partida de este trabajo es la evidente necesidad de su construcción jurídica, que no puede llevarse a cabo como si el ordenamiento tributario fuera un todo cerrado y aislado del resto del Derecho. Bien al contrario, sólo adoptando de éste, en sus distintas ramas, los principios, las categorías y las instituciones ya decantados a través de decenios, podrá evitarse que la Hacienda Pública se nos aparezca como un territorio sin ley en el que el pretendido interés fiscal sea el único norte y guía de la actuación administrativa. Nunca está de más recordar que su acertado encuadramiento entre los deberes y los derechos constitucionales es su mejor defensa, incluso cuando resulta atacado por conductas ilícitas de los obligados*”.

<sup>55</sup> AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-), págs. 78 y ss.

<sup>56</sup> En primer lugar, y esta es la premisa fundamental, aunque también la que para nuestro objeto de estudio resultará más problemática, solo los bienes y valores explicitados en la Constitución pueden ser contemplados. En segundo término, habrá que constatar si existe una colisión entre bienes y valores constitucionales, cuestión fundamental que, en la mayor parte de las ocasiones, se presume sin la suficiente base técnica. En consecuencia, solo si existe confrontación, no aparente sino jurídica, habrá que realizar la debida labor de ponderación entre los distintos bienes en conflicto. De igual forma como hemos señalado en otro lugar -LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2000), pág. 309-, resulta esencial tener presente que la labor de ponderación compete constitucionalmente al legislador, que habrá de desarrollarla a la hora establecer la regulación del ejercicio de los derechos, siendo la función del Tribunal Constitucional no

En consecuencia, partiendo de los indicados criterios<sup>57</sup>, el análisis sobre la existencia de una correcta ponderación de los bienes o valores confrontados ha de abordarse teniendo en cuenta las siguientes reglas<sup>58</sup>: a) no todos los derechos y las garantías constitucionales gozan de un mismo reconocimiento y protección<sup>59</sup>; b) no todo el contenido de un derecho goza de una misma protección. A tales efectos hemos de distinguir entre el denominado “*contenido constitucional*” y el “*contenido esencial*” de los derechos<sup>60</sup>; c) solo el contenido no esencial puede ser objeto de ponderación<sup>61</sup>; d) se ha de tener en cuenta, igualmente, que en algunos derechos fundamentales existe una coincidencia entre el “*contenido constitucional*” y el “*contenido esencial*”<sup>62</sup>; e) y lo que resulta de extraordinaria importancia a efectos del presente trabajo, estas “*contadas*

---

hacer su propia valoración, sino controlar que la ponderación efectuada en una concreta regulación legal no vulnera la Constitución.

<sup>57</sup> Existencia de bienes o valores explícitos en la Constitución, que entran en colisión jurídica, y se localizan los elementos de ponderación establecidos por el legislador, y los elementos de control de la misma desarrollados por el Tribunal Constitucional.

<sup>58</sup> Una vez más utilizamos la propuesta y casi el tenor literal del método expuesto por AGUALLO AVILÉS, A, (2002 -2-), págs. 99 y ss.

<sup>59</sup> En esta línea resulta transcendental distinguir claramente entre los derechos fundamentales reconocidos en el Capítulo IIº del Título Iº de la Constitución, cuyo ejercicio solo podrá regularse por Ley “*que en todo caso deberá respetar su contenido esencial*” (art. 53.1 CE), y aquellos otros derechos que, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, carecen de un núcleo mínimo al que no se puede afectar.

<sup>60</sup> Por el primero hemos de entender al contenido máximo que se le atribuye al derecho, en función de la descripción que del mismo se realiza en la propia Constitución Española. El segundo es el núcleo duro de los derechos contenidos en el Texto Constitucional que no puede verse afectado, limitado o ponderado sin que se produzca una lesión ilícita del mismo.

<sup>61</sup> Sin que ello signifique su plena disponibilidad por parte del legislador. Antes al contrario, como significábamos, el primer requisito para su “ponderación” por el legislador ha de localizarse en la existencia de un bien o valor reconocido de forma expresa en la Constitución que entre jurídicamente en conflicto con ese contenido no esencial del derecho; siendo además necesario que la indicada “ponderación” se realice siguiendo unas reglas de interpretación constitucional, entre las que destaca sobre manera el “principio de concordancia práctica” y la “regla de la proporcionalidad”. AGUALLO AVILÉS, A : (2002 -2-), pág. 101.

<sup>62</sup> Por ende, a pesar de que el propio Tribunal Constitucional ha venido afirmando que no hay derechos fundamentales o absolutos (Así lo han puesto de relieve con carácter general, entre otras las SSTC 11/1981; 2/1982; 91/1983, 100/1984; 77/1985; 159/1986; y 120/1990, que en su Fundamento jurídico séptimo vuelve a reiterar que: “*A tal fin, como ya ha reiterado en diversas ocasiones este Tribunal, conviene tener presente, de una parte, que sólo ante los límites que la propia Constitución expresamente imponga al definir cada derecho o ante los que de manera mediata o indirecta de la misma se infieran al resultar justificados por la necesidad de preservar otros derechos constitucionalmente protegidos, puedan ceder los derechos fundamentales (SSTC 11/1981, fundamento jurídico 7.º; 2/1982, fundamento jurídico 5.º, 110/1984, fundamento jurídico 5.º), y de otra que, en todo caso, las limitaciones que se establezcan no pueden obstruir el derecho «más allá de lo razonable» (STC 53/1986, fundamento jurídico 3.º), de modo que todo acto o resolución que limite derechos fundamentales ha de asegurar que las medidas limitadoras sean «necesarias para conseguir el fin perseguido» (SSTC 62/1982, fundamento jurídico 5.º; 13/1985, fundamento jurídico 2.º) y ha de atender a la «proporcionalidad entre el sacrificio del derecho y la situación en que se halla aquel a quien se le impone» (STC 37/1989, fundamento jurídico 7.º) y, en todo caso, respetar su cometido esencial (SSTC 11/1981, fundamento jurídico 10; 196/1987, fundamentos jurídicos 4.º, 5.º y 6.º; 197/1987, fundamento jurídico 11), si tal derecho aún puede ejercerse”), coincidimos nuevamente con el profesor AGUALLO AVILÉS, A (2002-2-), págs.107 y 108, al señalar que es posible defender la existencia de garantías absolutas, que de resultar aplicables, no son susceptibles de sufrir excepciones, limitaciones o matizaciones.*

*excepciones*”, en la propia terminología del Tribunal Constitucional, hemos de situarlas, a nuestro juicio, en el ámbito de los derechos contenidos en el art. 24 de la Constitución, que forman parte del objeto central de nuestro estudio.

### III. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA FORMACIÓN DEL CONCEPTO «IUS PUNIENDI ESTATAL»

Resulta esencial, a nuestro juicio, para conseguir los objetivos propuestos, que presentemos, siquiera sea someramente, la propia recepción constitucional de la formación del concepto “*Ius puniendi*” del Estado. Y decimos recepción, porque fue el Tribunal Supremo quien desarrollará, con bastante antelación a la promulgación de la Constitución española de 1978, su elaboración teórica<sup>63</sup>. De lo anterior hemos de deducir, a modo de inevitable conclusión, que la promulgación de la Constitución solo vino a consagrar, y a dotar de carta de naturaleza, al fenómeno que la doctrina del Alto Tribunal ya había ido elaborando en sus diversas sentencias. No obstante, no podemos olvidar que en el texto constitucional se produce un reconocimiento definitivo de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, pero de su tenor poco más se puede inferir<sup>64</sup>, que no sea -que no es poco- que la cuestión debatida tras su

---

<sup>63</sup> Elaboración que aparece con toda claridad, por vez primera, en su Sentencia de 9 de febrero de 1972 al señalar que: “*las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de distintas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal que exigen ambos un comportamiento humano (jurídicamente idéntico) ... esencia unitaria que, sin embargo, permite las reglas diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados uno y otro ilícito*”. Y meses más tarde, (según nos previene el profesor NIETO, A (2002), pág.148), el propio Tribunal, desarrollará las consecuencias jurídicas que habrán de derivarse de dicha elaboración: “*...es imperiosa la necesidad de que existan unos principios generales y un cuerpo de doctrina que cubran el Derecho Penal común y el llamado por algunos, no sin falta de fundamento, Derecho Penal Administrativo, por darse en los dos unas mismas exigencias, como son las derivadas del principio de legalidad en sus distintas vertientes: órgano competente, procedimiento adecuado, defensa del inculcado, tipificación del hecho criminoso, ya que si, por un lado, el Derecho Sancionador representa la protección más enérgica de los bienes necesitados de una protección especial, por otro, ese mismo rigor demanda, en contrapartida, las máximas garantías para los encausados...*”(STS de 31 de octubre de 1972 .Ar. 4675; Martín del Burgo). Con posterioridad, nos precisó que su jurisprudencia “*...había venido elaborando la teoría del ilícito como supraconcepto comprensivo tanto del ilícito penal como administrativo. Y, sobre esta base, dado que el derecho penal había obtenido un importante desarrollo doctrinal antes de que se formase una doctrina relativa a la potestad sancionadora de la Administración, se fueron aplicando a ésta los principios esenciales construidos con fundamentos en los criterios jurídicos penales*” (STS de 23 de Mayo de 1988 Ar. 3745; Ruiz Sánchez).

