



UNIVERSIDAD  
COMPLUTENSE  
MADRID

# EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA LEGALIDAD DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

*Miguel Ángel Martínez Lago*  
23 noviembre 2017

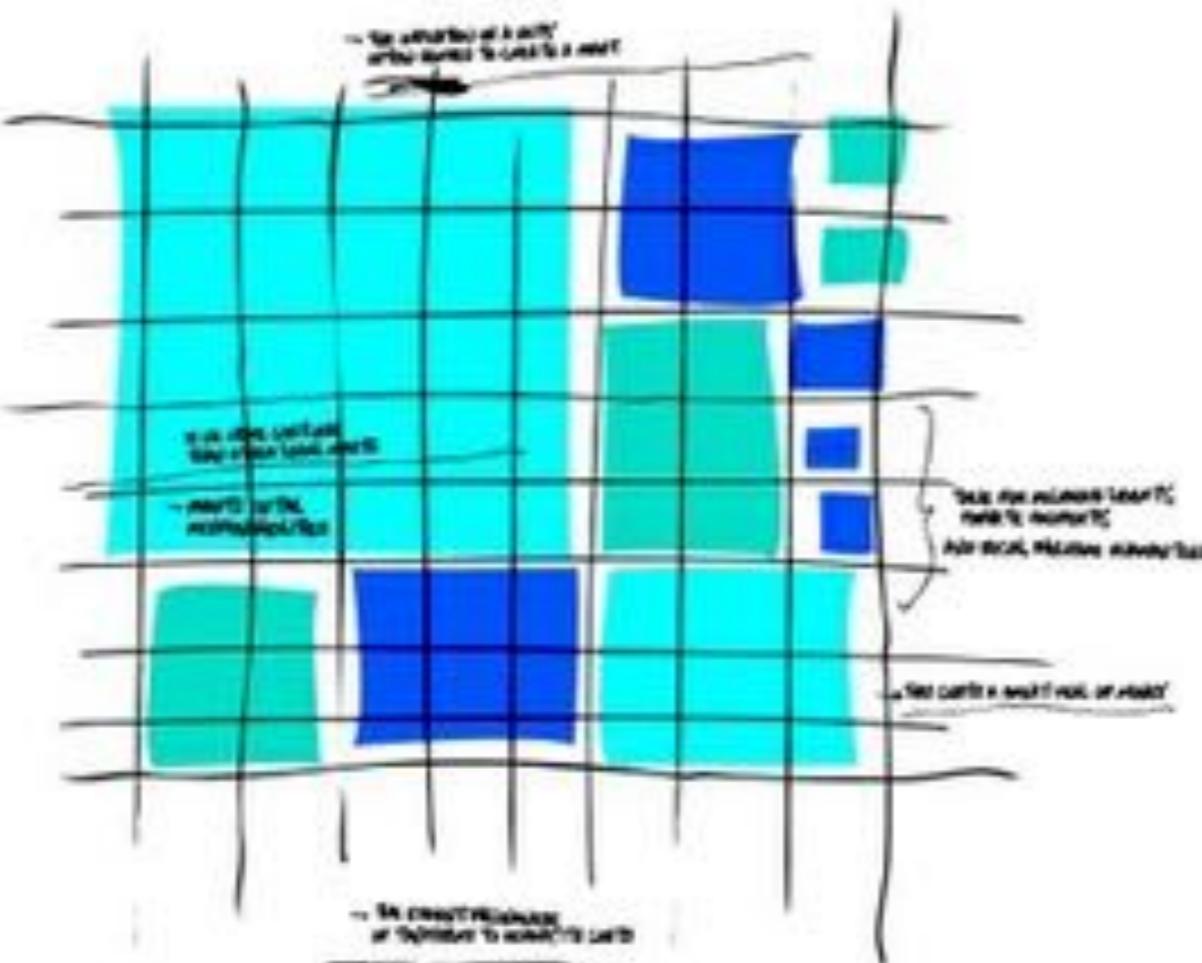
**IVAP**  
HERRI ARDURALARITZAREN  
EUSKAL ERAKUNDEA

**“***Si la libertad depende de los impuestos, ha de procurarse una equilibrada protección del deber de contribuir y de los derechos fundamentales de los contribuyentes.*

# El costo de los derechos

Por qué la libertad depende de los impuestos

**Stephen Holmes**  
**Cass R. Sunstein**



## ALGUNAS IDEAS PREVIAS...

- Todos nuestros derechos dependen de los impuestos.
- El deber de contribuir no se puede concebir como un límite al ejercicio de los derechos fundamentales.
- Los derechos de los contribuyentes, comenzando por el de ser gravado de acuerdo con la capacidad económica, constituyen un límite al deber de contribuir.

