

Principios del Derecho Fiscal Comunitario en materia sancionadora

Eduardo Barrachina Juan

Magistrado por oposición de lo Contencioso-Administrativo.

Tribunal Superior de Justicia de Catalunya.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, sin embargo éstos deben ejercerla respetando el Derecho Comunitario,¹ por su carácter de Derecho preferente y de aplicación directa en las normas que así se reconoce esta virtud.

Existen principios que configuran el ordenamiento jurídico que vincula a los Estados miembros, sin que se les permita adoptar medidas que impidan el libre ejercicio de los mismos. De este modo, aun cuando no existe una verdadera homogeneización del Derecho Fiscal en la Unión Europea, es a través de determinados principios que, al menos, en materia sancionadora, se pretende conseguir una armonización fiscal por cuanto determinados principios que son reconocidos en las sentencias del Tribunal de Justicia, también son de observancia preceptiva tanto para las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, como de los respectivos órganos jurisdiccionales.

Principios de la armonización fiscal europea

A) Principio de legalidad en los delitos, infracciones administrativas y sus penas o sanciones:

Según la sentencia del Tribunal de Justicia de 31 de marzo de 2011, (párrafo 42), “entre dichos principios figura el principio de legalidad de los delitos y las penas.² Dicho principio exige que la ley defina claramente las infracciones y las penas que las reprimen. Este requisito se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir del texto de la disposición pertinente y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ella hacen los tribunales, qué actos y omisiones generan su responsabilidad penal, o en su caso, administrativa.³

Por ello, habida cuenta de lo anterior, procede responder a la tercera cuestión que los principios generales del Derecho de la Unión y, en concreto, el principio de legalidad de los delitos y las penas se oponen a que las autoridades nacionales apliquen a una infracción aduanera una sanción no prevista expresamente en la normativa nacional.”

B) Principio de individualización de las penas:

La comisión de una infracción de naturaleza tributaria por varias sociedades mercantiles, exige la determinación de cuál de ellas es la verdadera responsable o si hay concurrencia subjetiva si la exigencia de responsabilidad puede realizarse de forma solidaria o subsidiaria.⁴

En este aspecto, en la sentencia 16 de junio de 2011 (208/2008), se dice lo siguiente: “Con arreglo a la jurisprudencia, cuando una infracción ha sido cometida por varias empresas, procede examinar la gravedad relativa de la participación de cada una de ellas en la infracción.⁵

Esta conclusión constituye la consecuencia lógica del principio de individualización de las penas y sanciones, en virtud del cual una empresa sólo debe ser sancionada por los hechos que le sean imputables individualmente, principio que es aplicable en cualquier procedimiento administrativo que pueda dar lugar a sanciones en virtud de las normas comunitarias sobre competencia, como también se reconoce en la sentencia de

este Tribunal de 29 de noviembre de 2005, T-62/02, Rec. p. II-5057, apartado 119).

Además, de numerosas sentencias del Tribunal de Justicia y del Tribunal General resulta que la gravedad de las infracciones debe ser objeto de una apreciación individual que tenga en cuenta múltiples factores, tales como, en particular, las circunstancias específicas del asunto, su contexto y el alcance disuasorio de las multas.⁶

Así pues, el Tribunal de Justicia ha estimado que el hecho de que una empresa no haya participado en todos los elementos constitutivos de una práctica colusoria o que haya desempeñado un papel menor en los aspectos en los que haya participado debe tomarse en consideración cuando se valore la gravedad de la infracción y, en su caso, cuando se determine la multa.⁷

No obstante, en la práctica jurisprudencial del Tribunal, la valoración de las circunstancias individuales no se realiza al apreciar la gravedad de la infracción, es decir, al determinar el importe de base de la multa, sino en el contexto del ajuste de éste en función de circunstancias atenuantes o agravantes.⁸

Sin embargo, esa jurisprudencia es conforme con la jurisprudencia citada en los apartados anteriores. En efecto, en esas sentencias el término “gravedad” se utilizó de manera general para describir la intensidad de la infracción, y no en el sentido técnico de las Directrices para el cálculo de las multas. Por consiguiente, la Comisión estaba facultada para tener en cuenta ciertos aspectos de la “gravedad”, en el sentido del artículo 23 del Reglamento nº 1/2003, en el contexto de las circunstancias atenuantes y agravantes, y no en el contexto de la “gravedad”, en el sentido de sus Directrices para el cálculo de las multas.