<sup>64</sup> Por ello, a los efectos de la efectiva problemática real, que según pensamos, ha de residenciarse en la determinación concreta de los límites de actuación de las distintas manifestaciones del “*Ius puniendi*” del Estado, nuestra Carta Magna no ha contribuido a despejar las dudas, persistiendo los problemas prácticos planteados con anterioridad a su promulgación: los principios aplicables y la intensidad con que han de modular el ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, pues, de su tenor literal, prácticamente solo se infiere que el principio de legalidad ha de regir los delitos, las faltas y las sanciones administrativas y que éstas no podrán consistir en medidas que impliquen, directa o subsidiariamente, privación de libertad.

promulgación ya no se centra en la existencia de la potestad sancionadora, ni la de su justificación, sino la de su juridificación<sup>65</sup>.

Por las razones esbozadas, el Tribunal Constitucional, en la primera sentencia en la que hubo de pronunciarse al respecto -STC 18/1981, de 16 de junio de 1981- ha de plantearse la aplicabilidad al Derecho Administrativo Sancionador de los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución, con el fin de determinar si la Administración puede imponer a los ciudadanos sanciones “*de plano*” o ha de someterse a un procedimiento con las garantías contenidas para el proceso punitivo en el indicado precepto<sup>66</sup>. De forma que, para realizar dicha interpretación finalista, nuestro máximo intérprete acude al indicado «*supraconcepto*» que infiere del principio de legalidad contenido en el art. 25 de la Constitución y de la reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo<sup>67</sup>.

A nuestro entender, la interpretación correcta del indicado fallo, siguiendo para ello la metodología indicada en las páginas precedentes, es la que sigue: a) existe un reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Se trata de un reconocimiento explícito y se infiere de la literalidad del art. 25 de nuestra Carta Magna; b) en consecuencia, el ordenamiento punitivo del Estado presenta dos manifestaciones susceptibles de proteger un mismo bien jurídico; c) lo anterior supone un reconocimiento de la identidad ontológica entre ambas suertes de ilícitos; d) dichas manifestaciones van a tener unas diferencias que han de situarse en la prohibición de penas privativas de libertad en el sancionador administrativo y en otras

---

<sup>65</sup> En este sentido, ver entre otros a RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000), pág.18. Vid. También en esta misma línea a NIETO, A. (2002), pág. 158.

<sup>66</sup> “A tal efecto debe partirse de que el mencionado precepto contempla de forma directa e inmediata, como indica su propio tenor literal, el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales y a determinadas garantías de tipo procesal, con especial referencia al orden penal, sin aludir de forma expresa al ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración. Por ello es necesario determinar su ámbito, teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la norma Fundamental” (F.J.2º).

<sup>67</sup> “Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse 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 (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo..., hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, ...” (F.J.2º). Pero hemos de poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional no se limita a indicar que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, con matices, al orden sancionador administrativo, sino que, y a nuestro juicio esto es de extraordinaria importancia, se pronuncia por la identidad ontológica de delitos y sanciones al señalar que “...un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”. Lo que no empece, para significar a reglón seguido que “...junto a las diferencias apuntada en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas”. La conclusión del Tribunal Constitucional no es otra que la aplicabilidad de los principios reflejados en el art. 24 de la CE al procedimiento administrativo sancionador, pero solo: “...en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la constitución. No se trata, de una aplicación literal, dada las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional”.

que el propio Tribunal Constitucional califica de “*carácter formal*”<sup>68</sup>; e) en consecuencia, los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución, si bien son aplicables a sendas manifestaciones del “*Ius puniendi*”, su aplicación al administrativo sancionador no será literal, sino solo en la medida que permita preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de dicho precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la propia Constitución; f) de todo lo anterior se ha de colegir que, desde la perspectiva constitucional, habrá que atender a una doble suerte de cuestiones para precisar la operatividad de los indicados principios: en primer lugar, el alcance de las diferencias de las distintas manifestaciones del “*Ius puniendi del Estado*”; en segundo término, el contenido esencial de los principios indicados, cuyos valores han de ser garantizados con independencia de las diferencias que se han señalado.

No es este el momento de enjuiciar la operatividad de la significada doctrina del Tribunal Constitucional, ni el de realizar un análisis del resto de sus pronunciamientos cuando ha tenido la oportunidad de aplicar la metodología que se ha autoimpuesto en la Sentencia de referencia, pero sí pensamos que hemos de pronunciarnos sobre la aparente contradicción en que dicha metodología incurre, ya que deja abiertos dos frentes que la doctrina y la jurisprudencia no ha venido diferenciando con el rigor que creemos es necesario a la hora de precisar el alcance y el contenido de una de las manifestaciones del “*Ius puniendi del Estado*”. En efecto, si volvemos a la argumentación del máximo intérprete de la norma constitucional, encontramos en ella una especie de círculo vicioso al que no da salida y que resulta esencial para nuestro análisis: ¿los principios del art. 24 de la Constitución, que son aplicables con “matices” al sancionador administrativo, lo son por formar parte de “*Ius puniendi*” del Estado?; ¿lo son por ser del orden penal?; ¿la misma doctrina habrá de aplicarse al resto de los principios de este último?; ¿o solo a los que tienen expresa plasmación constitucional?; ¿existen principios sancionadores administrativos y principios punitivos del orden penal?....

Para poder sintetizar nuestra opinión en relación con los indicados interrogantes, hemos de hacer alusión a otro trascendental pronunciamiento del Tribunal Constitucional que, desde nuestra perspectiva, condicionó las diversas interpretaciones que se han ido vertiendo en la doctrina y en la plasmación jurisprudencial de los principios indicados. Nos referimos a la STC 77/1983 de 7 de Noviembre de 1983, que, en apariencia, precisa cuáles son los límites de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> Estas serán, siguiendo la literalidad de su Fundamento, aquéllas que atienden a la calificación, la competencia y el procedimiento.

<sup>69</sup> En la indicada sentencia, tras hacer un reconocimiento expreso de la identidad ontológica entre pena y sanción, significando que “...en un sistema que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración”, señala que la Constitución, probablemente por las razones de índole práctica anunciadas, no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido (art.25.3 CE), “... aunque, como es obvio, sometiéndole a las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos”(F.J.2º). En consecuencia, señala la existencia de unos límites al ejercicio de la potestad sancionadora: “...que de manera directa se encuentran contemplados por el art. 25 de la Constitución y

Parece evidente, a nuestro juicio<sup>70</sup>, que la intención de nuestro máximo interprete es la de recopilar el conjunto de límites oponibles, desde la perspectiva constitucional, al ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y parece también evidente que entre ellos, al menos de forma expresa, no aparecen el resto de los “*principios penales*”, que, según la jurisprudencia, también la del Tribunal Constitucional, eran aplicables, con matices, al procedimiento sancionador tributario<sup>71</sup>.

En consecuencia, dos son las posibles interpretaciones que nos atrevemos a realizar de la doctrina del Tribunal Constitucional analizada: o bien entendemos que los únicos principios “penales” aplicables, aun con matices, son los referenciados en el art. 24 de nuestra Carta Magna, y por ello son los únicos incluidos en la especificación que realiza el Tribunal Constitucional, o bien junto a ellos, serán también operativos al sancionador administrativo el resto de los principios no constitucionales del “orden penal”, aunque estos no sean de tal fuerza como para poder ser objeto de ponderación con otros principios también constitucionales.

Llegados a este punto, con el fin de contextualizar nuestra opinión y justificar, en consecuencia, la opción metodológica que proponemos, recordaremos, brevemente, las tesis doctrinales más representativas que negaron, tras la promulgación de nuestro texto constitucional, la propia existencia del «supraconcepto» “*Ius puniendi*”, por considerar que la función sancionadora ha de entroncarse como parte de la función de gestión de las Administraciones Públicas<sup>72</sup>.

Por un lado, el profesor A. NIETO<sup>73</sup> defendió que el Derecho Administrativo Sancionador no se debe instalar en el Derecho Penal, sino en el Derecho Público estatal,

---

*que dimanen del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones”. Pero es más, “... estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente previstos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas” (F.J.2º). No obstante, en su siguiente Fundamento Jurídico, realiza una especificación de los límites a la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y aunque de nuevo cita el art. 25.1 de nuestra Carta Magna, se hacen referencia a cuantos siguen: “a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de penas de privación de libertad a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto a los derechos de defensa, reconocidos en el art. 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones; d) finalmente, la subordinación a la Autoridad judicial” (F.J.3º).*

<sup>70</sup> Con independencia del juicio que nos merezca la indicada especificación.

<sup>71</sup> Lo anterior es de extraordinaria importancia, ya que en atención a la metodología hermenéutica que hemos presentado, solo los bienes y valores explicitados en la Constitución pueden ser adecuadamente ponderados en el caso de darse la efectiva colisión entre distintos bienes y valores.