# STC 76/1990, DE 26 DE ABRIL

---

- Discutida legitimidad de algunas medidas que se introdujeron en la LGT de 1963 por conducto de una Ley de modificación parcial que se inspiraba en potenciar la represión del fraude fiscal (Ley 10/1985).
- El TC dedujo que el deber de contribuir *incidía en la naturaleza de las relaciones tributarias*, de manera que si *para los poderes públicos comporta exigencias y potestades específicas* en orden a la efectividad de su cumplimiento por *los contribuyentes*, éstos quedaban —quedamos— *sujetos a una situación de colaboración con la Administración tributaria* que imponía —y justificaba el TC— limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales.
- Una suerte de *situación especial de sujeción* a las obligaciones y deberes establecidos por el ordenamiento tributario que hacía renacer periclitadas concepciones del tributo como una *relación de poder*, alejada del genérico y fundamental sometimiento de la Administración y los administrados a la Constitución y el ordenamiento jurídico que impone el art. 9.1 CE.

- No faltaron entonces voces que criticaron la doctrina constitucional por concebir a los contribuyentes como súbditos fiscales.
- Algo que, lógicamente, el Tribunal no estaría dispuesto a aceptar, habiendo razonado en diversas ocasiones que *las normas tributarias “no tienen por objeto una restricción de derechos individuales*, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica”.
- Entre otras: SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11.a); 89/2009, de 20 de abril, FJ 4; 102/2015, de 26 de mayo, FJ 4.

“Cada palo debe aguantar su vela”: el Derecho tributario la financiación del gasto público y la redistribución de la renta y riqueza, sin concebir a los contribuyentes como defraudadores potenciales que haya que sancionar.

# DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO PENAL

- Finalidad del ordenamiento financiero: asegurar la regularidad de la actividad financiera:
  - De la *función tributaria*.
  - De la *función de gasto público*.
- Imposición de penas o de sanciones tributarias:
  - Reacción más severa del ordenamiento jurídico.
  - No se contenta con la reparación del daño, ordenando una indemnización.
  - Se dirige a castigar a los autores de los hechos ilícitos cometidos.
    - Un castigo que cumple una *función punitiva*, en su doble dimensión preventiva y retributiva.
    - De ahí que deban ser unos mismos principios los que informen la reacción reservada a la decisión de los jueces, por afectar a la libertad personal, o la que compete a los órganos administrativos sancionadores.
  - Esa función punitiva estricta se superpone —y constituye la respuesta principal— a las consecuencias de un ordenamiento de injerencia como es el tributario; bien es verdad que conformado para dar cumplimiento al deber de solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas.

- Pero, en no pocas ocasiones, el ordenamiento tributario olvida la importancia de mantener inalterada la naturaleza de sus instituciones, quedando éstas contaminadas con propósitos de *maximizar la eficacia en la aplicación de los tributos*.
- Son frecuentes los casos —y así se llega a recoger en las propias reformas tributarias— en que se quiere *potenciar la recaudación* a toda costa, o se *relajan las exigencias probatorias* administrativas, se busca imponer a ultranza el *cumplimiento de las obligaciones* con seguidismo de los criterios emanados de la Administración, se pretende la *aquiescencia* y hasta la sumisión, otorgando espurios premios por el acatamiento y la colaboración con los funcionarios de la Hacienda Pública.
- Incluso, en ocasiones, se han pospuesto los postulados rectores de la justicia tributaria, fomentando la instrumentalización de elementos del tributo con fines de disuasión y de sanción.

*“El ordenamiento tributario no se debe travestir con finalidades antifraude que pospongan por completo el principio de capacidad económica, ni tampoco puede legitimar como opción válida la conducta de quienes incumplieron el deber de solidaridad y no tributaron de acuerdo con su capacidad económica.*



*“La prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8).*

# STC 194/2000, DE 19 DE JULIO

- Lo primero sucedió con la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
  - Una **disposición antifraude**, mediante la que se gravaba simultáneamente y de manera injustificada un mismo hecho, indicativo por un lado de una manifestación real de riqueza y, por otro, de una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando las exigencias de aquél principio porque “**la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica**” (FJ 8).
- Con la ficción de considerar que hubieran tenido lugar, al mismo tiempo, una transmisión onerosa y otra lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho objeto del negocio jurídico, el desentendimiento en que incurría el legislador respecto de la finalidad contributiva era evidente, y venía dado por el habitual modo de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento tributario “mediante la amenaza con el aumento del gravamen” en lugar de con la imposición de las sanciones pertinentes.
- El resultado era que **se gravaba, “junto a una manifestación real de riqueza** (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), **una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia**, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido” (FJ 8).