Así es en particular para la apreciación de la gravedad relativa de la participación en una infracción única y continuada cometida por varias empresas. Sobre ello, respecto a las Directrices de 1998, el Tribunal de Justicia ha confirmado que la gravedad relativa de la participación en la infracción de cada una de las empresas interesadas debe examinarse en el contexto de la posible aplicación de circunstancias agravantes o atenuantes.⁹

En el caso de una infracción única y continuada el concepto de “infracción”, según se utiliza en las Directrices para el cálculo de las multas impuestas en aplicación del apartado 2 del artículo 15 del Reglamento nº 17 y del apartado 5 del artículo 65 del Tratado CECA (DO 1998, C 9, p. 3) (en lo sucesivo, “Directrices de 1998”), se refiere por tanto a la infracción global en la que intervienen varias empresas y la “gravedad” de esa infracción única es la misma para todos los participantes.”

A continuación la misma sentencia introduce un concepto de clasificación de las sanciones de naturaleza cuantitativa, en lugar de nominativa en la valoración y fijación de la multa correspondiente. Sobre este aspecto se afirma que “la sentencia de 12 de noviembre de 2009, se refiere sin embargo a las Directrices de 1998.

Como ya se ha expuesto anteriormente, las Directrices de 2006 introdujeron un cambio fundamental de metodología para el cálculo de las multas. En primer lugar, la clasificación de las infracciones en tres categorías (“leves”, “graves” y “muy graves”) se abandonó. El sistema actual, que comprende una escala que va de 0% a 30%, permite una diferenciación más afinada en función de la gravedad de las infracciones.

C) Principio de tipificación porcentual de la sanción de multa:

Sigue diciendo la misma sentencia que “la Comisión confirmó que en su práctica decisoria no aplicaba necesariamente un porcentaje único a todos los participantes en una infracción. En efecto, en las Decisiones “Candle waxes”, C(2008) 5476, de 1 de octubre de 2008, relativa a un procedimiento de conformidad con el artículo 81 del Tratado CE y con el artículo 53 del Acuerdo EEE (Asunto COMP/C.39181, Ceras para velas), de la que se ha publicado un resumen en el Diario Oficial de 4 de diciembre de 2009 (DO C 295, p. 17), y “Heat stabilisers”, C(2009) 8682, de 11 de noviembre de 2009, relativa a un procedimiento en virtud del artículo 81 del Tratado CE y del artículo 53 del Acuerdo EEE (Asunto COMP/38589, Termoestabilizadores), de la que se ha

publicado un resumen en el Diario Oficial de 12 de noviembre de 2010 (DO C 307, p. 9), la Comisión aplicó diferentes porcentajes a las diferentes categorías de participantes en los carteles considerados en función de la gravedad relativa de su participación en la infracción.

En particular, en ese último asunto se determinó un porcentaje más alto para las empresas que habían participado no sólo en la fijación de los precios sino también en el reparto de la clientela y/o del mercado.

No obstante, la nueva metodología no impone ese criterio. Si bien la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 137 y 138 indica que la gravedad relativa de la infracción y las circunstancias específicas del asunto deben tenerse en cuenta, en aplicación de las Directrices de 2006 la Comisión sigue estando facultada para tenerlas en cuenta al apreciar la gravedad de la infracción o al ajustar el importe de base en función de circunstancias atenuantes o agravantes.”

En los casos en los que la Comisión sigue este último criterio la apreciación de las circunstancias atenuantes y agravantes debe permitir no obstante una consideración adecuada de la gravedad relativa de la participación en una infracción única así como una posible variación en el tiempo de esa gravedad.