<sup>72</sup> No pretendemos hacer un recorrido exhaustivo de autores y posicionamientos sobre la cuestión abordada, aunque es obvio que tampoco han sido elegidos al azar los autores cuyas tesis intentamos recensionar por ser las más elaboradas de las tesis opuestas a nuestros planteamientos.

<sup>73</sup> A lo largo de las distintas ediciones de su obra “*Derecho Administrativo Sancionador*”, parte de una demanda clara que, a nuestro juicio, resulta basilar para centrar el objeto de nuestro estudio: la promulgación de una ley general de infracciones y sanciones administrativas al estilo de las existente en Alemania o Italia. En este sentido, el citado profesor pone de manifiesto como el legislador de 1992 se enfrentó ante el siguiente dilema: o bien dejar las cosas como estaban, a la espera de una regulación exhaustiva de esta norma general o bien abordar ese tratamiento general y concluye aseverando que el resultado de la promulgación de la L. 30/1992, a su juicio, que hacemos nuestro, es que no realizó ni una

ya que aunque las garantías del imputado son irrenunciables, el Derecho Público estatal y el Derecho Administrativo están perfectamente capacitados para crear un derecho propio<sup>74</sup>. En consecuencia, a su juicio, es posible una explicación alternativa al «*Ius puniendi*» del Estado, que considera una elaboración a la que la doctrina y la jurisprudencia acuden cuando pretenden asimilar dos figuras, aparentemente distintas, formando con ellas un concepto superior y único, un «*supraconcepto*»<sup>75</sup>. En esta línea de planteamiento sostiene que la distinción entre el ilícito penal y el administrativo es una distinción normativa, no estructural, y que esta ha de ser la interpretación correcta que hay que darle a la pomposa “*identidad ontológica*” que tan ambiguamente se suele utilizar entre nosotros<sup>76</sup>: “*la teoría de la identidad ontológica no tiene otra función que la de prestar una cobertura teórica a la extensión del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador*”<sup>77</sup>.

A mayor abundamiento, si la teoría de la identidad ontológica, continúa NIETO, hubiese servido solo para la aplicación del más avanzado Derecho Penal sobre el retrasado Derecho Administrativo Sancionador, pocas objeciones le habría que poner, pero el proceso no se ha detenido en este punto, sino que se ha dado un paso más: “*de la falta de diferenciación ontológica se ha deducido la existencia de unos supraconceptos en los que se refunden los conceptos o los elementos individuales, apareciendo así las figuras genéricas y únicas del ilícito, de la punición y del Ius puniendi del Estado*”<sup>78</sup>. De esta forma, concluye indicando que nos encontramos como al principio, siendo la cuestión de fondo del Derecho Administrativo Sancionador la de precisar sus relaciones y/o recepciones del Derecho Penal<sup>79</sup>.

---

cosa ni otra; visión que mantenemos íntegramente en la actualidad, ya que, a los efectos abordados, en nada mejora la visión contemplada tras la promulgación de L. 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

<sup>74</sup> Cuestión distinta es que hasta ahora no se haya hecho y se tengan que tomar prestadas las técnicas garantistas del Derecho Penal. Su tesis no pretende fundamentarla en un prejuicio ideológico o profesional sino en la constatación del fracaso de una metodología -la extensión de los principios del Derecho Penal- que ha demostrado no ser certera desde el momento en que la transposición automática es imposible, ya que las matizaciones de adaptación son tan difíciles como inseguras y conducen a un resultado que nada tiene que ver con los principios originarios cuyo contenido tiene que ser profusamente falseado.

<sup>75</sup> Ya que la identidad ontológica, aunque existiera, no tiene ninguna consecuencia jurídica, puesto que nada impide al legislador tratar de modo igual a dos seres diferentes por esencia o tratar de modo desigual a dos seres ontológicamente iguales. A NIETO (2002), pág. 148.

<sup>76</sup> En cambio, del artículo 25 de la Constitución parece deducirse que nos encontramos ante dos figuras normativas diferentes “*a las que la Constitución impone un régimen idéntico en algunos puntos, (y sólo en algunos). Habiéndose considerado necesario establecerlo de forma expresa, porque de otra suerte –y cabalmente por tratarse de figuras normativas diferentes- se hubiera entendido que su régimen también había de ser diferente*”. A NIETO. (2002), págs. 156 y 157.

<sup>77</sup> A NIETO. (2002), pág. 157.

<sup>78</sup> A NIETO. (2002), pág. 157.

<sup>79</sup> A NIETO. (2002), pág. 160. No hemos de olvidar, para entender en su justa medida el diagnóstico realizado de la creación de la doctrina del “*Ius puniendi*” del Estado, que con carácter previo a este sugerente planteamiento, el profesor NIETO ha desarrollado lo que califica una explicación alternativa a la tesis de la unidad punitiva del Estado. En este sentido, señala que la invocación de la *tesis policial* o *del orden público* para justificar la potestad sancionadora de la Administración puede considerarse en la actualidad como un anacronismo, pero ello no evita que subsista una duda inquietante a propósito de lo que en el fondo no es sino una reformulación de una vieja tesis: “*quien tiene la potestad de ordenar, de mandar y prohibir, ha de tener también la potestad de sancionar, como potestad aneja e inseparable de la anterior, dado que sin la segunda*

Entre la doctrina del Derecho Tributario, podemos reconocer la propuesta del profesor NIETO en un sugerente trabajo del profesor BAYONA DE PEROGORDO<sup>80</sup>, que por ofrecernos una visión absolutamente distinta a las tesis dominantes, creemos oportuno recensionarla, como excusa dogmática a la defensa de nuestros propios planteamientos metodológicos.

Su tesis parte de un interrogante a cuya respuesta, según declara, dedica las consideraciones de su estudio: dada la exclusión de la norma tributaria de la normativa sancionadora del resto de las Administraciones Públicas, a pesar de su alcance supletorio, ¿permite la estructura propia del Ordenamiento previsto para el procedimiento sancionador en materia tributaria, la aplicación supletoria de una norma prevista con carácter general e inspirada en unos principios distintos?. Para dar respuesta al indicado interrogante parte de la existencia de un específico procedimiento sancionador en materia tributaria<sup>81</sup>, procedimiento que, a su juicio, ha de ser enmarcado entre las “*funciones tributarias*”, de forma que para justificar dicha tesis irá analizando los siguientes extremos: a) la pretendida potestad sancionadora de la Administración, su justificación y su equiparación a los principios penales, derivan de la existencia de un régimen dictatorial, pero dichas notas han de ser revisadas con la entrada en vigor de la Constitución<sup>82</sup>; b) tras realizar un análisis de las distintas manifestaciones del Derecho Administrativo Sancionador, considera que la Administración no tiene atribuida una potestad sancionadora de carácter genérico e incondicionado, aislada de toda connotación con cualquier otra función administrativa -lo que le lleva a sostener que la

---

*parece que la primera ha de resultar inoperante*”(pág. 91). Pero, en su visión alternativa, no se trata de adherirse a la tesis policial, sino la de justificar la potestad sancionadora de la Administración en otras potestades de la misma, de las que sería un anejo o corolario necesario; “*en otras palabras: la potestad administrativa sancionadora forma parte ínsita de la competencia de gestión*”, con ello podrá construirse un sistema menos rígido y menos dogmático, ya que, a su juicio, concebida la sancionadora de la Administración como una potestad aneja a otra de regular y de ejecutar la actuación pública en determinadas materias, dicha potestad adquiere mayor flexibilidad y sustantividad, aunque, “*eso sí, sin desvincularse de las reglas constitucionales y penales, de las que no podría separarse para no romper la coherencia de la acción pública, pero sin llegar, por ello, a ser una emanación o simple manifestación del «Ius puniendi» del Estado, ni mucho menos, de las potestades penales*”.

<sup>80</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), págs.7 y ss.

<sup>81</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág.10.

<sup>82</sup> En esta línea, tras un análisis de los arts. 24 y 25 de la CE, considera que “*los fervores garantistas del Tribunal Constitucional que le condicionan tras su sentencia de 1981, al extender las garantías procesales del art. 24.2 al Derecho administrativo sancionador, se han visto un poco enfriadas por la constatación de los perniciosos efectos que la misma genera*”. Y pone como ejemplo la STS 76/1990, que analiza a continuación - BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), págs.16 y ss.- de la que resalta los siguientes extremos: En relación con la aplicabilidad del principio de culpabilidad, como manifestación del “*Ius puniendi*” del Estado” (F.J.4º), precisa que en el mismo fundamento se señala que la prohibición de la responsabilidad solidaria en el ámbito penal no es trasladable a la infracciones administrativas, posiblemente por la distinta índole de las penas de uno y otro. El derecho a un juez ordinario predeterminado (F.J.8º) no es trasladable al Derecho Administrativo, ya que la independencia y la imparcialidad del juez no es predicable, con igual significado, en los órganos administrativos. La presunción de inocencia que rige por igual en ambas manifestaciones del *Ius puniendi* es alterada en el Fundamento Jurídico Décimo, con ocasión de la presunta incompatibilidad entre el deber de colaborar y el derecho a no autoinculparse. En este último sentido parece pronunciarse DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B.: (2001), págs. 21 y ss. Una visión parecida nos ofrece GOROSPE OVIEDO, J. I. (2001), pág. 190.