*Se recurrió a una “condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias” (STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 3).*

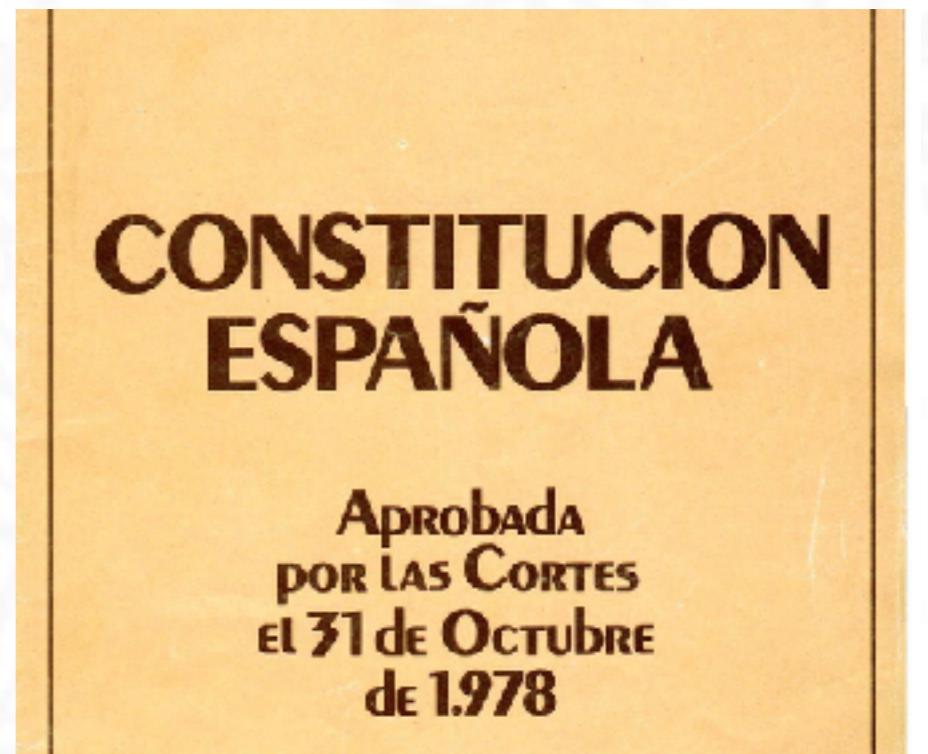
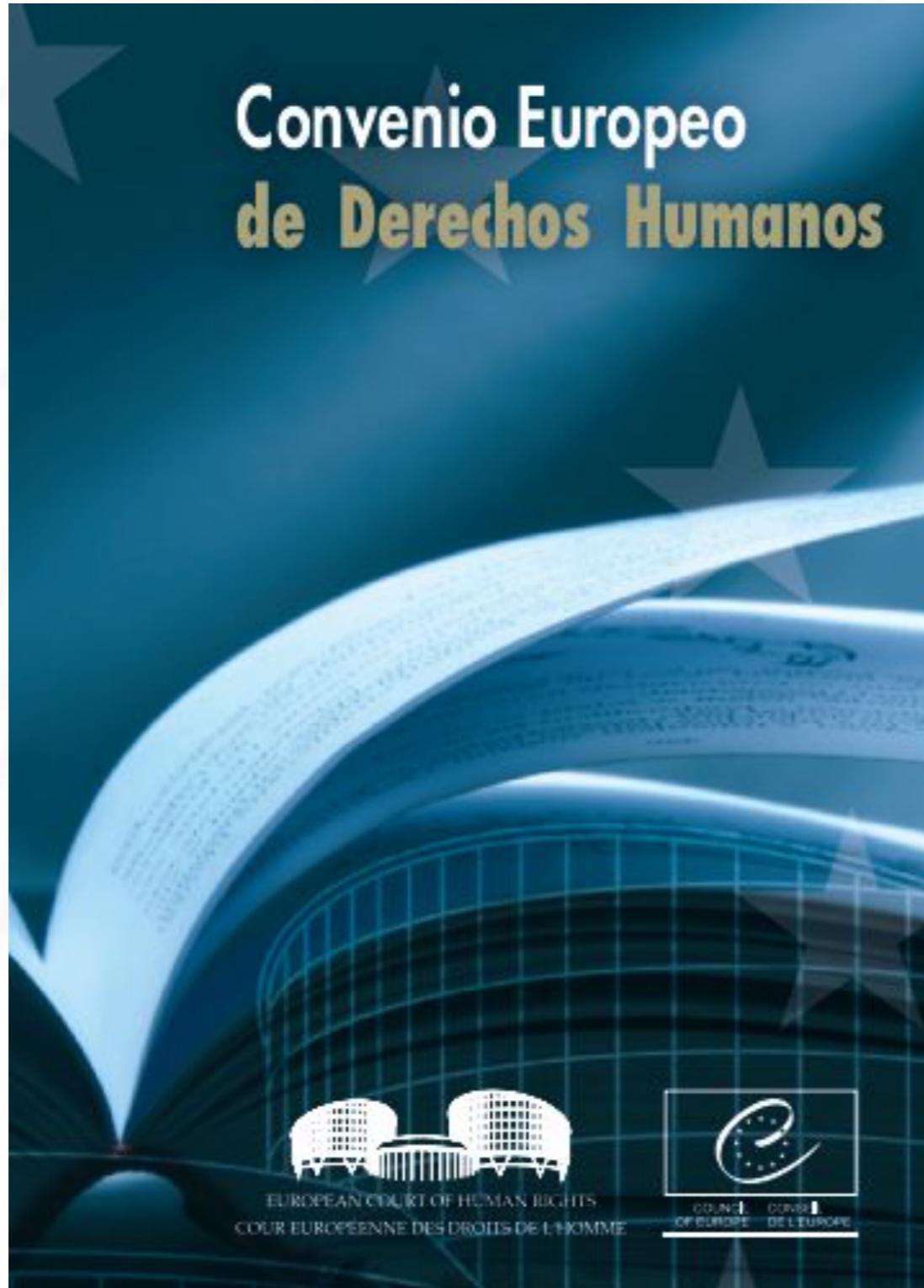
# STC 73/2017, DE 8 DE JUNIO