D) Principio de la carga de la prueba:

Es importante recordar que la Comisión, según reconoce expresamente la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de abril de 2001 (20/200), que recoge la jurisprudencia reiterada en este principio de naturaleza penal, pero también aplicable al ámbito del Derecho sancionador tributario, tiene por misión, velar, de oficio y en el interés general, por la aplicación por los Estados miembros del Derecho de la Unión e instar la declaración de la existencia de eventuales incumplimientos de las obligaciones que derivan de él.¹⁰ Por ello, en materia sancionadora, la carga de la prueba es obvio que le corresponde a dicho órgano.

Por lo tanto, “de una reiterada jurisprudencia al respecto resulta que la carga de la prueba de las infracciones del artículo 81 CE, apartado 1, incumbe a la Comisión y que es necesario que ésta aporte pruebas precisas y concordantes para asentar la firme convicción de que se ha cometido la infracción.”¹¹

Así es en particular respecto a las pruebas de la duración de la infracción, criterio cuyo peso se ha reforzado considerablemente en las Directrices de 2006. En consecuencia, si no existen pruebas que permitan demostrar directamente la duración de una infracción, la Comisión debe presentar pruebas de hechos suficientemente próximos en el tiempo, de modo que pueda admitirse razonablemente que la infracción prosiguió de manera ininterrumpida entre dos fechas concretas, lo mismo que se declara en la sentencia del Tribunal de 11 de diciembre de 2003, T-61/99, apartado 125, y la jurisprudencia citada.

Sobre ello, es cierto que cuando la participación en tales reuniones multilaterales ha quedado acreditada, incumbe a la empresa interesada aportar indicios apropiados para demostrar que su participación en las reuniones no estaba guiada en absoluto por un espíritu contrario a la competencia, probando que informó a sus competidores de que ella participaba en las reuniones con intenciones diferentes de las suyas.”¹²

En el mismo sentido, “en cuanto que una eventual responsabilidad por una infracción única y continuada no basta para denegar una circunstancia atenuante relacionada con el papel muy limitado de una determinada empresa, el Tribunal considera válida esa alegación. No obstante, el hecho de que una de las sociedades mercantiles implicadas en una comisión múltiple de sociedades, en la misma infracción tributaria, no tuviera conocimiento del plan global de la decisión fraudulenta de las demás en las que orgánicamente estaba encuadrada, no constituye una circunstancia atenuante.”

Estos principios aparecen con la naturaleza jurídica de principios generales del Derecho, en los que no se requiere su reconocimiento expreso en una determinada norma jurídica, sino que inspiran todo el desarrollo y aplicación del Ordenamiento Jurídico.

NOTAS

- 1 Sentencias de 29 de abril de 1999, C-311/97, apartado 19; de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, apartado 19, y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, apartado 29.
- 2 Principio que también se recoge en la sentencia de 3 de mayo de 2007, C 303/05, Rec. p. I 3633, apartado 46.
- 3 Sentencia de 22 de mayo de 2008, C 266/06 P, apartado 39.
- 4 Artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre: *Son responsables solidarios: Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*
Artículo 43.1.a) Responsabilidad subsidiaria: *Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad se extenderá a las sanciones.*
- 5 Ver sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1975, Rec. p. 1663, apartado 623.
- 6 En el mismo sentido se pronuncian las sentencias véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, apartado 33, y la jurisprudencia citada, y de 7 de junio de 1983, apartado 106.
- 7 Ver sentencia del Tribunal de Justicia, 26 de abril de 2007, y la jurisprudencia citada y la jurisprudencia citada en la misma.
- 8 En el mismo sentido, la sentencia 8 de octubre de 2008, apartados 100 y siguientes, confirmada en casación por la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de noviembre de 2009.
- 9 Ver sentencia de 12 de noviembre de 2009, apartado 139.
- 10 Ver las sentencias de 1 de febrero de 2001, apartado 23, y de 2 de junio de 2005, C-394/02, apartado 15.
- 11 Ver en ese sentido las sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de marzo de 1984, 29/83 y 30/83, apartado 20, y del Tribunal General de 27 de septiembre de 2006, T-54/02 OP, T-56/02 OP, T-60/02 OP y T-61/02 OP, apartado 62.
- 12 Sentencias del Tribunal de Justicia apartado 81, y de 8 de julio de 1999.