función sancionadora es complementaria de las respectivas funciones administrativas<sup>83</sup>; c) sostiene que, por las diferencias que aprecia entre la sancionadora y la penal, es imposible acoger la tesis de la asimilación de dichas potestades<sup>84</sup>; d) como consecuencia de cuanto antecede, señala que el procedimiento sancionador tributario ha de enmarcarse en el conjunto de operaciones de regularización de la situación tributaria en la perspectiva del adecuado cumplimiento del deber de contribuir y ello permite explicar, a su juicio, la incardinación de la sanción tributaria en la deuda tributaria<sup>85</sup>, y, la exclusividad de la Administración Tributaria para la determinación de las situaciones tributarias y su regularización, bajo los mismos principios y con las mismas reglas<sup>86</sup>; e) como corolario de todo lo anterior, sostiene la evidencia de la naturaleza administrativa tributaria del procedimiento sancionador y su integración en el procedimiento de regularización de las sanciones tributarias<sup>87</sup>; f) en coherencia con su planteamiento, los principios inspiradores del procedimiento sancionador tributario habrán de estructurarse en torno a tres grandes bloques: los principios inspiradores de la actividad administrativa<sup>88</sup>; los principios relativos a la justicia tributaria<sup>89</sup>; los principios generales del Ordenamiento<sup>90</sup>.

No obstante, frente a lo que se pudiera colegir del planteamiento lineal de sus tesis, el profesor BAYONA concluyó su interesante trabajo afirmando que la defensa de la naturaleza no “*penalista*” de las infracciones tributarias y de su régimen jurídico no ha de interpretarse como una oposición a que el procedimiento sancionador no se vea integrado de las virtudes garantistas procesales que rigen en el orden penal<sup>91</sup>. Lo que se quiere evitar, añade, es el puro automatismo. De manera que será en el orden tributario

---

<sup>83</sup> Y en este contexto, realiza un juicio crítico de la STC 18/1981 que “*ha servido de consagración casi sacramental de la asimilación del Derecho Administrativo Sancionador al Derecho Penal*”. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), págs.19 y ss.

<sup>84</sup> Precisando que, entre otras, las indicadas diferencias se concentran en los sujetos competentes para su ejercicio, en el bien jurídico protegido, en la teleología de la reacción ante la comisión de los respectivos ilícitos, en el ámbito de los sujetos pasivos de ambas potestades y en los medios a emplear en su ejercicio. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág. 23.

<sup>85</sup> Su coincidencia, en el seno de la deuda, con los intereses de demora, demuestra que ambos son instrumentos que sirven para reequilibrar las situaciones tributarias mediante la oportuna regularización. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág. 26.

<sup>86</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág. 26.

<sup>87</sup> De esta forma, concluye que, para evitar equívocos, sería oportuno un cambio en la nomenclatura de infracciones y sanciones por la de la exigencia de responsabilidades de conducta ilícitas en materia tributaria. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág. 27.

<sup>88</sup> Que en referencia al órgano administrativo habrán de localizarse en el art. 103 de la CE y el art. 31 de la LRJAP y PAC (entonces vigente): servir con objetividad a los intereses generales; actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág. 27.

<sup>89</sup> Que referenciados en el artículo 31 de la CE, a su juicio impiden mantener el subjetivismo típico del Derecho Penal. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág.27.

<sup>90</sup> Entre los que destaca la seguridad jurídica, buena fe y legalidad, que, incorporado, este último, al art. 25 de la CE, tantos quebraderos de cabeza ha originado. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), pág.27).

<sup>91</sup> En este mismo sentido parece pronunciarse ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1999), pág.17. En el que señala que la metodología apropiada ha de partir de articular una serie de principios propios del Derecho Administrativo Sancionador Tributario que se extraigan directamente de la Constitución y sin la perturbadora intermediación del Derecho Penal, a fin de que permitan situar la potestad tributaria sancionadora en el lugar en que le corresponde, “*como potestad adjetiva y complementaria de las restantes potestades tributarias*”.

donde habrá que meditar, con escrupuloso respeto a los principios que le son propios, la conveniencia de la introducción de garantías, teniendo en cuenta que estas siempre permanecerán en el ámbito procesal<sup>92</sup>.

Con toda probabilidad, las tesis doctrinales que conscientemente hemos elegido sean, en sus respectivos ámbitos, las que con mayor claridad y contundencia se apartaron de la doctrina dominante, que, siguiendo los pronunciamientos de la jurisprudencia, sostienen la identidad ontológica entre los ilícitos administrativos y los ilícitos penales. No obstante, son también muy destacadas las voces de quienes, en ocasiones de forma reiterada, llaman la atención a la hora de atemperar las consecuencias que se han de derivar de la indicada construcción.

En este sentido, hemos de comenzar indicando, como nos pone de manifiesto en profesor RODRÍGUEZ BEREJO<sup>93</sup>, que desde el punto de vista de su estructura y funcionalidad los «*principios jurídicos*» se caracterizan por los siguientes rasgos: 1.º son reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas; su objeto no consiste tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas, cuanto en versar sobre la aplicación de estas normas; 2.º se caracterizan por una relativa indiferencia de contenido, en el sentido en que trasponen los límites de los distintos campos de regulación jurídica, de ahí su carácter de principios generales, sin llegar por sí mismos a suministrar decisiones a los casos concretos; 3.º indican cómo deben aplicarse las normas específicas, esto es, «*qué alcance darles, cómo combinarlas, cuándo otorgar precedencia a algunas de ellas*» (Carrió)<sup>94</sup>.

No obstante, cuando en el seno de la categoría de los principios generales hacemos referencia a aquéllos que encierran derechos fundamentales, el Estado constitucional les dota de una posición privilegiada<sup>95</sup>, con una garantía reforzada<sup>96</sup> y una fuerte

---

<sup>92</sup> Resulta evidente, a su juicio, que no todas las garantías presentan las mismas dificultades en su penetración en el sancionador tributario, localizando los principales escollos en una interpretación del principio de culpabilidad deliberadamente voluntarista y en una importante ampliación del derecho a no declararse culpable, ya que, en su opinión, dichas garantías, simplemente harían imposible el desarrollo de la función tributaria. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1996), págs. 28 y 29.

<sup>93</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, J. J. (1992-2-), págs. 9 y ss.

<sup>94</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, J. J. (1992-2-), pág. 22.

<sup>95</sup> De esta forma, los meritados principios cumplen en el Ordenamiento jurídico, como límite al ejercicio de los poderes públicos, una doble función: una positiva, que consiste en el «*influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean*»: en cuanto fuentes del Derecho, y en cuanto informadores del conjunto del Ordenamiento jurídico; y una función negativa, que consiste en la exclusión «*de los valores contrapuestos y de las normas que descansa sobre estos valores*», porque tales principios tienen sentido, «*en tanto sirvan a promover los valores superiores del Ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho*» (STC 27/1981, F.J. 10º). «*Conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, y en cuanto a tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 CE)*». (STC 16/19882, de 28 de abril. F.J. I º). Y hay que tener en cuenta que «*... la naturaleza de la norma constitucional, como Ley suprema y básica y la especial fuerza vinculante directa de los derechos fundamentales no supeditada a intervención legal alguna, según resulta del artículo 53.1 CE*». (STC 185/1988, de 14 de octubre. F.J. III º). (En el mismo sentido vid. STC 112/1989).

ampliación de sus contenidos<sup>97</sup>. Siendo ello cierto, no lo es menos que la penetración de estos principios fundamentales, si bien no puede hacerse «por la buenas», intentando ampliar sin límite su contenido, tampoco puede hacerse de manera homogénea y horizontal a todas y a cada una de las materias, de los bienes o intereses que encierran un concreto sector de nuestro ordenamiento<sup>98</sup>.

A nuestro juicio, tampoco conviene<sup>99</sup> la extensión de estos otros bienes o valores constitucionalmente protegidos a esferas diferentes de su natural aplicación. Y en este campo se nos antoja doblemente aconsejable tanto prevenir “*frente los esfuerzos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es en este caso, el de gestión tributaria (STC76/1990, F.J. 10º)*”<sup>100</sup>; como realizar la misma previsión en el campo inverso, para no intentar extender el «manto» de los principios constitucionalizados que aluden a los intereses tutelados en los procedimientos de gestión tributaria a otros procedimientos: los sancionadores de tal naturaleza, donde han de tener plena operatividad los derechos fundamentales punitivos<sup>101</sup>.

Insistimos, la visión que defendemos no renuncia a la dogmática para hacer un exclusivo “análisis constitucional”, ya que, como indicábamos, coincidimos plenamente con el profesor RAMALLO al defender “*que no es la visión constitucional de una institución tributaria la única posible*”<sup>102</sup>. Antes al contrario, lo que pretendemos es

---

<sup>96</sup> Consistente en un procedimiento de reforma más complejo –art.168 CE- en su vinculación a todos los poderes públicos y su reserva de Ley con cláusula de su contenido esencial –art. 52.1 CE-.