---

- Lo segundo se dio, más recientemente: disposición adicional primera del Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introdujeron diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- Se recurrió a una ***“condonación parcial de la obligación tributaria principal y a una condonación total de las consecuencias accesorias”*** (FJ 3) como vía de regularización fiscal a un tipo reducido, sin intereses ni recargos, ni tampoco sanciones administrativas o penales, por los incumplimientos que se produjeron y que el Gobierno decidió “amnistiar”.
- La STC 73/2017 (FJ 4) deduce que con la declaración especial para la regularización de la situación tributaria de determinados contribuyentes se ha afectado a la esencia misma del deber de contribuir, alterando el reparto de la carga tributaria en unos términos que resultan prohibidos por el art. 86.1 CE.

- Ni la gravedad de la crisis económica y la obsesiva política de ajustes para reducir el déficit público y cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria
- Ni las recomendaciones de la OCDE dirigidas a promover procedimientos especiales de regularización voluntaria para quienes incumplieron sus obligaciones tributarias
- Ni tampoco las experiencias adoptadas en otros países o en el nuestro, con carácter previo, sirven “per se, como un título habilitante de cualesquiera clase de regularizaciones” y, mucho menos, de una regularización como la cuestionada, que:
  - “en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal... supone la **abdicación del Estado** ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). **Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar** de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir” (STC 73/2017, FJ 5).

**“**Las leyes tributarias están obligadas a respetar los derechos fundamentales que señala la Constitución y los que aparecen reconocidos en el Derecho internacional.



*El art. 10.2 CE obliga a interpretar los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución de conformidad con los Tratados internacionales ratificados por España.*

# DERECHOS FUNDAMENTALES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

- Derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones (arts. 18 CE, 8 CEDH, 7 CDFUE).
- Derecho a la tutela judicial efectiva, sin que pueda producirse indefensión, al juez ordinario predeterminado legalmente, a la defensa y asistencia de letrado, a ser informado de la acusación, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia (arts. 24 CE, 6 CEDH, 47 y 48 CDFUE).
- *Derecho fundamental a la legalidad sancionadora* y a sus consecuencias más evidentes: *non bis in idem*, proporcionalidad e interdicción de sanciones administrativas privativas de libertad (arts. 25 CE, 7 CEDH, 49 y 50 CDFUE).

“El ejercicio del derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) incorpora la regla “nullum crimen, nulla poena, sine praevia lege”, de aplicación al ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble garantía, formal y material.

# DERECHO A LA LEGALIDAD DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

---

► *Fuentes normativas:*

- Art. 25.1 CE.
- Arts. 178.1 y 8.g) LGT.
- Art. 25 Ley 40/2015, de 1 octubre, RJSP.

► *Naturaleza:*

- Derecho subjetivo fundamental a la legalidad sancionadora material y formal (SSTC 69/1989, 159/1989, 61/1990, 207/1990, 40/1991...)

# PRINCIPALES NOTAS CARACTERÍSTICAS

---

- Derecho con *rango constitucional*:
  - «Límite material» de la actuación del legislador ordinario.
  - La determinación de su «contenido esencial» corresponde al TC.
- Derecho fundamental, *susceptible de amparo* (art. 53.2 CE).
- Derecho subjetivo *de naturaleza pública*:
  - Son los poderes públicos los que han de velar por su respeto y efectividad práctica.

# FUNDAMENTO COMÚN CON LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

---

- Instrumento al servicio de intereses colectivos: *ratio democrática*:
  - *No taxation without representation.*
  - *Nullum crimen, nulla poena, sine praevia lege.*
- Corresponde al Parlamento (mediante ley) decidir sobre:
  - El régimen general y los elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir (STC 182/1997).
  - Aquello que suponga una grave afectación de los intereses más relevantes que originen las normas penales (SSTC 142/1999 y 24/2004).