<sup>97</sup> Estos derechos fundamentales se han convertido en unos de los elementos clave para todo el Ordenamiento jurídico, “*obligando a reinterpretar significativos sectores del mismo..... Ningún sector del ordenamiento ha escapado a este impacto de la enorme importancia que han cobrado los derechos fundamentales, y el Derecho Tributario tampoco ha sido una excepción.* RODRÍGUEZ BEREIJO, J. J. (1992-2-), pág. 61.

<sup>98</sup> En este sentido, coincidimos nuevamente con el profesor BEREIJO en señalar que la “*interpretación debe favorecer los derechos fundamentales cuando no estén en juego otros bienes y otros valores que gocen de igual protección*” y en caso contrario, en supuestos de riesgos y peligros para otros valores y bienes, constitucionalmente protegidos, la ponderación habrá de tener en cuenta la idea del *contenido esencial* de los derechos fundamentales, lo que avoca necesariamente a reflexionar sobre sus límites “*límites que en algunos casos vienen dados por el respeto al contenido esencial (véase STC 11/1981, F.J. 8º), que es el límite último de los derechos fundamentales; en otros casos, los límites a los derechos fundamentales vienen impuestos expresamente en la propia Constitución ( arts. 10.1, 18.2, 20.4, 21.2, 27.6, y 28.2 CE); en otros casos, en fin, la doctrina constitucional ha reconocido otras limitaciones derivadas del respeto a otros derechos fundamentales y del respeto a los bienes constitucionalmente protegidos o a los valores reconocidos en la Constitución (SSTC 11/1981, F.J. 7º; 2/1982, F.J. 5º; 22/1984, F.J. 3º; 110/1984, F.J. 3º, entre otras). Límites que, eso sí, dada la posición preeminente de los derechos fundamentales y su fuerza expansiva, han de interpretarse restrictivamente y de manera proporcionada entre el sacrificio del derecho y el fin que se pretende conseguir (véase STC 120/1990, F.J. 8º); principio de proporcionalidad que es inherente o consustancial al Estado de Derecho (STC 85/1992, F.J. 4º)*”. RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1992-2-), págs. 63 y 64.

<sup>99</sup> Antes al contrario, sería un error técnico de extraordinaria importancia y una limitación no sancionada por la metodología de nuestro máximo intérprete.

<sup>100</sup> Vid. autor y obra cit, pág. 64.

<sup>101</sup> Y todo ello, salvo que, sin argumentarlo, como claramente sostienen los profesores NIETO y BAYONA, se piense en el procedimiento sancionador administrativo o en el sancionador tributario, como parte integrante de la función de gestión de las respectivas Administraciones Públicas.

<sup>102</sup> RAMALLO MASSANET. J. (1997), pág. 16. “*A veces –continúa señalando el indicado profesor- da la impresión de que no existe otro tipo de análisis; aquél, por ejemplo, en virtud del cual se cuestione la regulación de una institución, desde la pura construcción dogmática y conceptual del Ordenamiento; es decir*

intentar ofrecer una solución técnica al “*problema irresoluble*” al que hacía alusión el profesor TEJERIZO, al indicar que “*en el Derecho Penal Tributario se ha de mantener un peculiar equilibrio entre dos grupos de intereses legítimos; los intereses públicos que se derivan del deber de contribuir contenido en el art. 31 de la CE; y el respecto a los derechos individuales (Sección primera del Capítulo segundo del Título primero de la Constitución). Dicho equilibrio no es fácil, y los distintos operadores jurídicos no han encontrado la solución definitiva, probablemente, porque no exista*”<sup>103</sup>.

#### IV. A MODO DE CONCLUSIÓN: ALCANCE DEL «IUS PUNIENDI» EN EL SANCIONADOR TRIBUTARIO. UNA PROPUESTA METODOLÓGICA DE APLICACIÓN PRÁCTICA

Teniendo en cuenta cuanto hemos indicado, creemos llegado el momento de pronunciarnos sobre la problemática que sirve de base al presente trabajo. En nuestro Ordenamiento nunca ha existido una Ley General que regule los elementos estructurales y conceptuales del Derecho Sancionador Administrativo, y ante ese déficit, la jurisprudencia ha ido estableciendo un corpus de principios y técnicas que, por razones obvias -básicamente por su evolución y desarrollo-, extraía del orden penal. En consecuencia, la primera duda que hemos de resolver es si el indicado «*supraconcepto*» nace por lo que ha venido a denominarse “*identidad ontológica entre ilícito administrativo y penal, y entre sus consecuencias, sanción o pena*”, o por esos motivos, que hemos denominado “*estratégicos*”, que derivan de la ausencia de un régimen jurídico mínimamente articulado, del derecho sancionador administrativo.

La opción por una u otra tesis en absoluto es neutral, ni forma parte de una simple teórica especulativa, ya que de sus consecuencias depende el ámbito de los derechos del ciudadano cuando se enfrenta al ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Si fuera posible prescindir de los condicionamientos históricos, sociológicos e ideológicos en los que se ha ido forjando nuestro Derecho en los últimos siglos<sup>104</sup>, del análisis de los bienes jurídicos que se pretenden proteger con la tipificación de los respectivos ilícitos, nos resulta difícil sostener unas diferencias que justifiquen su distinta naturaleza; tampoco las reacciones del Ordenamiento ante la distinta lesión de los indicados bienes nos permiten inclinarnos por la teoría de sus distintas naturalezas. Antes al contrario, creemos no equivocarnos si nos declaramos partidarios de las tesis que defienden la identidad ontológica señalada, ya que, pensamos, como sostiene NIETO, aunque desde otra perspectiva<sup>105</sup>, que la distinción

---

*aquél que se desarrolla –como ha señalado recientemente el Tribunal Constitucional (STC 164/1995)- en el ámbito de la legalidad ordinaria para después enjuiciarlo en la perspectiva constitucional”.*

<sup>103</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M<sup>a</sup>. (2001), pág. 214.

<sup>104</sup> En este sentido, ver entre otros, los análisis que a tal respecto realizan LOZANO, B. (1990), SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996), y RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000).

<sup>105</sup> En efecto, como indicábamos, el profesor NIETO sostiene la existencia del «*supraconcepto*» como simple cuestión estratégica y contingente hasta el desarrollo del derecho Administrativo sancionador. Nosotros, pensamos que en el indicado sector del ordenamiento, por su falta de desarrollo en técnicas, conceptos y

entre ilícito administrativo y el delito o falta es una simple distinción normativa, no estructural<sup>106</sup>. Y no podemos compartir la tesis del profesor BAYONA a la hora de diferenciar los bienes jurídicos protegidos en uno u otro sector, ya que no alcanzamos a entender cuál es la razón que le hace situar los bienes protegidos por la potestad penal en “*la convivencia social y en los derechos y libertades de los sujetos*“, y los de la potestad sancionadora administrativa en “*el mismo objeto de la acción administrativa principal a la que corresponde*”<sup>107</sup>.

No pretendemos, en estas líneas, hacer acopio de argumentos para justificar la opción por la que nos decantamos, voces mucho más autorizadas que la nuestra nos han precedido en esta tarea<sup>108</sup>, creemos mucho más operativo referenciar las consecuencias que han de derivarse de nuestra opción en el ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas<sup>109</sup>. En definitiva, si creemos en la existencia del «supraconcepto», no como una cuestión meramente estratégica y, en consecuencia, contingente, sino como una cuestión estructural, hemos de extraer de él, todas sus consecuencias, sin necesidad de que las funciones de gestión de la Administraciones Publicas se tornen irrealizables<sup>110</sup>.

---

estructuras, ha de compartir con carácter permanente el corpus de principios del “*Ius puniendi*” del Estado, porque es una manifestación de éste.

<sup>106</sup> Aunque normalmente esté inspirada por el criterio de la consideración de la importancia de los bienes jurídicos tutelados y de la gravedad de su agresión, y esta es una decisión meramente discrecional, fundada sobre criterios de política legislativa. A NIETO. (2002), pág. 156.

<sup>107</sup> A NIETO. (2002), págs. 22 y 23. Aunque sea por la simple razón de que si ambos ilícitos suponen el incumplimiento de unas obligaciones o deberes de hacer, de no hacer o de dejar de hacer, producen una lesión al derecho objetivo que, en mayor o menor grado, de ahí sus distintas manifestaciones, perturban la convivencia social de todos los ciudadanos llamados a cumplirlos.

<sup>108</sup> En este sentido, ver entre otros muchos a CROS GARRIDO, J. (1981), pág. 58. SÁINZ DE BUJANDA, F. (1985), págs. 611 y 612; RAMALLO MASSANET, J. (1985), pág.346.; MENDOZA OLIVÁN, V. (1986), pág. 1074; PÉREZ ROYO, F. (1986), pág. 265; DELGADO PACHECO, A. (1986), pág. 90; PONS MESTRES, M. (1988), pág. 973; MARTÍNEZ HORNERO, F. J. 2002, págs. 6 y ss.

<sup>109</sup> Teniendo en cuenta, que en la actualidad no deben de caber dudas sobre que el interés que se ha de proteger ante las lesiones del Derecho Tributario es el interés general, no el interés de la Administración (Vid. F.J. 3º de la STC 76/1990). En este mismo sentido se pronunció hace ya muchos años la profesora RUFÍAN LIZANA; Mª. D. (1988), pág. 225.