# DERIVACIONES DEL DERECHO A LA LEGALIDAD SANCIONADORA

- Exigencia de certeza → Tipicidad
- Prohibición de analogía → Predeterminación legal
- Prohibición de *bis in idem* → No concurrencia
- Exclusión de responsabilidad objetiva → Culpabilidad
- Prohibición de retroactividad desfavorable → Irretroactividad

# CONTENIDO DEL DERECHO A LA LEGALIDAD SANCIONADORA

- Garantía criminal → *Nullum crimen sine lege*
- Garantía penal → *Nulla poena sine lege*
- Garantía jurisdiccional y de ejecución → *Nulla poena sine iudicium*

# GARANTÍAS QUE COMPORTA ESTE DERECHO

---

- Desde su primera aparición con la señalada rúbrica (STC 195/1996, de 28 de noviembre, FJ 11), este derecho fundamental se ha caracterizado sobre la base de las dos garantías que integra (SSTC 218/2013, de 19 de diciembre FJ 4; 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 3):
- Una de *carácter formal*: la *reserva de ley*.
- Y otra de *carácter material*: la *predeterminación normativa* de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes.

# GARANTÍA FORMAL: RESERVA DE LEY SANCIONADORA

- Se refiere al *rango necesario de las normas tipificadoras* de las infracciones y sanciones (SSTC 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3; 77/2006, de 13 de marzo, FJ único).
- Este aspecto se ha abordado en diversas ocasiones por la jurisprudencia constitucional al referirse a la reserva de ley en materia sancionadora (SSTC 61/1990, de 29 de marzo, FJ 7; 60/2000, de 2 de marzo, FJ 3; 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4; y 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3), cuyo *alcance no puede ser tan riguroso como en el campo penal*, según ha apreciado el Tribunal “por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas”, así como “por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias” y hasta “por exigencias de prudencia o de oportunidad” (STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2).
- Pero, el art. 25.1 CE exige, en todo caso, la necesaria cobertura de la potestad sancionadora administrativa en una norma de rango legal por el carácter excepcional que tiene dicho poder sancionador (SSTC 3/1988, de 21 de enero, FJ 9, y 305/1993, de 25 de octubre, FJ 3).

► ***Cobertura legal*** (formal):

- Existencia de Ley (*lex scripta*).
  - Ley anterior al hecho sancionado (*lex praevia*).
  - Ley que describe el supuesto de hecho (*lex certa*).
- ***Rango de la norma***:
- Ley orgánica para delitos y faltas (privación de libertad).
  - Ley ordinaria para infracciones y sanciones tributarias (y administrativas, en general): Interdicción constitucional de la privación de libertad por la Administración (art. 25.3 CE).

- *Eficacia relativa:*
  - Si la reserva legal tuviese alcance absoluto:
    - Las leyes deberían agotar enteramente la regulación.
    - No habría espacio para la colaboración entre normas primarias y secundarias.
  - Al tener carácter relativo o limitado:
    - Las leyes contemplan supuestos generales.
    - Se admite y hasta es necesaria la colaboración entre la Ley y el Reglamento.

- Tiene una *eficacia relativa* o limitada (STC 177/1992, de 2 de noviembre, FJ 2).
- No excluye que una norma de rango reglamentario desarrolle o concrete los preceptos legales donde se describan las conductas infractoras y sus sanciones (SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4; 21/2010, de 27 de abril, FJ 4; 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 5).
- La *colaboración reglamentaria* en la materia ha de ser eso, colaboración y no regulación independiente y no claramente subordinada a la ley (SSTC 83/1984, de 24 de julio, FJ 4; 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 2; 25/2004, de 26 de febrero, FJ 4; y 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3).

- *La justificación de la potestad reglamentaria en materia sancionadora* (SSTC 42/1987, 101/1988, 29/1989...):
  - *El propio modelo constitucional* de distribución de las potestades públicas (STC 77/1983).
  - *El carácter*, en cierto modo *insuprimible*, de la potestad reglamentaria en ciertos campos.  
V. gr.:
    - En materia tributaria.
    - En el ámbito local.
  - *Otras consideraciones*:
    - Prudencia y/o oportunidad.
    - Eficacia de la Administración.
    - Aquiescencia del obligado, reducción de conflictos, etc.
  - *Límite*: la relativización del instituto de la reserva no puede llegar a admitir que las regulaciones reglamentarias resulten independientes y no claramente subordinadas a la ley (SSTC 83/1990, 42/1987, 101/1988, 29/1989...).

- *Predeterminación legal de la competencia administrativa* (art. 25.2 Ley 40/2015, RJSP):
  - Derecho al órgano administrativo (sancionador) predeterminado por la ley.
    - Asimilación del derecho al juez predeterminado por la ley (art. 24.2 CE).
    - Conlleva nulidad de actos sancionadores realizados por órganos incompetentes material o territorialmente [arts. 47.1.b) Ley 39/2015, PAC y 217.1.b) LGT].
  - *Reflejo en el procedimiento sancionador tributario:*
    - Órganos competentes para sancionar (art. 211.5 LGT).
    - Iniciación de expedientes sancionadores (art. 22.2 y 3 RGRST).
    - Instrucción del procedimiento sancionador (art. 23.1 RGRST).

# GARANTÍA MATERIAL: PRINCIPIO DE TIPICIDAD

---

► *Fuentes normativas:*

- Implícito en art. 25.1 CE.
- Art. 27 Ley 40/2015, RJSP.
- Arts. 178 y 183.1 LGT.