<sup>110</sup> En este momento, permítasenos un excursus, que aún acientífico, ha venido acompañándonos durante todas las meditaciones que ha provocado el estudio del Derecho Sancionador Tributario. A nuestro juicio, en la conciencia o en el subconsciente de todos aquellos que han sostenido que los principios garantistas, que conforman el estatus del ciudadano, no han de desplegar la misma eficacia, en el sentido coloquial de contundencia, cuando se trata de perseguir ilícitos penales o ilícitos administrativos, aparece reflejado el mayor o menor disvalor que se infiere del bien contenido en el tipo o en la reacción prevista por el Ordenamiento ante su lesión. De forma que si éste es transcendente o aquélla inflige al causante un importante disvalor, el Estado de Derecho ha de ofrecer todas las garantías sustantivas y procesales para su restitución o para la imposición de la pena. Mientras que si el bien lesionado no forma parte de aquellos que afectan a la «*convivencia social*» inmediata, o la reacción del ordenamiento es objetivamente -nunca subjetivamente- «*liviana*», baste con aplicar aquellas garantías que sean imprescindibles para el recto enjuiciamiento. Y este planteamiento «*economicista*» jamás ha sido compartido por el autor de estas líneas (en este mismo sentido, el profesor GARCÍA AÑOVEROS, J. -1996-, pág. 109, señaló que “*no parece muy lógico pensar que cuando la gravedad de la infracción es menor, y por eso se reprime con sanciones administrativas, los derechos de los presuntos infractores han de ser menores que los de los delincuentes más peligrosos según la apreciación social vertida en las diversas leyes, y, en concreto, en el Código Penal*”). Es posible que el problema se derive de la distinta mecánica con la que se estructuran las técnicas penales y las administrativas, ya que por lo general, cuando se comete un delito se sabe de su comisión, pero no de los que lo ocasionaron, mientras que en gran parte de las infracciones

Y para ello, hemos de recordar que la promulgación de la Constitución Española vigente, a la que con este modesto trabajo queremos homenajear en su cuarenta cumpleaños<sup>111</sup>, a pesar de sus trascendentes pronunciamientos, había dejado nuestra cuestión de fondo en el mismo lugar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo la había situado años antes, y que, por tal motivo, el Tribunal Constitucional se había limitado a «adoptar» la tesis del “*Ius puniendi del Estado*” para aplicar los principios de defensa contenidos en el art. 24 de nuestra Carta Magna al sancionador administrativo. También señalábamos, que por los condicionamientos fácticos aludidos, y por qué no decirlo, por las imprecisiones de nuestro máximo intérprete a la hora de sustentar dicho «supraconcepto», se incurría en una especie de círculo vicioso que, por resultar esencial para nuestro objeto de estudio, deberíamos intentar despejar<sup>112</sup>.

Desde nuestra perspectiva, para la ruptura del indicado círculo nada mejor que creernos nuestros propios dogmas<sup>113</sup>, de forma que, si somos partidarios de una visión unitaria de los principios punitivos, no deben existir principios del “*Ius puniendi del Estado*” y principios de los distintos órdenes que los confirman<sup>114</sup>, lo que existirá es un corpus de

---

administrativas, prácticamente en todas las tributarias, se conoce antes al administrado y con posterioridad se enjuicia si en su actuar se ha lesionado algún bien jurídico. Pero no alcanzamos a entender que haya de tener menos contundencia, en el sentido antes indicado, a la hora de hacer valer los mecanismos y las técnicas de defensa que incorpora el Estado de Derecho. En otras palabras, quien hurta a un particular tiene ante sí, y no puede ser de otra manera, todos los mecanismos propios de su defensa, pero quien hurta a toda la comunidad, o quien simplemente comete una lesión leve a las normas administrativas, ha de gozar de menos garantías, insistimos, o menos contundentes. ¿Se trata de una cuestión, de nuevo, de estrategia?, ¿de simples intereses “economicistas”?, o ¿la practicidad que hace descansar parte del “*Ius puniendi*” del Estado, en las Administraciones Públicas, exige una «rebaja» en el rigor de las técnicas garantistas, simplemente porque, de aplicarse con el rigor que demanda el Estado de Derecho, se piensa que no funcionaría el propio Estado?. Estamos convencidos que esta última máxima, insisto de forma consciente o inconsciente, condiciona el juicio de quienes así se expresan o argumentan sin “atreverse” a expresarlo. Pero hemos de recordar que para imponer una sanción tributaria, muy probablemente se ha tenido que regularizar la “deuda”, con unos principios administrativos, que no sancionadores, con la carga de eficacia que conllevan, y si ya se ha reparado el bien jurídico lesionado, con la recaudación de la obligación que resulte debida, y el coste financiero del retraso en el pago, a través del interés moratorio y se han reintegrado los costes de ejecución con sus pertinentes recargos ¿qué “prisa” hay?, ¿qué cimientos del “*deber de contribuir*” se tambalean, si se produce un retraso en la imposición de la sanción, o llegado el caso, si los principios así lo “ordenan”, no se sanciona a quien “solo” le queda por reparar la lesión del Derecho objetivo?. En consecuencia, desde nuestro punto de vista, la intermediación del indicado “*deber de contribuir*” no encuentra justificación constitucional en el Derecho Sancionador Tributario como bien o valor a ponderar con el resto de los principios aplicables del “*Ius puniendi*” del Estado. En este último sentido ver FUSTER ASENSIO, C. (2001), pág. 36 y GARCÍA DE ENTERRÍA, E (1981), págs. 364 y 365.

<sup>111</sup> Conocedores como somos, ante tanto ignorante contemporáneo, de que ha contribuido, decididamente, a proporcionar el periodo más brillante de toda nuestra historia democrática.

<sup>112</sup> Recordemos: ¿los principios del art. 24 CE, que son aplicables, con matices, lo son por formar parte del «*Ius puniendi*» del Estado?, ¿por ser del orden penal?, ¿la misma doctrina habrá de aplicarse al resto de los principios de este último?, ¿sólo a los que tienen expresa plasmación constitucional?, ¿existen principios sancionadores administrativos y principios penales?...

<sup>113</sup> Y la opción no puede ser otra que la planteada entre otros por LÓPEZ DÍAZ, A. (1998), págs. 123 a 125, y que consiste en resolver con carácter previo los problemas de ubicación y fundamento de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, bien como manifestación del “*Ius puniendi del Estado*”, bien como exponente del principio de solidaridad, que reside en la base de la contribución a los gastos generales del Estado.

<sup>114</sup> En este sentido, FUSTER ASENSIO, C. (2001), pág. 26, precisa que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 18/1981, coloca a ambas potestades sancionadoras como partes integrantes de una unidad superior: el “*Ius Puniendi del Estado*”. Lo que ha de hacer derivar que “*no tienen por qué ser los*

principios y un conjunto de técnicas que posibilitarán su penetración en las distintas relaciones jurídicas que se generan en ambos órdenes. En consecuencia, solo existirán principios constitucionales y principios no constitucionales, o, por mejor decir, principios que tengan su plasmación expresa en la Constitución y aquéllos que o bien se infieren de ellos o han sido establecidos por el legislador o elaborados por la jurisprudencia. Cosa distinta serán las reglas, las técnicas, los instrumentos de su aplicación concreta, que, en demasiadas ocasiones, ante la ausencia de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador, también se “importan” del orden penal, aunque con el nombre de principios, al sancionador administrativo<sup>115</sup>.

En efecto, una vez que partimos de la existencia de un único corpus de principios, los que han venido a denominarse del “*Ius puniendi del Estado*”, para aplicar la metodología jurídica anunciada, en primer lugar, habrá que determinar cuáles son los bienes y valores que los indicados principios incorporan de forma explícita en la Constitución. En segundo término, habrá que precisar su contenido «constitucional» y «esencial»<sup>116</sup>. En tercer lugar, habrá que analizar los principios, también del “*Ius puniendi del Estado*”, pero no constitucionalizados, porque *sensu contrario*, no será posible el ejercicio de su ponderación con los bienes o valores constitucionales que pudieran entrar en conflicto con ellos. Por último, habrá que realizar un estudio de las normas que han de contener las reglas que han de regir el sancionador administrativo, para que en su ejercicio no se limiten, no podrán hacerlo desde la estricta técnica jurídica, ninguno de los principios, constitucionalizados o no constitucionalizados, del “*Ius puniendi del Estado*”.