► *Contenido:*

- Garantía material del principio de legalidad (STC 123/2001).
- Mandato de taxatividad o certeza (*lex certa*).
- Reflejo de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

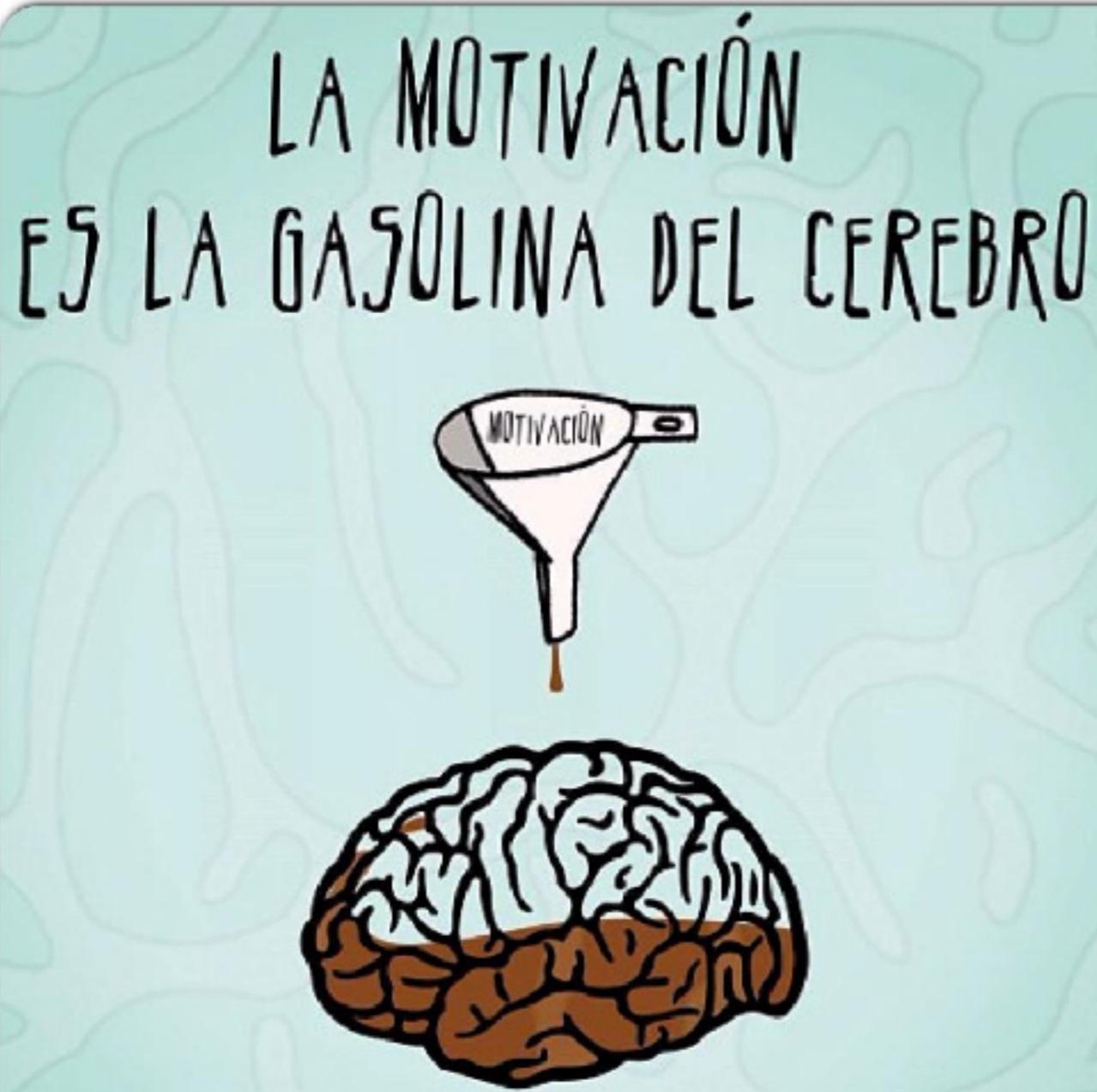
- La Administración tiene el deber de identificar el *fundamento legal* de las sanciones como parte de la *motivación* de sus resoluciones sancionadoras, dadas las exigencias del *principio de seguridad jurídica* (SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8; 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4; 21/2010, de 27 de abril, FJ 4; 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 5).
- Esa identificación puede ser *expresa*, pero el Tribunal ha admitido también que resulte “*implícita*” (SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3; 297/2005, de 5 de noviembre, FJ 3; 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8), o “*razonablemente deducible*” (SSTC 161/2003, FJ 3; 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2), siempre que lo sea de una forma “*sencilla*” (SSTC 161/2003, FJ 3; 229/2007, FJ 3; 297/2005, FJ 8) e “*incontrovertida*” (STC 218/2005, FJ 3).

- En todo caso, está proscrita:
  - La *interpretación analógica ‘in malam partem’ de la norma* legal que tipifica la infracción o del precepto reglamentario que colabora en esa tarea (STC 229/2007, de 5 de noviembre, FJ 5).
  - Así como la *falta de identificación* mínimamente de la relación entre la infracción y la sanción, imponiendo ésta con fundamento en una disposición reglamentaria carente de cobertura legal, con preterición del principio de proporcionalidad (STC 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 5).

- El principio de tipicidad exige “no sólo que el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones, estén *suficientemente predeterminados*, sino que impone la obligación de *motivar en cada acto sancionador* concreto *en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación*” (SSTC 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3; 297/2005, de 5 de noviembre, FJ 8; 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4).

# MOTIVACIÓN DE SANCIONES

---



- *Motivación específica de la culpabilidad.*
- *La ilegalidad de la sanción por falta de motivación del acuerdo sancionador no puede suplirse por los Tribunales ordinarios:*  
Efecto preclusivo del título de imputación (derecho a ser informado de la acusación).

# STC 146/2005, DE 20 DE JUNIO: MOTIVACIÓN DE LA CULPABILIDAD

- “... como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril, ‘*no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias*’ y ‘sigue rigiendo el *principio de culpabilidad* (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que *excluye la imposición de sanciones por el mero resultado* y sin atender a la conducta diligente del contribuyente’ (FJ 4), por lo que ... *cabe apreciar la vulneración constitucional* alegada en la demanda de amparo *cuando ... se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad* y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, *no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar*, siendo *imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia* y las pruebas de las que ésta se infiere...” (FJ 6).

# STC 218/2005, DE 12 DE SEPTIEMBRE: PRINCIPIO DE TIPICIDAD

---

- RA c/ SJCA de Zaragoza que desestimó el RCA c/ acuerdos sancionadores por falta de declaración del IIVTNU.
- La Inspección y el JCA calificaron la infracción del art. 79.b) LGT-1963 (hoy: art. 192 LGT)
- La Ordenanza fiscal preveía procedimiento de autoliquidación, que no pudo darse porque el Ayuntamiento no había aprobado los impresos.
- Se sanciona por no declarar e ingresar, no por haber dejado de autoliquidar el impuesto.
  - Infracción del principio de tipicidad.
  - La falta de eficacia de la Administración no puede deparar ningún tipo de perjuicio a los contribuyentes.

- “... la conducta omisiva de la recurrente ha tenido lugar en relación con un tributo que sí se exige por el procedimiento de autoliquidación... La consecuencia jurídica resulta evidente: *en la medida en que la falta de presentación por la recurrente de los documentos necesarios para que la Administración liquide el impuesto no es subsumible en el tipo del apartado b) del art. 79 LGT*, puesto que no concurre en dicho comportamiento omisivo un elemento objetivo esencial de dicho tipo administrativo (ya que, ciertamente, no estamos ante uno de ‘aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación’), *se ha producido una vulneración del principio de tipicidad* en la esfera sancionadora. No constituye ningún obstáculo para llegar a la anterior conclusión la existencia de un desajuste temporal, alegado por la representación procesal de la Administración local, entre la exigencia del procedimiento de autoliquidación para hacer frente a las obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (establecida por la Ordenanza fiscal núm. 9 del Ayuntamiento de Zaragoza) y la falta de aprobación de los impresos para su práctica. Esta *situación anómala* es *únicamente imputable a la Administración*, no pudiendo en absoluto deparar una consecuencia desfavorable desde el punto de vista sancionador para los contribuyentes” (FJ 4).

- “El principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. *El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo*, sin embargo, *la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él ex novo con el objeto de mantener la sanción impuesta*, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita.
- En definitiva, la Sentencia impugnada, en cuanto sustenta y proporciona cobertura a la sanción impuesta por la Administración en un precepto diferente al aplicado por ésta, vulneró el principio de legalidad sancionadora garantizado en el art. 25.1 CE (SSTC 133/1999, de 15 de julio, FJ 3; 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2)” (FJ 4).

# STS 16 JULIO 2015

---

- Estima recurso unif. doctr. de una entidad c/ STSJ Andalucía (Granada) 23 de septiembre de 2013.
- Sanción impuesta por la Ofic. de Gestión de la Delegación de Almería.
- Infracción grave (IS, ej. 2004), por «acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar» (art. 195 LGT).
- El **acuerdo sancionador** se limitó a señalar omisión de la diligencia exigible, sin que se pudiera amparar en una interpretación razonable de la norma.
- Para el TS: “pobre el bagaje argumental” del acuerdo sancionador:
  - La competencia para sancionar corresponde exclusivamente a la Administración.
  - Los Tribunales contencioso-administrativos no pueden sustituir ni sanar la falta de motivación del acto administrativo.
  - El acuerdo sancionador pretendió justificar la culpabilidad por exclusión.
  - ***El Tribunal de instancia suplió y completó el déficit de motivación de la culpabilidad.*** Obvió el contenido del acuerdo y entró de lleno en el conjunto de hechos acaecidos, analizándolos y valorándolos, así como el comportamiento del obligado tributario.

# STC 145/2013, DE 11 DE JULIO: COLABORACIÓN REGLAMENTARIA

- Desestima CI c/ STS referida al TRLIS (obligaciones de documentación de operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales).
- “... el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). Como quiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los ‘elementos esenciales’ de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que *en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa* (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Esto supone que *la jurisdicción ordinaria ... habrá de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (...), sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad* en materia de infracciones administrativas (...). Ahora bien, esto *en modo alguno implica que el reglamento que completa el régimen legal pueda utilizarse como criterio para valorar la compatibilidad de la ley con la Constitución... La regulación legal de las infracciones administrativas será o no constitucional con entera independencia de lo que establezca el reglamento que la desarrolle*, tanto si éste respeta la exigencia constitucional de taxatividad como si no (en este sentido, STC 60/2000, de 2 de marzo, FJ 5). Naturalmente, no cabe negar la proyección del art. 25.1 CE sobre la actividad reglamentaria, pero *sólo la Constitución es utilizable por este Tribunal como parámetro de control de la constitucionalidad de una norma sancionadora con rango de ley...*” (FJ 5).

- “Un asunto tan específico como la *fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas requiere de la colaboración reglamentaria*... En resumen, en el presente caso *la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos*; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria “en cierto modo insuprimible” (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). *La remisión al reglamento de la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta*: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas. Consecuentemente, procede afirmar que la tipificación de las infracciones administrativas del apartado 10 del art. 16 es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE)” (FJ 6).



*¿La emisión de facturas falsas se debe sancionar penal o administrativamente?  
¿Subsumir la conducta consistente en la emisión de facturas, carentes de sustento  
real en operación económica, en el tipo relativo al incumplimiento de las  
obligaciones de facturación, vulnera el derecho a la legalidad sancionadora?*

# SSTC 146/2015, DE 25 DE JUNIO Y 150/2015, DE 6 DE JULIO

---

- Origen de ambos procesos: acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Canarias. Sanciones por infracciones del art. 201 LGT.
- La demandas de amparo alegaron **vulneración del derecho a la legalidad penal** (art. 25.1 CE) en relación con el art. 201.1, 3 y 5 LGT y con los arts. 392 y 390.1 y 2 CP.
- El Tribunal Constitucional sistematiza en dos fundamentos jurídicos el análisis de la controversia, considerando:
  - Si la emisión de falsas facturas, carentes de sustento real en operación económica alguna, puede entenderse como un «incumplimiento de las obligaciones de facturación», ex artículo 201 LGT.
  - Si tal entendimiento supone una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.

- *Subsumir la emisión de facturas carentes de sustento real en el artículo 201.1 LGT no vulnera el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora:*
- *El «incumplimiento de la obligación de facturación» mediante la emisión de facturas con datos falsos o falseados se puede materializar tanto por quien ejerce una actividad empresarial o profesional como por quien no la ejerce*, pues ambas actuaciones vulneran deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no empresarios o profesionales.
- *Siendo irreales las operaciones* que decía realizar el recurrente, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas. *Al hacerlo incumplió las obligaciones de facturación* (art. 201.1 LGT) y la Administración procedió correctamente al imponerle una sanción por ese incumplimiento.
- La subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes.

- *La aplicación de la modalidad agravada del art. 201.3 LGT (expedición de facturas «con datos falsos o falseados») a la conducta consistente en la emisión de «facturas falsas», tampoco contradice el principio de legalidad penal y sancionadora:*
- El TC rechaza el argumento subsidiario de la demanda de amparo, que sugería que en el artículo 201.3 LGT residiría un problema de constitucionalidad si no quedara excluida de su ámbito la emisión de facturas falsas.
- Da la razón a lo señalado por el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal: *«la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos».*

► ***Voto particular (Adela Asua Batarrita, Andrés Ollero Tassara): Los razonamientos de la mayoría son voluntaristas, incongruentes e insuficientes:***

- El órgano sancionador no está facultado para optar discrecionalmente por un precepto u otro, alterando la graduación y diferenciación prevista en la ley.
- La sentencia realiza una interpretación extensiva del artículo 201.1 LGT. Sobrepasa lo que sería una mera analogía.
- Resulta una especie de retruécano afirmar que las «*personas implícitamente no autorizadas normativamente*» para emitir una factura falsa, al hacerlo cometan la infracción consistente en incumplir un deber de facturar, cuando lo cierto es que la prohibición explícita y contundente de crear documentos mercantiles falsos se encuentra en el artículo 392.1 CP.
- La pretendida identificación como bien jurídico tutelado, en el artículo 201 LGT, «*la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración Tributaria*» no puede considerarse suficiente para justificar la interpretación amplia del precepto.
- **No puede incumplir las obligaciones de facturación (art. 201.1 LGT), ni mucho menos hacerlo de forma «sustancial» (art. 201.5 LGT), quien, de conformidad con el ordenamiento tributario, por sus circunstancias subjetivas y objetivas, no quedaba dentro del ámbito de aplicación de esa obligación.**