No obstante, nuestra normativa sectorial -tanto administrativa como tributaria-, en lugar de ofrecernos el conjunto de conceptos, estructuras y reglas del Derecho Sancionador Administrativo, a través de los cuales se habrían de materializar los principios punitivos, en definitiva, en vez de realizar la labor de ponderación que compete al legislador, nos ofrece una visión, a veces “corregida y reducida” de dichos principios, que lejos de introducir la seguridad jurídica que demanda el ordenamiento, resultan ser

---

*principios penales los aplicables al ámbito sancionador, sino que ha de tratarse de principios comunes sancionadores, que se aplicarán en un plano de igualdad al Derecho penal y al Derecho Administrativo Sancionador. Sin embargo el Tribunal Constitucional tras declarar este dogma no ha extraído de él las consecuencias pertinentes; y no las ha extraído, por cuando sigue declarando la aplicación al ámbito sancionador administrativo de los principios penales”.*

<sup>115</sup> Una vez señalada nuestra premisa básica, el primer problema que nos vamos a encontrar, tal y como anunciábamos, es la de realizar un esfuerzo dogmático para delimitar: a) los principios que tienen expreso reconocimiento constitucional; b) los principios que se infieren de ellos; c) los principios del “*Ius puniendi del Estado*” no constitucionalizados; d) las reglas, que no principios, que han de regir en los distintos órdenes. Pero nos declaramos convencidos que solo con esta metodología de trabajo, estaremos en condiciones de abordar, en segundo orden, por un lado, los problemas que se refieren a los “matices”, que, desde esta perspectiva, solo habrán de ser operativos en función de las distintas técnicas de penetración de los principios en los diferentes órdenes aludidos, es decir en función de las “reglas” que en cada uno se establecen para el ejercicio del poder punitivo; y por otro, aquellos problemas que hacen referencia a la hipotética ponderación de bienes o valores constitucionales o en conflicto, que, en nuestro ámbito de estudio, con carácter destacado, aunque con menos intensidad que la que demuestra la práctica jurisprudencial recaída hasta el momento, hemos de centrar en la extensión del “*deber de contribuir*”.

<sup>116</sup> Y en este ámbito, cual es el papel real de aquéllos que se infieren de la literalidad de los primeros.

la causante de un semillero de pleitos cuando el administrado toma conciencia de su condición de ciudadano.

Si no erramos en nuestro planeamiento, el conjunto de principios que se derivan del “*Ius puniendi del Estado*”, es operativo, sin necesidad de interposición legal, mucho menos reglamentaria, al procedimiento sancionador tributario, al que hemos de aplicar, con idéntico rigor, la metodología de trabajo que hemos intentado plasmar en este estudio y, en consecuencia, en la implementación de los indicados principios, no han de derivarse más “matices” que aquéllos que vengan impuestos por las propias técnicas de su penetración en los diferentes órdenes aludidos, es decir en función de las “reglas” que en cada orden se establecen para el ejercicio del poder punitivo. Otra cuestión será la atinente a aquellos problemas que hacen referencia a la hipotética ponderación de bienes o valores constitucionales en conflicto, que, como indicábamos, en nuestro ámbito de estudio resulta mucho menos evidente de lo que pudiera pensarse si seguimos la práctica jurisprudencial recaída hasta el momento, en la extensión del “*deber de contribuir*”. Nada más lejos de un planteamiento estrictamente jurídico cuando hablamos de la lesión del derecho objetivo, por mucho que éste conlleve -lo que no ocurre siempre- la lesión del derecho subjetivo de crédito<sup>117</sup>.

En efecto, en nuestro sector del ordenamiento no hemos sabido, o querido, resolver dos suertes de problemas que conviene diferenciar para no incurrir en la fungibilidad conceptual que referenciábamos líneas arriba: en primer lugar, la ausencia de esa parte general del derecho sancionador a que con tanta reiteración venimos haciendo referencia; en segundo término, pero no por ello menos trascendente, en el hecho, a nuestro juicio contrastado, de que la sanción tributaria y la articulación que, *lege data*, ofrece su régimen jurídico<sup>118</sup> se debate entre el carácter de respuesta represiva estimulante de la disuasión de conductas típicas, antijurídicas y culpables y el de una obligación de resarcimiento de daños y perjuicios accesoria a otra tributaria. Y ello, a pesar de que exista acuerdo doctrinal y jurisprudencial en ubicar su naturaleza en la primera, puesto que la aplicación que se realiza de su régimen jurídico positivo nos acerca claramente a la segunda.

Todo cuanto antecede obedece, según pensamos, a la propia configuración legal de las sanciones tributarias como elemento no definitivamente escindido, a pesar de la dicción del art. 58.3 de nuestra LGT<sup>119</sup>, de la deuda tributaria, y no solo, que también, por el actual diseño del procedimiento sancionador tributario. Esta cuestión resulta basilar a la hora de enfrentar nuestro objeto de estudio y su importancia es tal que -fácilmente se adivinará desde cualquier posicionamiento jurídico- ha sido, y sigue siendo, uno de los principales motivos por los que el legislador tributario ha querido establecer la “ínsula

---

<sup>117</sup> Baste reiterar, una vez más, la existencia de diferentes expedientes técnicos previstos en nuestro ordenamiento para reparar la lesión del derecho subjetivo de crédito. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994).

<sup>118</sup> La LGT de 2003 poco avanza, frente a lo que a primera vista pudiera parecer, con su predecesora.

<sup>119</sup> “Las sanciones tributaria que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IVº de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo Vº del Título IIIº de esta Ley”.

de lo tributario” al margen de la normativa con carácter general del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

Para desterrar, también de nuestro actual derecho positivo, las consecuencias de la inercias indicadas, conviene recordar que la mayor parte de la doctrina penalista precisa que las penas tienen una doble finalidad: preventiva y aflictiva, y que es precisamente este componente teleológico el que debe distinguir a las penas de las sanciones civiles - cuya finalidad reside solo en el resarcimiento del daño causado- y a estas últimas de las sanciones tributarias, a las que se le debe excluir cualquier carácter indemnizatorio, ya que resultan perfectamente compatibles con el interés de demora<sup>120</sup>.

Por lo tanto, la sanción tendrá la doble finalidad intimatoria y represiva, pero hay que descartar de plano la finalidad fiscal o recaudatoria, no solo porque también existen sanciones no pecuniarias, ni porque la graduación del importe de la sanción de acuerdo con el importe de la cuota únicamente sea una cuestión técnica que sólo se predica de las sanciones proporcionales, ni porque el principio de personalidad impida la extensión de responsabilidad a terceros<sup>121</sup>, sino porque, desde la perspectiva de su contenido y finalidad, no se diferencia de las multas penales<sup>122</sup>. Todo cuanto antecede resulta evidente si observamos la identidad de bienes jurídicos protegidos entre las infracciones tributarias criminalizadas y no criminalizadas que se dan en el seno del Derecho Penal Financiero, puesto que mientras que la naturaleza de ambas es punitiva, su incorporación en un texto penal o en la propia LGT es de mero carácter accidental, por lo que, teniendo en cuenta el principio de intervención mínima del Derecho Penal, se torna en una mera opción político-legislativa<sup>123</sup>.

Por lo anterior, si como hemos visto, tomando como criterio definitivo la índole de la reacción prevista por el Ordenamiento, la sanción tributaria, tanto por su estructura, por su finalidad, como por la forma de su aplicación, constituye una medida ontológicamente idéntica a la pena, aun cuando sea pronunciada por una autoridad no judicial<sup>124</sup>, resulta cuanto menos curioso que sea la propia LGT la que enturbió toda esta configuración al considerarlos parte accesoria de los elementos esenciales de la deuda, cuestión, como precisábamos en las ideas previas del presente trabajo, solo protocolariamente desaparecida por la entrada en vigor de la Ley, 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

---

<sup>120</sup> PÉREZ ROYO, F. (1986), págs. 364 y 365.

<sup>121</sup> Como acertadamente señala MUÑOZ BAÑOS, C. (1996), págs. 171 y ss.

<sup>122</sup> Y ello, porque como señala el profesor ZORNOZA PÉREZ, J. J. (1992), pág. 43, el orden lógico de análisis es el de comenzar por el bien jurídico afectado por la infracción, analizar los medios para eliminar o reducir sus efectos y fijar el tipo de sanción que procura el remedio más afectado.

<sup>123</sup> APARICIO PÉREZ, A. (1991), pág. 23. En consecuencia, simples razones de efectividad son las argumentadas tradicionalmente como fundamento de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, pero puesto que nos encontramos ante lesiones del orden general -por infringir intereses generales, no de la Administración-, dicha potestad sancionadora solo se justifica en la medida en la que su regulación responda a los principios informadores del orden punitivo (Vid. SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996), pág.32).

<sup>124</sup> Vid. PÉREZ ROYO, F. (1986), págs. 263 y 264.

Por ello, a pesar de la hipotética modificación acaecida con la entrada en vigor de la ya no tan nueva LGT, la situación desde la perspectiva de la penetración de los principios que han de resultar aplicables, poco ha cambiado, porque si bien, desde una perspectiva teórica parece que su régimen jurídico ha quedado presidido por los principios punitivos, desde una óptica aplicativa, sigue centrado en el cumplimiento y recaudación de las deudas tributarias, que continúa desplazando el efecto corrector y motivador de la sanción para continuar siendo un cuasi complemento cuantitativo de la deuda<sup>125</sup>.

Estamos convencidos de que nuestro actual derecho positivo no ha sido capaz de despojarse de las nefastas consecuencias que para la operatividad de los principios del «*Ius Puniendi*» al sancionador tributario trajo consigo la unicidad del concepto deuda tributaria. Y la constatación de esta realidad desde los parámetros vigentes en nuestro ordenamiento sectorial y, fundamentalmente, desde la interpretación que de ellos realizan parte de los operadores jurídicos, requiere de la articulación de un método que facilite la penetración práctica de los principios constitucionales en el sancionador tributario. Para ello, se ha de tener en cuenta, con carácter prioritario, y evidentemente previo, los problemas específicos que atienden a la propia naturaleza y régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias, en el sentido que hemos intentado referenciar, pues, según pensamos, solo después de fijar con claridad su régimen jurídico “propio”, una vez depurado de los principios atinentes a los procedimientos de regularización de deudas, habrá que atender a la aplicación de los principios punitivos, con los únicos «matices» que determinen las reglas y las técnicas de su penetración a los procedimientos sancionadores de corte administrativo, pero no, insistimos, por los que vienen «impuestos» por otra serie de procedimientos y de principios. Y éste, como tantos otros, no es un problema de nuestro texto constitucional, sino de quienes estamos obligados a cumplirlo.

---

<sup>125</sup> Como señalase, aún vigente la LGT de 1963, MORILLO MÉNDEZ, A. (1996), pág. 160.

## BLOGRAFÍA CITADA

---

- AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -1-) “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”. *derecho financiero constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*. Civitas. Universidad Internacional de Andalucía. Sevilla.
- AGUALLO AVILÉS, A. (2002 -2-): “Una vez más, acerca de la necesidad de realizar un verdadero análisis constitucional de las normas tributarias”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Documentos de trabajo 11/02.
- ALARCÓN SOTOMAYOR, L. (2008): *La garantía non bis in ídem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel. Madrid.
- ALONSO MADRIGAL, Fº J. (1999): *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*. Dykinson. Madrid.
- ANIBARRO PÉREZ, S. (1999): *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Lex Nova. Valladolid.
- ANIBARRO PÉREZ, S. (2017): *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delitos contra la hacienda Pública*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- APARICIO PÉREZ, A. (1989): “Infracciones y sanciones en materia tributaria”. *RDF y HP*. Nº 202.
- APARICIO PÉREZ, A. (1991): *Delitos e infracciones tributarias*. Lex Nova. Valladolid.
- AYATS VERGÉS, M y DE JUAN CASADEVALL, J. (2013): *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: Algunas propuestas de mejora*. Fundación impuestos y competitividad, ePraxis. Madrid.
- BAYONA DE DEROGORDO, J.J. (1996): “El procedimiento sancionador”. *Información Fiscal*. Nº 16.
- CALDERON GONZÁLEZ, J M. (2015): “Prejudicialidad penal alcance de sus efectos”. *Tribuna Fiscal*. Nº 229. Ed. Ciss Woters Kluwer.
- CASARES MARCOS, A. B. (2012): *Principio de legalidad y ejercicio de la potestad administrativa sancionadora*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- CROS GARRIDO, J. (1981): “Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones”. *Crónica Tributaria*. nº 37.
- DELGADO PACHECO, A. (1986): “Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias”. *Gaceta Fiscal*. nº 36.
- DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B. (2001): “La presunción de inocencia en la potestad sancionadora tributaria”. *Jurisprudencia Tributaria* nº 4.
- DE MIGUEL CANUTO, E. (2016): “Actuaciones en supuestos de delito contra la hacienda Pública”. *Quincena Fiscal* Nº 10.
- DÍAZ FRAILE, F. (2015): *Derecho penal y derecho administrativo sancionador*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Fº. (2002): “Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del Siglo XXI”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Documentos de trabajo 11/02.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1995): "Comentario al artículo 58 de la L.G.T.". En *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*. Cedecs. Barcelona.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1998): "Sanciones tributarias e intereses de demora". *Revista Crónica Tributaria*, nº. 87.
- FERNÁNDEZ SEGADO, Fº. (1993): “La teoría jurídica de los derechos fundamentales en la doctrina constitucional” *Rv. Española de Derecho Constitucional*. n º 39.
- FUSTER ASENSIO, C. (2001): *El procedimiento sancionador tributario*. Aranzadi. Elcano.
- GARCÍA AÑOVEROS, J. (1996): “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas Constitucionales”. *Civitas REDF*, Nº 90.
- GARCÍA BERRO, F. (2010): “Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial”. *Quincena Fiscal* Nº 19.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1981): “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”. *Civitas. REDA*. Nº 29.

- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2001): *Consecuencias en el pago de los tributos. Intereses, recargos y sanciones*. La Ley. Madrid.
- GRAU RUIZ, M<sup>a</sup>. A. (1998): “Reacciones del ordenamiento internacional ante infracciones tributarias y los delitos fiscales”. *La criminalización de las infracciones fiscales. t. 2<sup>o</sup>*. Ed. Asociación Fiscal Portuguesa. Lisboa.
- HERMOSÍN, M. (2008): *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*. Thomson. Aranzadi. Cizur Menor (Navarra).
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1994): *Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria. (Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Estudios de derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1997): “El principio de Igualdad en la ley y su proyección entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte”. En *Estudios de Derecho Público - vol. I<sup>o</sup>*. (Homenaje a J.J. Ruiz Rico). Tecnos. Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2000): *La información en poder de la Hacienda Pública: Obtención y control*. Edersa. Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2001) -1-: “El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario” en Zugaldía Espinar, J. M. y Roca Roca, E (Coordinadores): *Los derechos humanos. Libro homenaje al sr. d. Luis Portero García*. Universidad de Granada. Granada.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2001) -2-: “El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario”. *Rev. Tributos Locales*. nº 12.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2003): *El Ius Puniendi del Estado en el Ordenamiento Sancionador Tributario (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídico-positiva del segundo)*. Obra inédita. Ejercicio de Cátedra. Granada.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010): “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En *Tratado sobre la Ley General Tributaria -Tomo. II<sup>o</sup>*. (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo). Aranzadi. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra).
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. 4<sup>a</sup> Edición. Tirant lo Blach. Valencia.
- LÓPEZ MOLINO, A. M<sup>a</sup>. (2008): “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones”. *Impuestos* Nº 2.
- LOZANO CUTANDA, B. (1996): *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons. Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. (1990): *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*. Ed. Civitas. Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. (2001): Prólogo a la obra *El derecho sancionador tributario*. Aranzadi. El Cano.
- LOZANO SERRANO, C. (2015): “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”. *Quincena Fiscal* Nº 8.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F. J. (2002): “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”. *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Civitas. Universidad Internacional de Andalucía.
- MARTÍNEZ HORNERO, F<sup>o</sup>. J. (2002): “Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la Inspección de los Tributos”. *Estudios Financieros*. nº 226.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (1996): *Las sanciones tributarias*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- MORILLO MÉNDEZ, A. (2000): *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Ciss. monografías Nº 29. Valencia.
- MUÑOZ BAÑOS, C. (1996) *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Edersa. Madrid.
- NIETO, A. (2001): “El Derecho Sancionador Administrativo Comunitario”. *Rv. Justicia Administrativa. Número extraordinario*.
- NIETO, A. (2002): *Derecho administrativo sancionador*. Tecnos. Tercera edición ampliada. Madrid.
- PALAO TABOADA, C (2015): “Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la hacienda Pública en el proyecto de modificación de la LGT”. *Civitas. REDF*. Nº176.
- PÉREZ NIETO, R. (2013): *Informe sobre derecho sancionador tributario*. Ediciones Foro jurídico. Valencia.

- PÉREZ-PIAYA MORENO, C. (2008): *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- PÉREZ ROYO, F. (1986): *Los delitos y las infracciones en materia Tributaria*. IEF. MADRID.
- PONT MESTRES, M. (1988): “Hacia la superación de una ceremonia de la confusión: delimitación del concepto de infracción en el derecho tributario vigente”. *RDF y HP*. nº 197.
- RAMALLO MASANET, J. (1978): “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”. *Civitas. REDF*. nº 20.
- RAMALLO MASSANET, J. (1985): “La modificación parcial de la LGT”. *Civitas. REDF*. nº 47/48.
- RAMALLO MASSANET, J. (1994). Prólogo a la obra *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria (un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria)*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000): *El principio no bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*. Ed. Marcial Pons. Madrid.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. (1992-1-): Prólogo a la obra *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. (1992-2-): “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. nº 36.
- RUFIAN LIZANA, M<sup>a</sup>. D. (1989): “la constitucionalidad de la regulación de infracciones y sanciones administrativas”. *Civitas. REDF*. nº58.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F. (1985). *Sistema de derecho financiero*. T. I<sup>o</sup>. Vol. II<sup>o</sup>. Universidad Complutense. Madrid.
- SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996): *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M<sup>a</sup>. (2001): Ponencia recogida en la obra *Le sanzioni tributarie nell’esperienza europea*. Giuffré. Milano.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M<sup>a</sup>. (2016): “*El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública*”. Civitas. REDF Nº 170.
- VEGA HERRERO, M. (1977): “Naturaleza del recargo establecido en el art. 72 del T.R. del ITP”. *Crónica Tributaria*. nº 21.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1965): "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", *D.F. y H.P.* nº 60.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1999): Prólogo a la obra *La legalidad de la infracción tributaria. (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario español)*. DyKinson. Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid.