

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**11954** *Pleno. Sentencia 74/2022, de 14 de junio de 2022. Cuestión de inconstitucionalidad 1643-2021. Planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del artículo 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Principios de legalidad (culpabilidad) y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos; valor superior de la justicia: constitucionalidad del precepto legal que tipifica la infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria, cometida por personas o entidades que desarrollen actividades económicas. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2022:74

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Pedro José González-Trevijano Sánchez, presidente; los magistrados don Juan Antonio Xiol Ríos, don Santiago Martínez-Vares García, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Cándido Conde-Pumpido Tourón; la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón; los magistrados don Ramón Sáez Valcárcel y don Enrique Arnaldo Alcubilla, y las magistradas doña Concepción Espejel Jorquera y doña Inmaculada Montalbán Huertas, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021, promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del art. 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, por presunta vulneración del art. 25.1 CE, en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE. Han comparecido el abogado del Estado, en la representación que ostenta, y la fiscal general del Estado. Ha comparecido y formulado alegaciones Endesa Energía, S.A.U., representada por el procurador de los tribunales don Manuel García Arana. Ha sido ponente el magistrado don Ramón Sáez Valcárcel.

#### I. Antecedentes

1. El 22 de marzo de 2021 tuvo entrada en el registro de este tribunal un oficio de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, al que se acompañaba, junto al testimonio del recurso de casación núm. 1481-2019, el auto de 25 de febrero del mismo año, por el que acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

general tributaria (en adelante, LGT), por posible infracción del art. 25.1 CE, en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE.

2. Los antecedentes de hecho de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) El Ayuntamiento de Granada inició, respecto de la empresa Endesa Energía, S.A.U. (en adelante, Endesa), un procedimiento de inspección tributaria en relación con la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro (tasa 1,5 por 100), conforme a lo dispuesto por el art. 24.1 c) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y la ordenanza fiscal reguladora de dicha tasa del Ayuntamiento de Granada, correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

En el curso del procedimiento inspector, el Ayuntamiento de Granada realizó un primer requerimiento de información a Endesa el 19 de mayo de 2010, que fue atendido el 16 de septiembre, aunque de forma parcial e incompleta. El envío de la información se completó en diversas fechas de los meses de septiembre, octubre y noviembre de ese mismo año.

El 29 de abril de 2011, la inspección del Ayuntamiento de Granada requirió a Endesa documentación nueva no aportada, así como la contabilidad principal y auxiliar relativa a los ejercicios objeto de revisión. El 19 de mayo, el 7 de junio y los días 8, 12 y 26 de septiembre de 2011, Endesa aportó información contable diversa.

El 3 de mayo de 2012, el Ayuntamiento de Granada solicitó una vez más a Endesa documentación que no se había aportado aún y nueva documentación, ampliando la información requerida al periodo 2011. El 26 de octubre de 2012 Endesa aportó documentación sobre facturación y contabilidad de 2011.

La liquidación resultante de la referida actuación de la inspección en concepto del tributo local dio lugar a una deuda tributaria, cuya cuota ascendió a un total de 221 168,27 € (49 387,12 € del acta de disconformidad núm. 1183/2012; 61 557,50 € del acta núm. 1184/2012; y 110 223,65 € del acta núm. 1185/2012).

b) A su vez, el Ayuntamiento de Granada inició un procedimiento sancionador que, una vez instruido, finalizó con la imposición de dos sanciones diferentes.

Una primera sanción se impuso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 192 LGT, por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Consistió en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuantía resultante de la adecuada liquidación del tributo, esto es, del importe dejado de ingresar. La cuantía de esta primera sanción ascendió a un total de 110 584,14 €.

La segunda sanción, que fue la que constituyó el objeto de controversia, se impuso, de acuerdo con el art. 203.6 b) 1 LGT, por haber realizado actos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la administración tributaria. Consistió en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del importe neto de la cifra de negocios de Endesa correspondiente al ejercicio 2009. La cuantía de esta segunda sanción, impuesta por acuerdo del inspector jefe del Servicio de Inspección de Tributos del Ayuntamiento de Granada de 22 de abril de 2013, ascendió a 600 000 €, el máximo que permite el referido precepto, por ser esta cantidad inferior a la de 145 081 880 €, que es la que hubiera resultado de aplicar el 2 por 100 al importe neto de la cifra de negocios de Endesa en el ejercicio anterior, que se fijó en 7 254 094 000 €.

c) Frente a esta segunda resolución sancionadora interpuso Endesa reclamación económico-administrativa (núm. 331-2013) ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal (TEAM) de Granada. La mercantil alegó inexactitud de la calificación jurídica y ausencia de conducta dolosa o culpable. La reclamación fue desestimada mediante resolución de 5 de abril de 2017.

d) Frente a esta desestimación, Endesa interpuso recurso contencioso-administrativo (núm. 240-2017) ante los juzgados de lo contencioso-administrativo de

Granada, alegando inexistencia de «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras», así como ausencia de dolo y culpa. La sentencia de 12 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado núm. 5 de Granada, estimó parcialmente el recurso y redujo la sanción impuesta hasta el mínimo previsto legalmente de 20 000 €. Esta decisión se basó en el hecho de que ni el acuerdo sancionador ni el expediente administrativo habían reflejado la magnitud económica de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos. Según la sentencia de instancia, «se desconocen, por tanto, los datos necesarios que llevan a la imposición de la sanción en su cuantía máxima dado que no se justifica ese elemento necesario para fijar cuantitativamente la sanción. Por ello hay que aplicar la regla contenida en el penúltimo párrafo del precepto que acaba de transcribirse, imponiendo la sanción mínima de 20 000 €».

e) El Ayuntamiento de Granada interpuso ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurso de apelación (núm. 469-2018) contra la sentencia de instancia. Esta fue consentida por Endesa, que no la impugnó. Así, el recurso de apelación versó únicamente sobre la cuantía de la sanción a imponer. La sentencia 2313/2018, de 18 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede de Granada, estimó en parte el recurso. Revocó la sentencia impugnada, y consideró conforme a Derecho tanto la resolución del Ayuntamiento de Granada por la que se impuso la sanción de 600 000 € como la posterior resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal.

f) Contra esta sentencia preparó Endesa recurso de casación (núm. 1481-2019), que fue admitido a trámite por auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2019. El auto de admisión precisó que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en «determinar si la fijación de una sanción tributaria, la del artículo 203.6 b), que la LGT establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, permite al aplicador de la norma establecer una sanción pecuniaria dentro de estos límites máximo y mínimo, atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción; o si, por el contrario, la norma no permite tales márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción». El auto de admisión identificó como normas a interpretar el art. 203.6 b) 1 LGT, en relación con el art. 178 LGT, así como los arts. 1, 25.1 y 31.1 CE. El recurso de casación fue interpuesto por la representación procesal de Endesa con fecha de 8 de octubre de 2019.

g) Mediante providencia de 23 de julio de 2020, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo abrió el trámite de audiencia previsto en el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) sobre la conveniencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 203.6 b) 1 LGT, por posible vulneración del art. 25.1 CE en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE (principios de proporcionalidad, culpabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos).

h) Mediante escrito de 13 de agosto de 2020, la representación procesal de Endesa formuló sus alegaciones, en las que consideró necesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

i) Mediante escrito de 18 de agosto de 2020, la letrada del Ayuntamiento de Granada se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Niega que en el caso exista desproporción contraria a la Constitución y reseña doctrina constitucional según la cual la proporcionalidad entre infracción y sanción constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, sin que quepa deducir del art. 25.1 CE un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena (o sanción) con la gravedad del delito (o infracción administrativa).

j) Mediante escrito de 10 de septiembre de 2020, el Ministerio Fiscal manifestó que no se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Tras razonar que,

en su concepto, cumple los requisitos procesales, incluido el juicio de relevancia, aprecia que «se produce la imposibilidad de llegar a una interpretación del precepto cuestionado –art. 203.6 b) 1– conforme con el art. 25 del texto constitucional, surgiendo una aparente contradicción entre ambas normas –la ordinaria sancionadora y la constitucional–».

3. El auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad indica que el art. 203.6 b) 1 LGT podría incurrir en infracción del art. 25.1 CE en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE (principios de proporcionalidad, culpabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), por varios motivos alegados por Endesa y que la Sala comparte.

a) En cuanto a los juicios de aplicabilidad y relevancia, la Sala indica que la controversia suscitada en el proceso *a quo* versa exclusivamente sobre la cuantía de la sanción prevista en el precepto cuestionado (y no sobre el precepto aplicable ni sobre la procedencia de la multa, cuestiones ambas consentidas por Endesa al conformarse con la sentencia parcialmente estimatoria dictada por el juzgado y después revocada por el Tribunal Superior de Justicia). Asimismo razona que la sentencia impugnada sería conforme a Derecho de serlo también el precepto cuestionado; y nula y susceptible de ser casada si dicho apartado es declarado inconstitucional.

b) En cuanto a las dudas de inconstitucionalidad, el auto de planteamiento se refiere, en primer lugar y de modo principal, a la posible incompatibilidad del art. 203.6 b) 1 LGT con el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), en el que considera subsumido el principio de proporcionalidad –a su vez vinculado con el valor superior «justicia» del art. 1.1 CE y con la prohibición de la arbitrariedad del art. 9.3 CE–, debido a «su desproporción con la conducta sancionada y con otras semejantes».

Reconoce la Sala la libertad de configuración del legislador a la hora de valorar la proporcionalidad de las sanciones, así como la dificultad de concluir la desproporción de una sanción si se toma como único término de referencia la valoración de la gravedad intrínseca o material de la conducta ilícita. Ahora bien, recuerda, con cita de la STC 55/1996, de 28 de marzo, que la proporcionalidad también puede sopesarse teniendo en cuenta la sistemática o estructura interna de la propia ley en la que el concreto precepto se inserta, de modo que podrá incurrirse en desproporción cuando a conductas semejantes, o con muy ligeras variaciones entre ellas, se les atribuyan sanciones significativamente dispares, que no obedezcan a una concreta y justificada razón.

En este sentido argumenta, por una parte, que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT es excesiva en comparación tanto con la deuda tributaria exigida como con la sanción por dejar de ingresarla. Subraya que el precepto cuestionado da lugar a la multa de 600 000 € como única sanción posible cuando la infracción sea cometida por sujetos con una elevada cifra de negocios. Y considera que la desproporción de dicha sanción se podría apreciar tomando en consideración los siguientes aspectos:

Primero, el hecho sancionado es la comisión de una infracción de las denominadas obligaciones formales, definidas y caracterizadas por el art. 29 LGT. Tales obligaciones formales son instrumentales e inseparables de las sustantivas o de fondo –las de satisfacer los tributos debidos–, y por lo tanto no se exigen autónoma o abstractamente, sino con miras a la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria.

Segundo, de ello se sigue que uno de los factores razonables de proporcionalidad es el que compara tanto la deuda tributaria exigida como la sanción por dejar de ingresarla, con la sanción tipificada como respuesta punitiva a las infracciones formales que dificultan o entorpecen la labor comprobadora de la administración.

Tercero, en el caso examinado existe una desproporción difícilmente explicable, pues la multa fija aplicada por no atender ciertos requerimientos (600 000 €) casi triplica la deuda tributaria por la tasa municipal (221 168,27 €).

Cuarto, también existe desproporción entre la multa fija aplicada por el incumplimiento de obligaciones formales (600 000 €) y la impuesta por razón de la

infracción de la obligación principal, esto es, por la no presentación de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones ex art. 192 LGT (110 584,14 €).

Y, quinto, la inusual severidad punitiva del precepto cuestionado se verifica a pesar de que el incumplimiento de obligaciones formales es de menor gravedad y reprochabilidad que la inobservancia de las obligaciones principales, ya que entorpece en menor medida la acción comprobadora y liquidadora de la administración. En este sentido, resalta la Sala que la propia Ley general tributaria otorga mayor relevancia al bien jurídico protegido por la infracción tipificada en el art. 192 LGT (asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, motivo por el que la sanción se liga con los efectos del incumplimiento para la hacienda pública) que al del art. 203.6 b) 1 LGT (facilitar a la administración la información requerida para que pueda realizar su actividad de inspección y comprobación de forma adecuada y puntual). Sin embargo, la sanción prevista en este último precepto se aplica autónomamente, prescindiendo por completo del resultado o influencia que pudiera ocasionar la desatención a los requerimientos formulados para los fines de prontitud y corrección de la actividad administrativa.

De otro lado, el auto de planteamiento deduce el carácter desproporcionado de la disposición cuestionada de su comparación con otras sanciones previstas en la propia Ley general tributaria para el incumplimiento de otras obligaciones formales.

Así, señala que las sanciones reguladas en los arts. 198 a 201 LGT, referidas a infracciones de naturaleza y gravedad equivalente, son extraordinariamente más benignas y razonables que la que establece el artículo 203.6.b) 1 LGT. De un lado, porque las sanciones pecuniarias fijas contempladas en esos otros preceptos son de notoria magnitud inferior, normalmente entre mil y seis mil veces menor. De otra parte, porque las multas proporcionales atienden al perjuicio, al menos indirecto, que para la hacienda pública representan –o pudieran representar– los incumplimientos formales; y, en muchos de los casos, permiten al órgano sancionador y al juez un margen de apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad, a fin de graduar o modular de forma individualizada la sanción procedente.

Señala también el auto de planteamiento que existe desproporción con las sanciones previstas en el resto de apartados del art. 203 LGT (para otras conductas asimismo consistentes en la resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la administración tributaria). Y ello porque estas otras sanciones o bien son muy inferiores (caso de la sanción prevista en el art. 203.4 LGT, mil veces inferior a la cuestionada de 600 000 €) o bien pueden ser graduadas en atención a la importancia de la conducta resistente u omisiva y en función del importe de las operaciones concretas que originan la sanción [caso de la sanción regulada en el art. 203.5 c) LGT]. Resalta que todos los apartados del art. 203 LGT pretenden proteger idéntico bien jurídico, a saber, estimular que sea facilitada la información a la administración tributaria y evitar el trastorno o demora de la actuación administrativa.

En virtud de estas consideraciones, la Sala entiende que el precepto cuestionado contempla una sanción «totalmente objetiva, sin vinculación alguna a las magnitudes económicas que originan los requerimientos, y sin que se permita graduación alguna al respecto». Señala que «causa extrañeza que la conducta consistente en desatender los requerimientos formulados reciba unos efectos sancionadores tan severos y draconianos», por el «mero hecho de producirse cuando el obligado tributario esté siendo objeto de un procedimiento de inspección». No encuentra diferencia significativa entre incumplir la misma obligación formal en el curso de tal procedimiento y hacerlo en otros de distinta naturaleza, como los de gestión. Refiere que la gravedad inferida del ámbito procedimental «no justifica un recrudescimiento punitivo tan extremado, a menos que se hubiera justificado la existencia de razones para incorporar un elemento de agravación debido a una superior exigencia de garantizar bienes jurídicos propios o autónomos». En este sentido, refiere que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por la que se introdujo el precepto cuestionado, omite toda reseña orientadora o explicativa en su

exposición de motivos acerca de las razones que llevaron al legislador a introducir este cualificado aumento de las multas cuando las infracciones se producen en el seno de unas actuaciones inspectoras. Considera la Sala que la agravación podría tener sentido atendiendo al objeto o actividad que se inspecciona y a la naturaleza del tributo afectado, citando los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de las personas físicas o sobre el valor añadido, debido a su complejidad, pero que realmente es aplicable sin restricción a cualesquiera tributos y, por tanto, a una tasa municipal, como sucede en el caso examinado. Señala que no parece que la información precisada para liquidar la tasa municipal «exija la solemnidad inspectora con carácter general, atendida la naturaleza y entidad de los datos empresariales que se precisan para liquidar».

Concluye la Sala que las relevantes diferencias sancionadoras previstas en la Ley general tributaria e incluso dentro de su art. 203 serían reveladoras de desviaciones exorbitantes –partiendo de la identidad o semejanza sustancial en la descripción de las conductas infractoras– desprovistas de lógica o explicación, y pudiendo incurrir en arbitrariedad el legislador (art. 9.3 CE).

c) En segundo lugar, la Sala plantea la posible infracción de los mismos preceptos constitucionales ya mencionados por parte del art. 203.6 b) 1 LGT debido a que este anuda, sin posibilidad de graduación ni modulación, una única consecuencia sancionadora a un tipo infractor muy abierto.

Reseña la doctrina constitucional (así como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea) relativa al principio de proporcionalidad en materia sancionadora. Invoca específicamente la STC 136/1999, de 20 de julio, y señala que en ella se aportó como elemento de análisis del juicio de desproporción de las normas penales la «circunstancia de que, para tipos o descripciones muy abiertas de las conductas infractoras, el legislador ofrezca una única e indiferenciada solución penal».

Señala en este sentido la Sala que la estructura del precepto cuestionado es de carácter abierto, en el sentido de que el tipo admite numerosas variaciones, grados, efectos en la conducta y la intencionalidad, por el dolo o culpa de quien incurre en ellas. A pesar de ello –subraya–, la sanción prevista es única y consiste en una multa que se determina en exclusiva función de la cifra de negocios del infractor. Indica que de ello se desprende que para el legislador tributario procede la misma sanción, sin margen alguno, para quien se resista de un modo absoluto o recalcitrante a colaborar que para quien cumple, aun sin respetar los plazos fijados para su cumplimentación, o lo hace de un modo fragmentario y parcial. Señala también que el precepto cuestionado considera irrelevante que la información no facilitada hubiera provocado o no un efecto adverso en la marcha de la comprobación; o que se tratase de datos que la administración hubiera podido obtener por otras vías, lo que releva a esta de la necesidad de motivar esa influencia o entorpecimiento efectivo.

d) En tercer lugar, el auto de planteamiento se refiere a la posible contradicción del precepto cuestionado con el principio de capacidad económica en relación con el principio de proporcionalidad.

Indica en este sentido que el art. 203.6 b) 1 LGT asocia la cuantificación de la sanción, de forma exclusiva y única, a la capacidad económica «global» del sujeto infractor, dado que atiende únicamente a su íntegra cifra de negocios del último ejercicio. Con ello se excluiría la apreciación de otras posibles circunstancias, como las relativas a la gravedad del daño, vulnerando el principio de proporcionalidad, en relación con el citado principio de capacidad económica. Señala que tal alegación, realizada por la recurrente en el proceso *a quo*, se sustenta en la doctrina constitucional, particularmente en la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 6, que admitió la graduación de las sanciones, entre otros factores, atendiendo a la capacidad económica del infractor. Y partiendo de esta doctrina señala que, si entonces se consideró improcedente que los elementos cualificadores o agravatorios descansasen solo en un factor, el de la capacidad económica, por la misma razón debería tomarse en consideración que una magnitud económica, atinente a la solvencia, volumen de negocios u otras, teóricamente

expresivos de capacidad económica, no puede erigirse en el único criterio para cuantificar las sanciones tributarias que se imponen.

Reitera que este modo de cálculo priva al aplicador de la norma de toda encomienda para que delimite la gravedad de la conducta y de la intencionalidad. Y añade que, además, esta configuración puede conducir a injustas consecuencias, de eventual resultado arbitrario, sobre todo teniendo en cuenta los límites mínimo (20 000 €) y máximo (600 000 €) previstos en el art. 203.6 b) 1 LGT. Señala que la sanción podría ser arbitraria en su aplicación a personas o entidades con una escasísima cifra de negocios, que se ven sancionados con una multa de 20 000 €; o conducir a un desvío progresivo hacia la suavización de la infracción, proporcional al incremento de la cifra de negocios y a su alejamiento del criterio del 2 por 100.

e) En cuarto lugar, la Sala plantea la posible lesión del principio de culpabilidad (de nuevo, en conexión con el principio de proporcionalidad), en la medida en que el precepto cuestionado impide toda singularización de la multa en función de la gravedad intrínseca de las conductas sancionadas, imponiendo una única sanción de igual cuantía y sin margen de individualización.

Sostiene que no se respetaría el principio de individualización de las penas, que requiere un análisis y ponderación de la culpabilidad del sujeto infractor y de la gravedad intrínseca de la conducta. Y ello porque el precepto cuestionado no tiene en cuenta el daño producido, esto es, el impacto de la obstrucción o resistencia a la actuación de la administración; tampoco atiende a la relevancia o entidad de la infracción que se reputa cometida, como pueda ser la magnitud económica de los datos exigidos en los requerimientos que no habrían sido debidamente atendidos; ni, por último, tiene en cuenta la conducta concreta del sujeto infractor, ni su culpabilidad, la buena o mala fe en su conducta, ni el grado de negligencia en que hubiera podido incurrir.

f) Por último, el auto de planteamiento se refiere a la eventual infracción por el art. 203.6 b) 1 LGT del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Dicha vulneración vendría dada por todo lo expuesto con anterioridad, es decir, por «el modo único de sancionar, desvinculado de los hechos y de la culpa y notoriamente dispar en sus efectos punitivos con idénticas conductas, tipificadas en el mismo precepto, cuando no sean cometidas en el curso de un procedimiento sancionador, por personas o entidades que realicen actividades económicas y consistentes en la inobservancia de diversos deberes formales de diferente significación».

4. Por providencia de 16 de septiembre de 2021, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad; reservar para sí su conocimiento; dar traslado de las actuaciones recibidas al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y a la fiscal general del Estado, para que en el plazo de quince días pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes, de acuerdo con lo establecido por el art. 37.3 LOTC; comunicar esa resolución a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a fin de que, de conformidad con el art. 35.3 LOTC, permaneciese suspendido el proceso hasta la resolución de la cuestión; y publicar su incoación en el «Boletín Oficial del Estado».

5. Mediante sendos escritos registrados el 23 de septiembre y el 28 de septiembre de 2021, la presidenta del Congreso de los Diputados y el presidente del Senado comunicaron los acuerdos adoptados por las mesas de las respectivas cámaras de personación en el presente proceso constitucional y ofrecimiento de colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. El 8 de octubre de 2021 tuvo entrada en el registro general de este tribunal el escrito de alegaciones del abogado del Estado, que interesa la desestimación íntegra de la cuestión. Niega la existencia de las vulneraciones constitucionales planteadas y aporta

como documento anejo informe de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), cuyo contenido asume íntegramente.

Resalta la relevancia del bien jurídico protegido –a saber, la eficacia de la inspección tributaria– e indica que, aunque el precepto se refiera a un incumplimiento formal –que no supone un perjuicio económico directo para la hacienda pública–, se trata de una norma de gran trascendencia práctica para garantizar la aplicación correcta y justa del sistema tributario, finalidad a la que sirve la actividad inspectora. Niega que la consecuencia sancionadora se determine en exclusiva atención a la cifra de negocios del infractor, pues el alcance de la sanción respondería a diversas circunstancias relativas a la modalidad de la conducta y su gravedad, su repercusión sobre el bien jurídico protegido y la culpabilidad del sujeto responsable; factores estos que habrían sido ponderados directamente por el legislador al diseñar el tipo infractor. Señala en este sentido que la determinación de la sanción sobre la base de la cifra de negocios está justificada por la relevancia y complejidad de la información fiscal negada por el sujeto infractor –que dicha cifra viene a poner de manifiesto–, teniendo en cuenta que la infracción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT se refiere a la obstrucción a la inspección tributaria en el examen de la contabilidad de empresas, y no en el acceso a datos o documentos fiscales concretos.

El abogado del Estado señala, por lo demás, que el propio art. 203 LGT recoge el elemento subjetivo de la infracción al tipificarla (apartado 1), lo que permite al aplicador de la norma valorar la mayor o menor intencionalidad de la conducta obstructora a la hora de decidir sobre la procedencia de la imposición de la sanción. Indica asimismo que el precepto cuestionado no excluye la aplicación de las reglas sobre responsabilidad previstas en el art. 179 LGT. Subraya, además, que el último párrafo del art. 203.6 LGT contempla la imposición de la sanción en la mitad del grado previsto si el sujeto infractor modifica su conducta para colaborar finalmente con la acción inspectora, de modo que la norma permite adecuar la sanción al grado de reprochabilidad de la conducta en el caso concreto.

7. Por escrito registrado el 13 de octubre de 2021, el procurador de los tribunales don Manuel García Arana, en nombre y representación de Endesa, solicitó que se le tuviera por personado y parte en este procedimiento.

8. Mediante escrito registrado el 29 de octubre de 2021, la fiscal general del Estado interesa la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad.

Subraya la gravedad de la concreta conducta tipificada en el art. 203.6 b) 1 LGT, que justificaría la elevada cuantía de la sanción cuestionada. Sostiene que el precepto cuestionado incorpora, en la definición del tipo infractor, una serie de elementos específicos que cualifican la infracción y explican la gravedad de la concreta sanción prevista. Indica que la sanción puede ser graduada en atención a lo previsto en el último párrafo del art. 203.6 LGT, y que el apartado cuestionado incluye como elemento corrector la previsión de unos límites mínimo y máximo de la sanción. Y, en todo caso, afirma que el uso de la cifra de negocios como parámetro para el cálculo de la sanción es razonable por ser expresiva de la magnitud de la contabilidad, a cuya ocultación se refiere en esencia la infracción en cuestión.

Sostiene además que esta misma circunstancia de haber realizado el legislador por sí mismo el juicio de proporcionalidad, teniendo en cuenta los elementos subjetivos relevantes y permitiendo al aplicador de la norma la graduación de la sanción en los supuestos de colaboración voluntaria del infractor antes de la terminación del correspondiente procedimiento administrativo, excluye también la existencia de arbitrariedad y la vulneración del principio constitucional de culpabilidad. Recuerda, respecto de esto último, que el precepto no excluye la aplicación de las exigencias propias de dicho principio, y señala que en el caso de que trae causa la cuestión de inconstitucionalidad es incontrovertido que el órgano administrativo aplicador del precepto sancionador realizó, de conformidad con lo establecido en la ley, una valoración de las circunstancias relativas a la conducta incumplidora y a su entidad.

9. Mediante escrito registrado el 2 de noviembre de 2021, la letrada de los servicios jurídicos del Ayuntamiento de Granada solicitó ser tenida por comparecida y personada en la cuestión de inconstitucionalidad. Con fecha de 3 de noviembre de 2021, el secretario de justicia dictó diligencia de ordenación en la que se acuerda no haber lugar a tener por personado y parte en el proceso al Ayuntamiento de Granada, al haber transcurrido el plazo de personación de quince días que establece el art. 37.2 LOTC, toda vez que la admisión a trámite de la cuestión había sido publicada en el «Boletín Oficial del Estado» núm. 227, de 22 de septiembre de 2021, habiendo vencido, por tanto, el plazo para personarse el 14 de octubre de 2021.

10. Mediante escrito registrado el 19 de noviembre de 2021, el procurador don Manuel García Arana, en nombre y representación de Endesa, formuló alegaciones en las que interesa la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto cuestionado. Alega vulneración del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE) como consecuencia de la infracción, por una parte, del principio de proporcionalidad (que entiende también protegido por los arts. 1.1 y 9.3 CE) y, de otro lado, de los principios de culpabilidad y de individualización de las penas.

Denuncia que es irrazonable calcular la sanción con arreglo a la cifra de negocios global, en el territorio nacional, cuando la infracción se produce en relación con un tributo local, para el cálculo de cuya cuota tributaria se tienen en cuenta los ingresos brutos obtenidos anualmente en el municipio. Asimismo compara el precepto cuestionado con las sanciones previstas en la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana, para poner de manifiesto que estas son inferiores o iguales a la del art. 203.6 b) 1 LGT (y que, en todo caso, admiten graduación en el momento de su imposición), a pesar de que, a su juicio, protegen bienes jurídicos de mayor envergadura.

Aduce también que la vulneración del principio de culpabilidad por parte del precepto cuestionado se produciría, además de en la fijación de la sanción, en la propia tipificación de la infracción. Señala en este sentido que el art. 203.2 LGT califica a la infracción controvertida como «grave», sin contemplar circunstancia alguna de exención de responsabilidad, de mitigación o de modulación, ni al alza ni a la baja. E indica que el legislador considera, sin posibilidad de prueba en contrario, que la infracción se verifica con el mero incumplimiento de la obligación –que sería una cuestión exclusivamente fáctica–, de modo que la infracción incorpora siempre y en todo caso un elemento de negligencia grave, con independencia de la intensidad del incumplimiento (total o parcial), su relevancia material y su conexión con el bien jurídico protegido. Señala asimismo que la Ley general tributaria contiene herramientas suficientes para garantizar que toda actuación inspectora culmine con éxito, tanto con la colaboración del obligado tributario como sin ella –cita como ejemplo el mecanismo de la estimación indirecta– y subraya que cuando la actuación inspectora culmina con la imposición de una sanción pecuniaria asociada directamente al perjuicio económico causado nos hallamos en el límite de la prohibición del *bis in idem*.

Alega también Endesa la vulneración del art. 24.2 CE en sus vertientes de derecho a la presunción de inocencia, derecho a la defensa y derecho a obtener una resolución motivada y fundada en Derecho. Y ello, en síntesis, porque el ilícito consistente en resistencia u obstrucción resultaría inmediatamente de la mera constatación del hecho objetivo del incumplimiento, que a su vez conllevaría una presunción *iuris et de iure* de culpabilidad y la imposición automática de una sanción no susceptible de graduación ni de motivación por parte del aplicador de la norma. Estas vulneraciones se asocian también a la previsión de que la sanción se aplicará en la mitad de su importe en caso de que el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador (último párrafo del art. 203.6 LGT), pues esta regla implicaría que el mero retraso en el cumplimiento total del requerimiento sigue incorporando *ex lege* el elemento de culpabilidad, sin que el sujeto afectado pueda alegar sobre las razones que hubieran podido motivar el retraso.

11. Mediante providencia de 14 de junio de 2022, se señaló ese mismo día para deliberación y votación de la presente sentencia.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Objeto del proceso y posiciones de las partes.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, por posible vulneración de los arts. 25.1, 9.3 y 1.1 CE. El precepto cuestionado establece lo siguiente:

«Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria.

[...]

6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma:

[...]

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1. Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20 000 euros y un máximo de 600 000 euros.»

Si bien el auto de planteamiento se refiere al precepto en su conjunto como objeto de la cuestión, las concretas dudas de constitucionalidad y su fundamentación jurídica afectan exclusivamente a la sanción única de 600 000 € que resultaría de la aplicación de la norma a un supuesto con las características del proceso *a quo*. Por lo tanto, no se cuestiona la constitucionalidad del tipo infractor en sí mismo, ni tampoco el límite mínimo de la sanción, elementos ambos que quedan excluidos del ámbito del presente proceso por carecer de relevancia para la resolución de la concreta controversia suscitada ante el órgano judicial remitente.

El Tribunal Supremo plantea como principal duda de validez constitucional del precepto su posible incompatibilidad con el principio de proporcionalidad de las sanciones, inherente al principio de legalidad en materia sancionadora reconocido en el art. 25.1 CE. Como con mayor detalle se recoge en los antecedentes de esta sentencia, el auto de planteamiento señala que dicha vulneración se produciría tanto por el carácter excesivamente afflictivo de la sanción como por su fijación taxativa en la propia ley. En conexión directa con ello, el órgano judicial proponente plantea la posible vulneración del principio de culpabilidad o de responsabilidad subjetiva en materia sancionadora (art. 25.1 CE), la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE) y el valor superior justicia inherente en la cláusula de Estado de Derecho (art. 1.1 CE).

Por los motivos recogidos en los antecedentes de esta resolución, tanto el abogado del Estado como la fiscal general del Estado interesan la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte, la entidad recurrente en el proceso *a quo* suscribe la interpretación del auto de planteamiento. Y alega también, con carácter *ex novo*, la posible vulneración, por parte del precepto cuestionado, del art. 24.2 CE en sus vertientes de derecho a la presunción de inocencia, derecho a la defensa y derecho a obtener una resolución motivada y fundada en Derecho; alegaciones estas últimas a

cuyo examen no procede extender nuestro enjuiciamiento, por referirse a cuestiones no cubiertas por el auto de planteamiento.

## 2. Contenido, contexto y finalidad de la disposición legal cuestionada.

Con carácter previo a la resolución de la cuestión que se somete a nuestro enjuiciamiento, resulta necesario indicar cuál es el contenido y el marco normativo del art. 203.6 b) 1 LGT, así como la justificación aportada por el legislador para su adopción.

a) El art. 203 LGT tipifica y sanciona la infracción consistente en la «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria». Su apartado 1 recoge una enumeración no exhaustiva de las conductas que se encuentran comprendidas en tal tipo infractor e indica que el mismo se entiende producido cuando el sujeto infractor, «debidamente notificado al efecto», haya realizado «actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones». El apartado 2 del art. 203 califica dicha infracción como «grave». El apartado 3 establece la sanción general aplicable a esta infracción (multa pecuniaria fija de 150 €) e indica que la misma procederá salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de ese mismo precepto. Esos otros apartados (cuarto a octavo) tipifican modalidades específicas de comisión de la infracción –a las que asocian sanciones asimismo diversificadas–, cualificadas en razón del tipo de información o datos a que se refiere la conducta obstructora, el sujeto que incurre en ella, y el procedimiento en cuyo seno se verifica.

En el caso del art. 203.6 b) 1 LGT, la conducta obstructora tipificada se refiere a «la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones». El tipo infractor cuya sanción se cuestiona incluye otros dos elementos específicos relativos al procedimiento en cuyo marco se produce la conducta incumplidora –que ha de ser un procedimiento de inspección tributaria– y al obligado tributario –que ha de ser un sujeto que desarrolla actividades económicas–. La sanción asociada a esta infracción consiste en «multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20 000 euros y un máximo de 600 000 euros».

b) La disposición cuestionada se ubica dentro del capítulo III («Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias») del título IV («La potestad sancionadora») LGT. Aunque la ley permite la graduación de las sanciones en ciertos casos a través de los criterios previstos en sus arts. 187 y 188, el sistema sancionador que establece descansa, en términos generales, en los mecanismos de la multa fija y de la multa proporcional. La mayoría de los preceptos que tipifican infracciones y establecen sanciones reservan al aplicador de la norma, a lo sumo, márgenes reducidos para graduar la cuantía de la sanción en atención a las circunstancias específicas del caso. Por lo que respecta a las sanciones pecuniarias proporcionales, con carácter general su importe se determina por referencia al valor de las obligaciones tributarias materiales incumplidas. Cuando tal valor no existe –cosa que sucede, por lo que ahora interesa, cuando la infracción se refiere al incumplimiento de obligaciones «formales» según la terminología utilizada por el art. 29 LGT, esto es, a obligaciones sin conexión directa con obligaciones materiales específicas–, la ley establece multas fijas (así, por ejemplo, los arts. 198.1, 5 y 6, 199.2, 3 y 4, y 201 *bis* LGT) o bien multas proporcionales calculadas tomando como referencia para el cálculo de la sanción otras magnitudes económicas. Entre ellas se encuentran, según los casos, el valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos extemporánea o incorrectamente presentados se refieran (arts. 198.4 y 199.7 LGT), la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor [art. 203.6 a) 3 LGT], el importe de las operaciones no declaradas o

declaradas incorrectamente (art. 199.5 LGT), o la cifra de negocios del sujeto infractor [arts. 200.3, 203.5 c) y 203.6 b) LGT].

c) Por lo que atañe al espíritu y finalidad de la disposición sancionadora examinada en el presente proceso, es necesario tomar en consideración dos elementos cronológicamente ordenados.

En primer lugar, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria fue introducida como tipo infractor autónomo en el momento de aprobación de la vigente Ley general tributaria, al hilo de la revisión general del régimen sancionador de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria. La exposición de motivos de la vigente Ley general tributaria plasma la voluntad del legislador de que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad, así como de superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave (como generadora de perjuicio económico para la hacienda pública y que es sancionada con multa porcentual) y el de infracción simple (como aquella que no genera perjuicio económico y que es sancionada con multa fija). En el nuevo sistema, «las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías [leves, graves, o muy graves] en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar». Asimismo la exposición de motivos de la Ley general tributaria indica que «[se] refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma». Por lo tanto, el legislador conscientemente ha optado por un marco de sanciones reforzadas de la infracción prevista en el art. 203 LGT, teniendo en cuenta la gravedad del comportamiento prohibido (con independencia de si este genera o no un perjuicio económico para la hacienda pública) y estableciendo sanciones porcentuales calculadas sin referencia al importe de la deuda dejada de ingresar.

En segundo lugar, es necesario tener en cuenta la justificación específica aportada por el legislador para el apartado 6 del art. 203 LGT, que fue introducido a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Según la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la modificación del art. 203 LGT responde a «la experiencia acumulada en relación con la aplicación de la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria» y pretende «evitar diversos problemas detectados así como mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos». Esta justificación se enmarca dentro de la finalidad general de la Ley 7/2012, orientada, según su exposición de motivos, a «colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude».

3. Doctrina constitucional y europea relevante para resolver las dudas de constitucionalidad planteadas.

El examen de las dudas de constitucionalidad planteadas por el órgano judicial proponente de la cuestión exige recordar la doctrina constitucional acerca de los principios de proporcionalidad de las sanciones, culpabilidad y prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos. Además, encontrándonos ante un precepto que sanciona la obstrucción o resistencia a la actuación de la administración tributaria, es necesario partir de la doctrina constitucional relativa a las sanciones en materia fiscal y, de manera más específica, a las que afectan al despliegue de la actividad inspectora de la administración tributaria.

A) El bien jurídico protegido por las sanciones tributarias y su relevancia constitucional.

Este tribunal ha aclarado ya que la justificación de la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa se encuentra en el deber constitucional de contribuir al

sostenimiento de los gastos públicos, en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad (art. 31.1 CE; STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6). Esta previsión constitucional «configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria» (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Por lo que ahora interesa, del art. 31.1 CE se sigue «la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta», pues de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», ya que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3).

Hemos dicho, por ello, que «la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la administración», sino que «la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la administración tributaria», de modo tal que «el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias» (STC 76/1990, FJ 3). Se comprende, por lo demás, que «sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas» (STC 76/1990, FJ 10).

B) El principio de proporcionalidad de las sanciones (art. 25.1 CE).

La doctrina constitucional acerca del principio de proporcionalidad de las sanciones, inherente al principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) y plenamente aplicable al ámbito sancionador administrativo (por todas, STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4, y ATC 145/2015, de 10 de septiembre, FJ 4), puede sintetizarse como sigue.

a) El punto de partida es la consideración de que «el legislador goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio margen de libertad» para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos. Esta potestad exclusiva del legislador «deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática», ya que «la relación de proporción que deba guardar un comportamiento penalmente típico con la sanción que se le asigna será el fruto de un complejo juicio de oportunidad» que no supone una mera ejecución o aplicación de la Constitución, y para el que «ha de atender no solo al fin esencial y directo de protección al que responde la norma, sino también a otros fines legítimos que puede perseguir con la pena y a las diversas formas en que la misma opera [...] y que se clasifican doctrinalmente bajo las denominaciones de prevención general y de prevención especial». Correlativamente, el juicio de constitucionalidad se ciñe en estos casos a verificar que la norma penal no produzca un «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho» (SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6 y ss.; 161/1997, de 2 de octubre, FFJJ 9 y ss.; 136/1999, de 20 de julio, FJ 23; 127/2009, de 26 de mayo, FJ 8, y 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7, entre otras).

En este sentido hemos precisado que el principio de proporcionalidad solo dará lugar a la censura de inconstitucionalidad cuando «a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la

consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador» (por todas, STC 55/1996, FJ 8). Y asimismo hemos indicado que «la relación final que guarde la magnitud de los beneficios obtenidos por la norma penal y la magnitud de la pena es el fruto de un complejo análisis político-criminal y técnico que sólo al legislador corresponde y que, por ende, en ningún caso se reduce a una exacta proporción entre el desvalor de la sanción y el desvalor del comportamiento prohibido, según un hipotético baremo preciso y prefijado. La relación valorativa entre precepto y sanción sólo será indicio de una vulneración del derecho fundamental que la sanción limita cuando atente contra el valor fundamental de la justicia propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona [...] es decir, cuando concurra un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma" a 'partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa» (por todas, SSTC 55/1996, FJ 9; 161/1997, FJ 12, y 136/1999, FJ 23).

En aplicación de esta doctrina hemos descartado ya que varias disposiciones sancionadoras previstas en la legislación tributaria vulneren el principio de proporcionalidad. Así, en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6, consideramos que el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria, previsto en el inciso primero del párrafo primero del art. 61.2 de la entonces vigente LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 18/1991, de 6 de junio, revestía carácter sancionador, pero concluimos que tal sanción no vulneraba las garantías derivadas del art. 25.1 CE. En la STC 291/2000, de 30 de noviembre, indicamos que tampoco era contrario al art. 25.1 CE el recargo de carácter sancionador del 100 por 100 de la deuda tributaria que establecía el párrafo segundo del art. 61.2 de la entonces vigente LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Y en el ATC 20/2015, de 3 de febrero, concluimos que era notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible desproporción de la multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar, prevista en el art. 191.6 LGT, en conexión con los arts. 191.1 y 191.2 LGT.

b) Las concretas dudas de constitucionalidad planteadas en este proceso exigen tener en cuenta, adicionalmente, la doctrina constitucional relativa al principio de taxatividad de las sanciones y su relación con el principio de proporcionalidad sancionadora.

Hasta la fecha hemos examinado el principio de taxatividad de las sanciones casi exclusivamente al hilo de la fiscalización de disposiciones legales que son poco específicas en la fijación de la sanción aplicable y que, por lo tanto, dejan margen al aplicador de la norma para determinar el alcance de la sanción. En este sentido hemos dicho que la garantía formal del principio de legalidad sancionadora exige que la ley establezca una regulación suficiente de las consecuencias represivas de los ilícitos administrativos (entre otras, SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2, y 252/2006, de 25 de julio, FJ 4). Y hemos aclarado que ello no excluye la colaboración reglamentaria e, incluso, que la dimensión material del principio de legalidad sancionadora es compatible con la atribución de discrecionalidad al aplicador del ordenamiento administrativo sancionador dentro de ciertos límites (STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6, y 175/2012, de 15 de octubre, FJ 3).

Solo ocasionalmente hemos tenido la oportunidad de pronunciarnos sobre la constitucionalidad de disposiciones legales que son absolutamente taxativas en la fijación de la sanción aplicable o que, sin llegar a serlo, dejan un margen muy exiguo al aplicador de la norma para determinar la cuantía definitiva de la sanción. En estos casos, hemos concluido que la no atribución al aplicador de la norma de margen de adaptación de la cuantía de la sanción al caso concreto, o su atribución limitada, no es contraria al principio de proporcionalidad *per se*, sino solamente cuando esa sanción se asocie a tipos o descripciones muy abiertas de las conductas infractoras, susceptibles, en su propia enunciación, de manifestarse de muy diversa manera y con variados y disímiles grados de reproche. Así, en la STC 136/1999, FJ 30, indicamos que «no es la apertura de la conducta típica de colaboración con banda armada la que resulta

constitucionalmente objetable, sino la ausencia en el precepto de la correspondiente previsión que hubiera permitido al juzgador, en casos como el presente, imponer una pena inferior a la de prisión mayor en su grado mínimo», y concluimos que se había vulnerado el principio de proporcionalidad porque «el precepto legal en cuestión hubiera debido permitir la imposición de una pena proporcionada a las circunstancias del caso».

Con esta misma lógica, en la STC 145/2013, de 11 de julio, FJ 8, confirmamos que eran compatibles con el principio de proporcionalidad las sanciones pecuniarias previstas en los apartados 2 y 10 del art. 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004. Observamos entonces el carácter netamente taxativo de la regulación de tales sanciones, que «no habilita siquiera el ejercicio de discrecionalidad en la concreción del importe; en lugar de horquillas de cantidades, hay sumas perfectamente determinadas o determinables y, por tanto, completamente previsibles», pero descartamos que ello implicase una vulneración del principio de proporcionalidad, dado que las sanciones legalmente previstas se asociaban a infracciones cuyos elementos esenciales se encontraban suficientemente tipificados por el propio legislador.

c) Estos criterios son consecuentes con los que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que constituyen ex art. 10.2 CE un relevante elemento hermenéutico en la determinación del sentido y alcance de los derechos fundamentales que la Constitución Española proclama [por todas, SSTC 155/2019, de 28 de noviembre, FJ 15 B); 97/2020, de 21 de julio, FJ 5 D), y 70/2021, FJ 3 B)].

De la doctrina de estos tribunales en cuanto al principio de proporcionalidad de las sanciones se deriva una exigencia material de equilibrio entre la gravedad de las infracciones y la intensidad de las consecuencias sancionadoras previstas para ellas, teniendo en cuenta el margen de apreciación de que gozan las autoridades nacionales en este ámbito (por todas, SSTEDH de 6 de noviembre de 2008, asunto *Ismayilov c. Rusia*, § 34 a 38; de 5 de febrero de 2009, asunto *Gabrić c. Croacia*, § 35 a 39, y de 26 de febrero de 2009, asunto *Grifhorst c. Francia*, § 94 a 102; y SSTJUE de 22 de marzo de 2017, *Euro-Team Kft. y Spirál-Gép Kft.*, asuntos acumulados C-497/15 y 498/15, § 39 a 42, y de 4 de octubre de 2018, *Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N*, C-384/17, § 40 a 42). Equilibrio que ha de valorarse teniendo en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción penalizada, así como el método para la determinación de la cuantía de la sanción (por todas, STJUE de 26 de abril de 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, § 60). El equilibrio requerido no se alcanzará si el infractor ha tenido que soportar una carga individual y excesiva (entre otras, SSTEDH de 29 de marzo de 2010, asunto *Depalle c. Francia*, § 83, y de 16 de noviembre de 2010, asunto *Perdigão c. Portugal*, § 67), así como si se ofrece una misma consecuencia sancionadora, de modo indistinto, a infracciones de desigual gravedad (STJUE de 15 de abril de 2021, *Grupa Warzywna Sp z o.o.*, C-935/19, § 32 a 37), pues es necesario que al fijar el alcance de la sanción se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto (STJUE de 4 de octubre de 2018, *Dooel Uvoz-Izvoz Skopje Link Logistik N&N*, C-384/17, § 45).

Por lo que respecta, específicamente, a los criterios relevantes para determinar si una sanción pecuniaria es excesiva, resulta de particular interés la STJUE de 27 de enero de 2022 en el asunto *Comisión Europea c. Reino de España*, C-788/19, dictada durante la pendencia de la presente cuestión de inconstitucionalidad. Dicha sentencia ha declarado desproporcionadas y, por ello, contrarias al Derecho de la Unión Europea (en concreto, a la libre circulación de capitales protegida por el art. 63 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea), las severas multas entonces previstas en la disposición adicional decimoctava de la Ley general tributaria y en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Dichas sanciones se asociaban al incumplimiento y al cumplimiento extemporáneo, incompleto, inexacto o con datos falsos de la obligación, impuesta sobre los residentes fiscales en España, de declarar sus bienes y derechos patrimoniales situados en el extranjero (obligación articulada formalmente a través de la presentación del llamado «Modelo 720»). Las sanciones

previstas consistían, en esencia, en dos tipos de multas acumulables entre sí. De una parte, multas fijas de 5000 € por cada dato o conjunto de datos no declarado (100 € en caso de declaración extemporánea voluntaria o de declaración no efectuada por medios telemáticos, cuando estos fuesen de uso obligatorio), con un mínimo de 10 000 y de 1500 €, respectivamente. De otro lado, multa proporcional del 150 por 100 de los impuestos dejados de ingresar por los bienes y derechos no declarados.

Salvando las muy relevantes diferencias entre la infracción a que se referían esos preceptos y la prevista en el ahora examinado art. 203.6 b) 1 LGT, así como entre la severidad de las sanciones previstas en uno y otro caso, lo cierto es que se trata, en ambos supuestos, de disposiciones legales sancionadoras ligadas al incumplimiento de obligaciones tributarias de carácter formal (según la definición que de estas hace el art. 29 LGT) y de cuya proporcionalidad se duda. Por ello resultan relevantes ex art. 10.2 CE los criterios tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para concluir que el régimen sancionador asociado al «Modelo 720» era desproporcionado. La parte dispositiva de la STJUE de 27 de enero de 2022 encontró desproporción tanto en la multa proporcional (por su elevado tipo multiplicador y por su posible acumulación con las multas fijas) como en la multa de cuantía fija (por no guardar su importe proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y por no existir limitación a su importe total). La fundamentación jurídica de la citada STJUE incorpora también, como elementos de análisis, los siguientes: (i) la naturaleza «declarativa» de la obligación incumplida (en relación a la propiedad de bienes y derechos patrimoniales, que no puede equipararse con la obstrucción de la labor inspectora de la administración tributaria), (ii) la inexistencia de posibilidades de graduación de la sanción en el momento de su aplicación, y (iii) el carácter elevado de los límites mínimos previstos para las sanciones fijas.

C) El principio de culpabilidad (art. 25.1 CE).

Este tribunal ha declarado de manera reiterada que la Constitución consagra el principio de culpabilidad como principio estructural básico tanto del Derecho penal como del Derecho administrativo sancionador, en virtud del cual queda proscrita la imposición de sanciones sin atender a la conducta del sancionado [por todas, SSTC 76/1990, FFJJ 4 y 5; 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2, y 86/2017, de 4 de julio, FJ 5 e)]. El principio de culpabilidad, tal y como se entiende en la jurisprudencia constitucional, proscribela responsabilidad objetiva o sin culpa, exigiendo no solo la autoría de la acción o de la omisión sancionables, sino también la necesidad de determinar la presencia de dolo o imprudencia. Ello supone que no resulta constitucionalmente legítimo un «Derecho sancionador que determina las penas en atención al mero resultado y sin atender a la conducta diligente del presunto sujeto responsable» [SSTC 76/1990, FJ 4 A), y 14/2021, de 28 de enero, FJ 5)].

D) La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE).

Según consolidada doctrina de este tribunal, «la calificación de "arbitraria" dada a una ley a los efectos de entender vulnerado el art. 9.3 CE exige una cierta prudencia», porque «[l]a Ley es la "expresión de la voluntad popular", como dice el preámbulo de la Constitución y como es dogma básico de todo sistema democrático». Ciertamente, «en un régimen constitucional, también el Poder Legislativo está sujeto a la Constitución, y es misión de este tribunal velar por que se mantenga esa sujeción, que no es más que otra forma de sumisión a la voluntad popular, expresada esta vez como poder constituyente». Ahora bien, ese control de la constitucionalidad de las leyes debe ejercerse «de forma que no imponga constricciones indebidas al Poder Legislativo y respete sus opciones políticas». Y «[e]l cuidado que este tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de ese control ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad» (entre otras,

SSTC 108/1986, de 29 de julio, FJ 18; 104/2000, de 13 de abril, FJ 8; 47/2005, de 3 de marzo, FJ 7, y 238/2012, de 13 de diciembre, FJ 6).

Por ello, «al examinar un precepto legal impugnado, desde ese punto de vista, el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aun no estableciéndola, carece de toda justificación, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias» (SSTC 196/2011, de 13 de diciembre, FJ 13, y 238/2012, FJ 6, y doctrina allí citada).

4. Examen de la duda relativa a la posible infracción del principio de proporcionalidad (I): la alegada ausencia de graduación de la sanción en atención a las circunstancias del caso.

a) Según el auto de planteamiento, el art. 203.6 b) 1 LGT, en cuya virtud resultaría aplicable a la entidad recurrente en el proceso *a quo* una multa de 600 000 €, vulneraría el principio de proporcionalidad de las sanciones debido a que dicha multa se asocia automáticamente a una conducta infractora definida en términos muy amplios y se cuantifica a través de una mera operación matemática, en exclusiva atención a la cifra de negocios del sujeto infractor y sin posibilidad de graduación por parte del aplicador de la norma en función de las circunstancias del caso concreto. Por las razones descritas en los antecedentes de la presente resolución, la recurrente en el proceso *a quo* apoya esta interpretación, mientras que el abogado del Estado y el Ministerio Fiscal interesan la desestimación de esta duda de constitucionalidad.

b) Debe ante todo aclararse que de nuestra doctrina sobre el principio de proporcionalidad de las sanciones, que hemos reseñado en el fundamento jurídico 3 B) de esta sentencia, se deriva una exigencia de adecuación o coherencia entre la gravedad de la infracción y la intensidad de la consecuencia sancionadora a ella anudada, pero no una regla general acerca de a quién –legislador o aplicador de la norma– corresponde en última instancia garantizar esa proporcionalidad a través de la fijación definitiva del *quantum* o alcance de la sanción. En principio, no cabe deducir del art. 25.1 CE una exigencia de que el legislador reserve en todo caso márgenes de graduación de la sanción a los órganos encargados de aplicar las sanciones administrativas –ya sea la propia administración o bien el juez de lo contencioso-administrativo que revisa su actuación–. En otras palabras, no se puede derivar del art. 25.1 CE una prohibición *prima facie* de que la ley prevea de manera taxativa y cerrada la reacción sancionadora correspondiente a las infracciones administrativas legalmente previstas.

Según se desprende de nuestra doctrina (SSTC 136/1999, FJ 30, y 145/2013, FJ 8), la absoluta taxatividad en la previsión legal de las sanciones no vulnera, en sí misma considerada, el principio de proporcionalidad, siempre y cuando la misma esté en correspondencia con una delimitación asimismo estricta del tipo infractor en la que se incluyan las circunstancias que determinan y justifican la procedencia de la sanción única legalmente prevista.

Para resolver esta duda de constitucionalidad nos corresponde, por lo tanto, dilucidar si el art. 203.6 b) 1 LGT impide graduar la sanción en atención a las circunstancias del caso en el momento de la aplicación de la norma y, en caso afirmativo, si asocia una única sanción a un tipo infractor excesivamente amplio que admita modalidades de comisión de distinto tipo y gravedad.

c) En primer lugar, este tribunal observa que la disposición sancionadora cuestionada no veda de manera absoluta que el aplicador de la norma tenga en cuenta las circunstancias del caso concreto a la hora de fijar la consecuencia sancionadora aplicable. En efecto, el último párrafo del art. 203.6 LGT –al que el auto de planteamiento no hace referencia– prevé la reducción de la sanción a la mitad en caso de cumplimiento tardío del deber de colaboración desatendido. El art. 203.6 LGT *in fine* establece que «[e]n cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario

diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas». De ello se sigue que la previsión sancionadora aquí examinada sí admite cierto margen de graduación en el momento de su aplicación a la luz de la conducta del sujeto infractor.

d) En segundo lugar, y con independencia de lo anterior, cumple señalar que, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto abordado por la STC 136/1999, no estamos aquí ante una sanción asociada a una conducta infractora tipificada de manera abierta, susceptible de manifestarse de muy diversa manera y con variados y disímiles grados de reproche. Sucede justamente lo contrario: el art. 203.6 b) 1 LGT asocia la sanción, taxativamente definida, a un tipo infractor definido de manera restrictiva y cerrada, en tanto que en su descripción se incorporan varios elementos atinentes a la entidad de la conducta infractora y a la lesión del bien jurídico protegido que delimitan de manera estricta los supuestos en que procede la imposición de la correspondiente sanción. Circunstancias que además justifican, a juicio del legislador, la gravedad tanto de la conducta infractora como de su consecuencia punitiva.

Así, y al igual que sucede con el resto de tipos infractores comprendidos en el art. 203 LGT, la infracción del apartado 6 b) 1 solo puede darse cuando concorra dolo o culpa, con cualquier grado de negligencia (art. 183.1 LGT) y es en todo caso de carácter grave (art. 203.2 LGT). Ahora bien, en el específico supuesto del apartado cuestionado la definición de la infracción incorpora, además, otros tres elementos que la cualifican y que la diferencian de las previstas en otros apartados del art. 203 LGT. Primero, que el sujeto infractor esté siendo objeto de un procedimiento de inspección tributaria, que, de los diversos procedimientos de comprobación que regula la Ley general tributaria, es el que lleva aparejadas mayores exigencias de colaboración para los obligados tributarios. Segundo, que el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuyo ejercicio conlleva más obligaciones formales, tendentes a permitir la comprobación del correcto cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Y, tercero, que el incumplimiento se refiera a alguna de las tres modalidades de obstrucción enumeradas en el propio apartado cuestionado, relativas «a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control» (modalidad que es la relevante para el proceso *a quo*), el «deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales» (habitualmente para acceder a la contabilidad y sus soportes), o «el reconocimiento de elementos o instalaciones» (normalmente en el ámbito de los impuestos especiales y tributos aduaneros). Ha de señalarse que este tercer elemento calificador del tipo infractor restringe su ámbito de aplicación, a la vez que refuerza su gravedad, de dos maneras simultáneas: al establecer un *numerus clausus* de modalidades de comisión de la infracción y al incluir solamente los supuestos en que la información no facilitada se refiera a la contabilidad del sujeto infractor entendida en sentido amplio, de modo que quedan fuera de este concreto tipo infractor las conductas obstructoras relativas a informaciones o datos contables concretos, que se incluyen en otros apartados del art. 203 LGT y a las que se asocia una sanción inferior.

e) Todo lo anterior nos lleva a concluir que la disposición sancionadora cuestionada no es contraria al principio de proporcionalidad de las sanciones, entendida como exigencia de graduación de la intensidad de la sanción en función de la gravedad de la infracción. El art. 203.6 b) 1 LGT tiene suficientemente en cuenta, en su propia configuración legal, las circunstancias que el legislador –de un modo que no cabe tachar de irrazonable ni arbitrario– ha considerado relevantes para la cuantificación de la sanción, entre las que se encuentran la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias. Más aún, el precepto deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción a la específica conducta del sujeto infractor, según se ha razonado

ya. Y, como resulta incontrovertido, corresponde al aplicador de la norma valorar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo infractor, lo cual puede determinar la aplicabilidad de un tipo infractor u otro, o bien la ausencia de responsabilidad, en su caso. Las controversias que al respecto se susciten no incumben al juicio de constitucionalidad de la ley, sino que atañen a su aplicación en el caso concreto y, por lo tanto, deben sustanciarse y resolverse ante los órganos de la jurisdicción ordinaria, en este caso la contencioso-administrativa.

Cuestión distinta es que, en su aplicación a casos concretos, tal margen pueda devenir indisponible para el aplicador de la norma debido a la conducta del propio sujeto infractor o por razones procesales. Así puede ocurrir, por ejemplo, si el infractor no procede al cumplimiento tardío que hubiera permitido reducir la sanción a la mitad, o si se conforma con la resolución que declara la existencia de responsabilidad y se limita a recurrir la cuantía de la multa, pues ello impide que ante los órganos judiciales reste ya discusión jurídica acerca de la concurrencia de los elementos objetivos (procedencia de la actuación inspectora y de la exigencia de la contabilidad, incumplimiento de la obligación de colaboración) y subjetivos (culpabilidad) que determinan la aplicabilidad del precepto cuestionado. Ahora bien, tal tipo de situaciones no son sino una mera consecuencia de las concretas decisiones de los sujetos infractores y del normal desenvolvimiento del sistema de recursos judiciales, sin que de ello quepa en modo alguno concluir que la disposición ahora cuestionada vulnera el principio constitucional de proporcionalidad de las sanciones desde la perspectiva aquí analizada, que no puede ser otra que la del control abstracto de constitucionalidad de la ley, por encontrarnos en el marco de una cuestión de inconstitucionalidad.

5. Examen de la duda relativa a la posible infracción del principio de proporcionalidad (II): el alegado carácter excesivo de la sanción.

a) Según razona el órgano judicial proponente, la sanción de 600 000 € a que conduciría la aplicación del art. 206.3 b) 1 LGT en el proceso *a quo* sería excesivamente afflictiva y, con ello, vulneraría el principio constitucional de proporcionalidad de las sanciones del art. 25.1 CE. Tal exceso punitivo resultaría del carácter desmesurada e injustificadamente represivo de la sanción en relación con el bien jurídico protegido y con la sistemática de la propia Ley general tributaria. En relación con esto último, la desproporción derivaría de la comparación de la disposición cuestionada con tres elementos: (i) la cuantía de las obligaciones tributarias sustantivas incumplidas a que se refería el concreto procedimiento de inspección del que trae causa la sanción controvertida en el proceso *a quo*, (ii) la cuantía de las sanciones previstas para el incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y (iii) la cuantía de las sanciones previstas para infracciones formales análogas en otros preceptos de la Ley general tributaria, incluyendo el resto de apartados de su art. 203. Según el auto de planteamiento, este análisis permitiría concluir que el precepto cuestionado es desproporcionado y arbitrario por atribuir mayor gravedad y trascendencia a la infracción de una obligación tributaria meramente formal que a ciertos incumplimientos materiales y que a otros incumplimientos formales que revisten análoga gravedad; por otorgar una importancia excesiva e injustificada al tipo de procedimiento en cuyo seno se verifica la conducta ilícita; y por establecer la cuantía de la sanción por referencia exclusiva a la cifra de negocios del sujeto infractor, sin atender al perjuicio económico realmente causado a la hacienda pública. Como con mayor detalle se ha expuesto en los antecedentes de la presente resolución, la recurrente en el proceso *a quo* suscribe esta interpretación, mientras que tanto el abogado del Estado como el Ministerio Fiscal se oponen a ella.

b) Para solventar esta duda de constitucionalidad resulta necesario, a tenor de la doctrina constitucional reseñada en el fundamento jurídico 3 B), verificar si el legislador ha respetado los límites del amplio margen de libertad de configuración de las sanciones que constitucionalmente le corresponde o si, por el contrario, ha incurrido en un «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los

principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho» (por todas, STC 55/1996, FJ 8).

Es en este marco de enjuiciamiento donde cobra relevancia el hecho de que la disposición cuestionada realice por sí misma casi la totalidad del juicio de proporcionalidad de la sanción, en la medida en que el escaso margen de graduación que otorga al aplicador de la norma puede llegar a dificultar la justificación de que es conforme con el principio de proporcionalidad de las sanciones. En todo caso, ha de recordarse que nuestro análisis en torno a esta cuestión ha de proyectarse únicamente sobre la sanción de 600 000 € a que conduciría la aplicación del precepto cuestionado en el proceso *a quo*, sanción que resulta de la aplicación conjunta de la regla de cálculo y del tope máximo de la sanción contenidos en dicha norma. Sin que, por lo tanto, proceda extender nuestro enjuiciamiento al límite mínimo de la sanción, que no ha sido cuestionado por el órgano judicial proponente ni resulta relevante para resolver el proceso *a quo*.

c) Para abordar esta duda de constitucionalidad es preciso, con carácter preliminar, determinar cuál es el bien jurídico protegido por la norma cuestionada. Resulta incontrovertido que el art. 203.6 b) 1 LGT pretende salvaguardar la eficacia de la actuación de la administración tributaria y, más precisamente, de su vertiente inspectora. Como hemos indicado en el fundamento jurídico 2 a), así se deriva de la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por la que se introdujo el apartado ahora examinado. La eficacia de la inspección tributaria es un bien jurídico de innegable relevancia constitucional, pues, como venimos señalando, conecta de modo directo con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad (art. 31.1 CE; SSTC 10/1984, FJ 3, y 76/1990, FJ 3).

d) No cuestionada la idoneidad de la previsión sancionadora del art. 203.6 b) 1 LGT para alcanzar los fines de protección perseguidos, y no existiendo en efecto elementos para dudar de ella, debemos analizar si la severidad de la sanción que deriva del art. 203.6 b) 1 LGT en un supuesto como el planteado ante el órgano judicial proponente resulta desproporcionada, por innecesaria, en relación con el bien jurídico protegido por la norma.

A estos efectos procede recordar que la determinación de la importancia de dicho bien jurídico a efectos sancionadores, así como del peso relativo de las infracciones que le afectan en comparación con la gravedad del incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, es una cuestión que entra dentro del amplio margen de configuración del legislador en su labor de configuración del sistema de infracciones y sanciones, como se desprende *mutatis mutandis* de la reiterada doctrina constitucional que ha sido objeto de síntesis en el fundamento jurídico 3 B). Por lo tanto, no cabe concluir que la disposición cuestionada vulnere el principio de proporcionalidad por el hecho de que atribuya un fuerte desvalor –y, por ello, una consecuencia sancionadora muy represiva– al incumplimiento de una obligación tributaria formal calificada por el legislador como «grave» y que afecta a la eficacia de la labor administrativa dirigida a asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), con independencia de que ello pueda resultar en sanciones más elevadas que el importe de las obligaciones materiales en su caso incumplidas o que el importe de las sanciones asociadas a su incumplimiento.

El carácter necesario o no de la previsión sancionadora cuestionada ha de examinarse también desde un punto de vista sistemático, con la finalidad de determinar si existe incoherencia o exceso punitivo injustificado en comparación con otras sanciones previstas en la legislación tributaria para incumplimientos de análoga naturaleza y gravedad. En relación con este extremo, este tribunal observa que existen relevantes diferencias entre la infracción administrativa a que se refiere la disposición sancionadora cuestionada y las traídas como término de comparación por el auto de planteamiento, lo

cual impide concluir que la sanción del art. 203.6 b) 1 LGT sea desproporcionada por razones sistemáticas.

Por una parte, las previsiones sancionadoras contenidas en los arts. 198 a 201 LGT, aunque relativas al incumplimiento de obligaciones tributarias formales, no se refieren a conductas de obstrucción o resistencia intencionada a las actuaciones de la administración tributaria, sino a otro tipo de incumplimientos, como la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones, la falta de comunicación del domicilio fiscal y el incumplimiento de las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198 LGT); la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones y la desatención de requerimientos individualizados de suministro de información (art. 199 LGT); el incumplimiento de determinadas obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT); y determinados incumplimientos de obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT).

De otro lado, para comparar el apartado cuestionado con el resto de previsiones sancionadoras del art. 203 LGT, es preciso tener en cuenta que este precepto, todo él referido a la infracción por «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria», está dividido en varios apartados en los que se concretan distintas modalidades de comisión de la infracción, cada una de ellas con su propia consecuencia sancionadora. En este punto cabe recordar que la infracción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT presenta, como ya hemos indicado, relevantes elementos distintivos que cualifican su gravedad por comparación con el resto de tipos infractores previstos en otros apartados del art. 203 LGT y que, a juicio del legislador, justifican que su sanción deba ser considerablemente más severa que la prevista para estas.

Entre tales elementos destaca la especialidad del bien jurídico protegido por la previsión cuestionada, que –a diferencia de lo que sucede con el resto de modalidades infractoras recogidas en el art. 203 LGT– consiste específicamente en la salvaguarda del correcto y ágil funcionamiento de la inspección tributaria, que requiere la colaboración de los obligados tributarios en los supuestos legalmente previstos y que afecta indirectamente a la adecuada cuantificación de la deuda tributaria y a la lucha contra la elusión y el fraude fiscal. La eficacia de la actividad inspectora es imprescindible para proceder a la correcta comprobación e investigación de los tributos, sobre todo de aquellos cuya base imponible y demás elementos de la deuda tributaria se determinan en todo o en parte a partir de la contabilidad del obligado tributario. Desde esta perspectiva no cabe considerar como irrazonable ni incoherente la apreciación legislativa de que la lesión que se produce a este bien jurídico es de particular gravedad cuando la conducta obstructora, que necesariamente ha de ser dolosa o culposa, se refiere al examen, por parte de la inspección tributaria, de la contabilidad globalmente considerada y sus soportes justificativos –y no meramente a declaraciones, documentos o justificantes específicos, que es el supuesto previsto en el art. 203.6 b) 2 LGT–, máxime cuando tal sujeto realiza actividades económicas –pues cuando la infracción la cometan otros sujetos resulta aplicable el art. 203.6 a) LGT–, circunstancias todas ellas tenidas en cuenta en el apartado cuya constitucionalidad examinamos. Estamos, en definitiva, ante una sanción asociada al incumplimiento de un deber formal que, por su titular, su objeto y el tipo de procedimiento en que se impone, afecta de manera directa a la eficacia de la actividad inspectora, dirigida a garantizar la aplicación correcta y justa del sistema tributario.

Cuestión distinta es que, en función del tipo de tributo comprobado y de otras circunstancias (como el volumen de operaciones del obligado tributario afectado), resulte o no justificado recurrir a un procedimiento de inspección tributaria y requerir el acceso a la totalidad de la contabilidad y a sus soportes justificativos. A ello se refiere el órgano judicial proponente de la cuestión de inconstitucionalidad al señalar que, aunque la aplicabilidad del art. 203.6 b) 1 LGT en el proceso *a quo* no resulta ya discutible, por haber sido consentida por la recurrente en fases procesales anteriores, «no parece que la información precisada para liquidar una tasa municipal exija la solemnidad inspectora

con carácter general, atendida la naturaleza y entidad de los datos empresariales que se precisan para liquidar». En análogo sentido se manifiesta la entidad mercantil afectada en sus alegaciones en el presente proceso. Tales cuestiones, sin embargo, son de mera legalidad ordinaria, correspondiendo su interpretación y dilucidación a los órganos judiciales y sin que, por lo tanto, los posibles errores producidos al aplicar la norma puedan influir por sí solos sobre el juicio abstracto de constitucionalidad de esta, como hemos indicado en el fundamento jurídico anterior. El resultado excesivo de la indebida aplicación de una norma tributaria no puede conllevar su declaración de inconstitucionalidad.

A la vista de todo ello debemos concluir que la previsión sancionadora no resulta manifiestamente innecesaria en atención al bien jurídico protegido y a la sistemática de la propia actividad legislativa y, en consecuencia, procede desestimar la duda de constitucionalidad atinente al principio de proporcionalidad por lo que respecta a este extremo.

e) Sentado lo anterior, resta aún por examinar si la sanción de 600 000 € que resultaría de la aplicación de la disposición cuestionada en el proceso *a quo* supone un «patente derroche inútil de coacción» constitucionalmente proscrito en virtud de su forma de cálculo y de su consiguiente severidad.

A tales efectos es necesario partir del hecho de que, tal y como venimos señalando en esta sentencia, la cifra de negocios del sujeto infractor no es, en realidad, el único criterio determinante de la severidad de la respuesta punitiva prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT, sino que dicha severidad ha sido sopesada por el legislador teniendo en cuenta un conjunto de circunstancias referidas a la entidad de la conducta ilícita, la trascendencia que tiene el incumplimiento tipificado para la correcta actuación de la administración tributaria y el grado de culpabilidad del sujeto infractor.

Sin perjuicio de ello, es cierto que, una vez determinada la aplicabilidad del art. 203.6 b) 1 LGT y la procedencia de la correspondiente sanción, existen solamente dos parámetros determinantes para su cuantificación en el momento de la aplicación de la norma. El primero y principal es una regla de cálculo consistente en la aplicación de un tipo porcentual (2 por 100) a una magnitud económica de referencia (la cifra de negocios del sujeto infractor correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción). El segundo elemento opera de modo accesorio y consiste en la previsión de dos topes legales a la cuantía resultante de dicha operación, uno mínimo (20 000 €) y otro máximo (600 000 €). Como hemos indicado ya, nuestro análisis debe proyectarse únicamente sobre los elementos a que se refieren las dudas de constitucionalidad planteadas por el órgano judicial proponente, a saber, la magnitud tomada como parámetro de referencia para el cálculo de la sanción y su tope máximo.

En cuanto a lo primero, debe precisarse con carácter preliminar que no cabe derivar del art. 25.1 CE una exigencia general de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones «formales» (art. 29 LGT) sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexa. Como venimos reiterando, la fijación de los parámetros conforme a los cuales ha de determinarse el alcance de las sanciones es una decisión que corresponde al legislador, sometida únicamente a los límites de la prohibición de la manifiesta desproporción y de la interdicción de la arbitrariedad.

Para dilucidar si tales límites han sido vulnerados por el precepto cuestionado han de tomarse en consideración varios elementos. Por una parte, cumple observar que la cifra de negocios es una de las magnitudes más adecuadas que pueden tomarse como referencia respecto de un sujeto que realiza actividades económicas y, por ello, da lugar a sanciones proporcionales de modo riguroso. De otro lado, debe notarse que, a pesar de ello, el uso de esta magnitud económica no constituye una anomalía en nuestro Derecho administrativo sancionador, pues se encuentra presente como parámetro de referencia para el cálculo de las sanciones o para su graduación en otras normas, tanto tributarias [así, por ejemplo, en los arts. 200.3, 203.5 c) y 203.6 b) 2 LGT] como referidas

a otros ámbitos de actuación administrativa (así, entre otras, el art. 63.1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia; los arts. 56.1 y 57.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo; y el art. 49.2 del texto refundido de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios, tras su reforma mediante Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre).

En el caso del art. 203.6 b) 1 LGT, este parámetro opera como base única para la cuantificación de la sanción proporcional correspondiente a una conducta típica que, como hemos señalado ya, se refiere en esencia a la ocultación o no facilitación de la contabilidad y sus soportes documentales en el marco de un procedimiento de inspección tributaria por parte de quien realiza actividades económicas. A la luz de estas circunstancias concluimos que no cabe tachar de irrazonable ni desproporcionada la decisión del legislador de establecer como criterio de cálculo de la sanción la cifra de negocios del sujeto infractor. Y ello debido, por una parte, a la gravedad de la conducta sancionada; y, de otro lado, al hecho de que la cifra de negocios se encuentra relacionada con el volumen de la contabilidad no facilitada a la inspección tributaria – volumen que, a su vez, puede entenderse como expresivo de la complejidad del correspondiente procedimiento de inspección tributaria y, con ello, del perjuicio infligido a la eficacia de la actuación inspectora–.

Entiende el órgano judicial proponente que la norma cuestionada sería desproporcionada por asociar la cuantificación de la sanción exclusivamente a la cifra de negocios del sujeto infractor, lo cual supondría tener en cuenta como único parámetro de cuantificación la «capacidad económica global» del sancionado. Al respecto procede señalar, sin necesidad de entrar a examinar la relación entre cifra de negocios y capacidad económica, que, en todo caso, la doctrina constitucional ha señalado que el uso de la capacidad económica del infractor como elemento de cuantificación de las sanciones se encuentra justificado porque la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados (STC 76/1990, FJ 6) y, con ello, diferentes grados de eficacia disuasoria de las conductas ilícitas, si las circunstancias económicas de los infractores son desiguales.

Por lo que respecta al límite máximo de la sanción (600 000 €, que pasan a ser 300 000 € en caso de cumplimiento voluntario a tenor del último párrafo del art. 203.6 LGT), ha de notarse que, debido al pequeño tipo multiplicador previsto en el precepto (2 por 100), dicha cuantía es la que resultaría de aplicar la regla de cálculo del art. 203.6 b) 1 LGT a un sujeto cuya cifra de negocios en el año anterior hubiese sido de treinta millones de euros. De modo que, al fijar el límite máximo en la cantidad de 600 000 €, el precepto ofrece posibilidades considerables de adecuación de la sanción a distintas cifras de negocio, lo cual se encuentra en consonancia con la relación que existe entre tal parámetro y la entidad del perjuicio causado a la eficacia de la inspección tributaria mediante la ocultación o la no facilitación de la contabilidad requerida. El hecho de que la cuantía en que se fija el límite máximo sea considerablemente elevada no resulta irrazonable a la vista del fuerte desvalor que el legislador atribuye a la conducta sancionada, y tampoco se observa irrazonabilidad en la decisión misma de establecer un límite legal máximo a la posible cuantía de la sanción.

Procede, por lo tanto, desestimar la duda de constitucionalidad relativa al principio de proporcionalidad también en este extremo.

#### 6. Examen de la duda relativa a la posible infracción del principio de culpabilidad.

a) La posible infracción del principio de culpabilidad se plantea por conexión con las dudas relativas al principio de proporcionalidad. Según el órgano judicial proponente, la falta de individualización de la sanción en atención al grado de culpa del sujeto infractor conllevaría una exigencia de responsabilidad objetiva proscrita en materia sancionadora. Como se indicó en los antecedentes, tanto el abogado del Estado como el Ministerio Fiscal se oponen a esta interpretación. Por su parte, y como se ha dicho antes, la entidad recurrente en el proceso *a quo* indica que la vulneración del principio de

culpabilidad se produciría, adicionalmente, en la propia tipificación de la infracción. Y ello porque la infracción incorporaría en todo caso un elemento de negligencia grave con independencia de la intensidad del incumplimiento, su relevancia material y su conexión con el bien jurídico protegido, sin contemplar circunstancia alguna de exención de responsabilidad.

b) A tenor de la doctrina constitucional ya reseñada, el principio de culpabilidad excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, aunque permite la existencia de responsabilidad basada tanto en dolo como en culpa, incluyendo la simple negligencia (STC 76/1990, FJ 4).

Es esta la perspectiva desde la cual debemos analizar la compatibilidad del precepto con el principio constitucional de culpabilidad. A diferencia de lo que sugieren los términos en que esta duda se nos ha planteado, el principio de culpabilidad no incluye una exigencia de adecuación de la intensidad de las sanciones administrativas al grado de intencionalidad o negligencia del infractor; exigencia que, en la medida en que pueda afectar al equilibrio entre infracción y sanción, se enmarcaría en un principio constitucional distinto, a saber, el de proporcionalidad sancionadora.

c) Esta duda de constitucionalidad debe ser desestimada. El art. 203.1 LGT establece como elemento integral del tipo infractor que las actuaciones del obligado tributario, debidamente notificado al efecto, hayan sido «tendientes» a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la administración tributaria. Por lo demás, resulta claro que el precepto cuestionado no excluye que la conducta sancionada deba responder al principio de responsabilidad subjetiva, puesto que la infracción únicamente se verificará si se acredita que la conducta ilícita es intencional y reprochable a su autor a título de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia (art. 183.1 LGT). Y resulta también evidente que el precepto cuestionado no excluye la aplicación del resto de normas del sistema sancionador vinculadas con el principio de culpabilidad, entre las que se encuentran las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el art. 179 LGT.

7. Examen de las dudas relativas a la posible infracción de la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y del valor superior justicia.

a) El órgano judicial proponente plantea, por conexión o como consecuencia de la vulneración de los principios de proporcionalidad y culpabilidad, la inconstitucionalidad del art. 203.6 b) 1 LGT por infracción de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del art. 9.3 CE y del valor superior justicia del art. 1.1 CE. El abogado del Estado y el Ministerio Fiscal se oponen a esta interpretación, en los términos ya reseñados. Por su parte, la entidad recurrente en el proceso *a quo* entiende vulnerada la proscripción de arbitrariedad del art. 9.3 CE por ser el precepto tanto carente de justificación como discriminatorio (en comparación con otras previsiones sancionadoras de la Ley general tributaria y del Código penal, y por impedir la individualización de la sanción).

b) Lo expuesto hasta ahora nos lleva a desestimar la posible vulneración de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, por cuanto, como hemos indicado, no puede considerarse que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT carezca de toda justificación racional o tenga carácter discriminatorio, que es lo que proscribía el art. 9.3 CE a tenor de la doctrina constitucional que ha quedado reseñada en el FJ 3 D).

c) La misma suerte ha de correr la duda de constitucionalidad referida a la posible vulneración del valor constitucional justicia que subyace a la cláusula estructural de Estado de Derecho (art. 1.1 CE), duda que no es objeto de desarrollo autónomo alguno en los razonamientos del auto de planteamiento de la cuestión sino que se alega únicamente en conexión con la posible vulneración del principio de proporcionalidad. Descartado que el art. 203.6 b) 1 LGT incurra en un patente derroche inútil de coacción proscribido por el art. 25.1 CE, debemos también descartar que exista la consiguiente vulneración del art. 1.1 CE.

#### 8. Conclusión.

Por las razones expuestas, debemos desestimar que el art. 203.6 b) 1 LGT incurra en desproporción contraria al art. 25.1 CE y que vulnere el principio de culpabilidad, la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y el valor superior justicia.

Al configurar la previsión sancionadora cuestionada, el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento intencionado de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional. La definición del tipo infractor tiene en cuenta las circunstancias específicas, de carácter tanto subjetivo como objetivo, que cualifican la conducta frente a otras modalidades de comisión de la infracción y que justifican, a juicio del legislador, la imposición de una sanción pecuniaria de notoria intensidad. Sanción que se prevé en términos taxativos en la ley, en correspondencia con la tipificación estricta de la conducta infractora a la que se asocia. A pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia Ley general tributaria. La forma de cálculo de la sanción no puede calificarse como irrazonable y, además, se establecen determinados elementos correctores de la multa resultante, al fijarse un tope legal máximo a su cuantía y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo. No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la STJUE de 27 de enero de 2022 respecto del ya referido «modelo 720».

En estas circunstancias, no cabe observar que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT suponga un patente derroche inútil de coacción que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho. Sin que, más allá de esta constatación, corresponda a este tribunal pronunciarse sobre la oportunidad de la decisión del legislador de sancionar la conducta descrita en el precepto cuestionado con multa proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, con un límite máximo de 600 000 €.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a catorce de junio de dos mil veintidós.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Santiago Martínez-Vares García.—Antonio Narváez Rodríguez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formulan el magistrado don Enrique Arnaldo Alcubilla y la magistrada doña Concepción Espejel Jorquera respecto de la sentencia pronunciada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021*

Con el máximo respeto a la opinión de la mayoría, en el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 LOTC, formulamos el presente voto particular para manifestar nuestra discrepancia con la fundamentación jurídica y el fallo desestimatorio de la sentencia, que consideramos debió ser estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por vulneración del principio de legalidad sancionadora del art. 25.1 CE (en conexión con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del art. 9.3 CE),

debiendo haberse declarado la inconstitucionalidad y nulidad del art. 206.3 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, por las razones que a continuación se exponen.

1. La regulación controvertida: la agravación de la sanción por el solo hecho de cometerse la infracción en el seno de unas actuaciones inspectoras por quien tiene la condición de empresario.

Debemos recordar en este momento que el art. 203 LGT regula literalmente la «infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria», proclamando que «[c]onstituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria» (art. 203.1, párrafo primero, LGT). Concretamente, en lo que ahora interesa, «constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa»: (i) no facilitar el examen de documentos, libros de contabilidad, facturas o justificantes; (ii) no atender algún requerimiento; (iii) la incomparecencia injustificada; y (iv) negar o impedir la entrada en fincas o locales.

No obstante lo anterior, a renglón seguido, precisa que se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor «haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones» (art. 203.1, párrafo segundo, LGT). De este modo, el precepto contempla conductas diversas: de un lado, como reza su título, el impedimento de la comprobación: «la resistencia, obstrucción, excusa o negativa»; de otro, como precisa su contenido, la dilación de las actuaciones: «dilatar, entorpecer».

La sanción anudada a las anteriores conductas infractoras es, con carácter general, una multa fija de 150 € (art. 203.3 LGT). Y también es, con carácter general, una multa fija cuando se desatiendan «en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente»: (i) de 150 € para el primer incumplimiento; (ii) de 300 € para el segundo; y (iii) de 600 € para el tercero (art. 203.4 LGT).

Cuando el incumplimiento se refiera a la aportación de documentos, libros de contabilidad, facturas y justificantes por «personas o entidades que realicen actividades económicas» (empresarios o profesionales), la multa fija será de: (i) 300 € en el primer incumplimiento; y (ii) 1 500 € en el segundo. No obstante, la multa fija se convertirá en proporcional en el tercer requerimiento incumplido a razón del 2 por 100 de la cifra de negocios, con un mínimo de 10 000 € y un máximo de 400 000 € (art. 203.5 LGT).

En fin, cuando las infracciones previstas en el art. 203.1 LGT se cometan en el curso de un «procedimiento de inspección», la sanción variará en función de que se trate de «personas o entidades que no desarrollen actividades económicas» o «personas o entidades que desarrollen actividades económicas». En el primer caso, la sanción consistirá en una multa fija de 1 000 € en el primer incumplimiento; de 5 000 € en el segundo; y entre 10 000 y 100 000 € en el tercero [art. 203.6 a) LGT]. Y, en el segundo supuesto, cuando la infracción se refiera al examen de documentos, libros de contabilidad, facturas o justificantes, de un lado, o la negativa a la entrada en fincas o locales, de otro, la sanción consistirá en una multa proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios con un mínimo de 20 000 € y un máximo de 600 000 € [art. 203.6 b) 1 LGT]. Eso sí, en cualquiera de los casos, «si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas» (art. 203.6, *in fine*, LGT).

2. Las circunstancias del caso sometido a la consideración de este Tribunal Constitucional: el incremento desmesurado de la sanción por un cumplimiento tardío.

En el supuesto de hecho que dio lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el Ayuntamiento de Granada había iniciado unas actuaciones de

comprobación respecto de la tasa por utilización privativa del dominio público (ejercicios 2006 a 2009 y primer trimestre de 2010, luego ampliadas a la totalidad de este último) durante las cuales se efectuaron tres requerimientos de información a la empresa comprobada (fundamentalmente sobre «los ingresos brutos totales procedentes de la facturación» en el término municipal de Granada y el «importe de las cantidades satisfechas o cobradas, en su caso, en concepto de peaje o interconexión a las redes utilizadas»): (i) un primer requerimiento de documentación que fue atendido, aunque en un primer momento de forma parcial e incompleta, completándose de manera sucesiva; (ii) un segundo requerimiento de documentación «nueva» que fue atendido completamente; y (iii) un tercer requerimiento de documentación «pendiente de entregar» y «nueva» que fue atendido también de forma completa.

Una vez concluidas las actuaciones de comprobación se giró a la entidad comprobada una liquidación por importe de 221 168,27 € y se le impusieron dos sanciones: la primera, «por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones» (art. 192 LGT), siendo calificada como «leve» (al no existir ocultación), con una sanción consistente en una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 (sobre la cuantía de la liquidación, con un resultado de 110 584,14 €); y la segunda, «por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria» [art. 203.6 b) 1 LGT], con otra multa pecuniaria proporcional de 600 000 € (el 2 por 100 de la «cifra de negocios» con el límite de la cantidad impuesta).

Según lo que antecede, por una deuda tributaria de 221 168,27 € se impuso una doble sanción: la primera (de 110 584,14 €), por un incumplimiento material que había causado un perjuicio económico. La segunda (de 600 000 €), por un «incumplimiento» formal (contestar tardíamente a uno de los requerimientos de información efectuados), pero sin provocar un perjuicio económico a la hacienda municipal. Una y otra sanción sumaron un total de 710 584,14 €, esto es, alcanzaron el 321 por 100 de la cantidad adeudada.

La entidad comprobada no se opuso a la comprobación, ni tampoco la impidió, ni la rechazó, ni, en fin, se negó a la misma. Simplemente cumplió tardíamente con uno de los requerimientos. Y por su conducta se le impuso una sanción de 600 000 € por la comisión de una infracción tributaria «por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria» (art. 203 LGT).

### 3. Las dudas de constitucionalidad planteadas por el Tribunal Supremo.

Sin ánimo de reproducir ahora lo que ya consta en los antecedentes de la sentencia, es importante subrayar –a los efectos de acotar claramente lo que era el objeto del proceso constitucional– que para el Tribunal Supremo la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT (por los incumplimientos materializados en «un procedimiento de inspección» por las «personas o entidades que desarrollen actividades económicas») consistente en una multa proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios (con un mínimo de 20 000 € y un máximo de 600 000 €) era manifiestamente desproporcionada en relación con la conducta sancionada y con otras semejantes. Concretamente, de un lado, tanto con la deuda tributaria exigida como con la sanción por dejar de ingresarla; y, de otro, con otras sanciones previstas en la propia Ley general tributaria, como las reguladas en los arts. 198 a 201 LGT (referidas a infracciones de naturaleza y gravedad equivalente), así como las previstas en el mismo art. 203 LGT (para otras conductas consistentes en la resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la administración tributaria):

a) En el primer supuesto (comparación con la deuda y sanción exigidas por el incumplimiento sustantivo), la «manifiesta desproporción» sería consecuencia de que: (i) se sanciona el incumplimiento de una obligación «formal» que, aun cuando es instrumental de la sustantiva (pagar el tributo), tiene una existencia autónoma (al prescindir por completo del resultado o influencia que en la comprobación abierta pudiera ocasionar la desatención a los requerimientos formulados); (ii) al ser inseparable de la

obligación principal, debería existir una relación entre la deuda tributaria, la sanción exigida por esta y la sanción por el entorpecimiento de la labor comprobadora; (iii) existe una desproporción difícilmente explicable (casi el triple de cuantía) entre la sanción por el incumplimiento formal (de 600 000 €) y la deuda tributaria liquidada (cercana a los 200 000 €); (iv) se produce otra evidente desproporción (casi el séxtuplo) entre la sanción por el incumplimiento material (de unos 100 000 €) y la impuesta por el incumplimiento formal (de 600 000 €); y (v) tiene mayor relevancia el bien jurídico protegido por la infracción material (asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir) que el protegido por la infracción formal (facilitar la labor comprobadora).

b) En el segundo caso citado (comparación con otras sanciones tipificadas en los arts. 198 a 201 LGT), aunque se esté ante infracciones de naturaleza y gravedad equivalente, las sanciones que se les anudan son extraordinariamente más benignas y razonables, no solo porque son de magnitud notoriamente inferior, sino también porque atienden al perjuicio –al menos indirecto– que para la hacienda pública representan –o pudieran representar– los incumplimientos formales, permitiendo un margen de apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad al órgano sancionador (y al juez), a fin de modularlas de manera individualizada.

c) En fin, en el tercer supuesto (comparación con otras sanciones previstas en el mismo art. 203 LGT), la misma conducta infractora de resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la administración tributaria, es objeto de sanciones que son muy inferiores o pueden ser graduadas en función de la importancia de la conducta resistente u omisiva y del importe de las operaciones concretas que originan la sanción.

El órgano judicial afirma que no se comprenden las razones por las que: (i) el incumplimiento de un deber formal alcanza semejante gravedad por el solo hecho de producirse en el seno de un procedimiento de inspección (y no así en otros de diferente naturaleza); (ii) se configura un tipo infractor tan abierto en el que no se permite la modulación de la sanción que se le anuda en función de la gravedad de la conducta y de la intencionalidad del sujeto infractor; (iii) aun siendo posible graduar las sanciones en función de la capacidad económica del sujeto infractor, sin embargo, se anuda la consecuencia punitiva exclusivamente (único criterio de graduación) a la cifra de negocios (capacidad económica *global*) soslayando la gravedad del daño; (iv) se impone una sanción mínima de 20 000 € a las personas o entidades con escasísima cifra de negocios; y (v) se soslaya la culpabilidad del sujeto infractor, la gravedad de su conducta, el daño producido y la magnitud económica de los datos requeridos. Y por todas esas razones consideraba que el art. 203.6 b) 1 LGT podría vulnerar los arts. 25.1 (legalidad sancionadora) y 9.3 (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), ambos de la Constitución.

#### 4. La indebida limitación del objeto de análisis.

Como ha quedado expuesto, la duda del órgano judicial se dirigía hacia la falta de proporcionalidad de la sanción prevista en el citado apartado 1 del art. 203.6 b) LGT, desde su límite mínimo (20 000 €) hasta el máximo (600 000 €). De hecho, la controversia en la vía judicial ordinaria versó sobre la aplicación de la sanción en su límite mínimo (como así se estimó en la instancia) y en el máximo (como se consideró en la apelación).

La sentencia de la que ahora discrepamos, sin embargo, ha decidido limitar el objeto de enjuiciamiento exclusivamente al límite máximo de la sanción impuesta. Y lo ha hecho porque considera que «las concretas dudas de constitucionalidad y su fundamentación jurídica afectan exclusivamente a la sanción única de 600 000 € que resultaría de la aplicación de la norma», de manera que «no se cuestiona la constitucionalidad del tipo infractor en sí mismo, ni tampoco el límite mínimo de la sanción, elementos ambos que quedan excluidos del ámbito del presente proceso por carecer de relevancia para la resolución de la concreta controversia suscitada ante el órgano judicial remitente» (FJ 1).

Lógicamente, la argumentación del órgano judicial debía concentrarse, en mayor medida, en la severidad de la sanción impuesta en el caso concreto (tras la apelación).

Pero que utilizase la desproporción de la sanción impuesta (en su límite máximo) para justificar la inconstitucionalidad del apartado cuestionado, no habilitaba a este tribunal a circunscribir, sin más, la duda de constitucionalidad a ese límite superior. Hay que tener presente que únicamente considerando la norma en su integridad se podía comprender cabalmente y en toda su extensión la desproporción de la retribución prevista en el precepto cuestionado. Al no haberlo entendido así nuestra sentencia se ha producido una fragmentación del problema que ha provocado una indebida relativización de la gravedad de la situación cuestionada.

En efecto, la problemática de la medida cuestionada no solo alcanza –como parece colegirse de la sentencia– a las «grandes empresas» (que en el año 2021 solo representaron el 0,1 por 100 del total según datos oficiales del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, a febrero 2022), sino también a las «pequeñas y medianas» (PYMES), que llegan hasta el 99,99 por 100 (de un total de 3 366 570 empresas solo 4 672 tenían la consideración de «grandes»). Entre las PYMES, las que no tuvieron asalariados alcanzaron el 55,8 por 100 del total (1 879 120 empresas), y de las que sí los tuvieron, el 40 por 100 (1 345 244 empresas) eran «microempresas» (con uno o dos asalariados). En consecuencia, el 95,8 por 100 del tejido empresarial español son pequeñas empresas [unipersonales (1 879 120) o con forma de sociedad limitada (1 132 649)], que no facturan más de dos millones de euros y que se ubican fundamentalmente en los sectores de servicios (60,71 por 100) y comercio (21,19 por 100).

La severidad de la sanción cuestionada se muestra aún más grave en el supuesto del límite mínimo, dado que, en multitud de ocasiones, el beneficio medio de las empresas se sitúa por debajo del importe de la sanción mínima. Se aplica igualmente a los pequeños empresarios (microempresas, unipersonales o familiares), que ven como la retribución por su conducta infractora alcanza, como mínimo, los 20 000 € (cifra que en un número importante de supuestos será seguramente superior al beneficio de la empresa y, por tanto, a su capacidad económica).

En definitiva, este tribunal debió analizar la constitucionalidad de la sanción regulada en el art. 203.6 b) 1 LGT, en toda su extensión, pues ello era relevante para resolver la cuestión suscitada.

##### 5. El alcance de nuestro control de constitucionalidad.

La sentencia reitera en varias ocasiones que el control que corresponde a una cuestión de inconstitucionalidad es «abstracto», precisando que la indebida aplicación de una norma tributaria no puede conllevar su declaración de inconstitucionalidad [concretamente, en los fundamentos jurídicos 4, *in fine*, y 5 d)]. Y, en este sentido, es doctrina consolidada de este tribunal que «si una cuestión de inconstitucionalidad cumple, como aquí es de ver, los presupuestos iniciales para su admisibilidad, el enjuiciamiento al que ha de dar lugar es tan abstracto como el que corresponde realizar en un recurso de inconstitucionalidad (STC 92/2013, de 22 de abril, FJ 3), ya que "en este proceso constitucional se enjuicia, estrictamente, la conformidad a la Constitución de uno o varios enunciados legales, sin tomar en consideración, salvo en lo relativo a la viabilidad de la cuestión, las concretas circunstancias del supuesto planteado en el proceso del que aquella deriva, sobre las que nada podemos decir y que en nada, tampoco, han de condicionar nuestro enjuiciamiento" [STC 238/1992, de 17 de diciembre, FJ 1 b)]» (STC 231/2015, de 5 de noviembre, FJ 2).

Lo anterior, sin embargo, no supone obstáculo alguno para que deba tomarse en consideración, en el análisis de la constitucionalidad de la norma, el hecho de que la redacción de la misma permita su aplicación a supuestos como el que dio lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, que determina un resultado desproporcionado. No se trataba, en consecuencia, de resolver cuestiones de mera legalidad ordinaria, ni de corregir los posibles errores producidos al aplicar la norma, pues ni una ni otra circunstancia –como señala la sentencia– podrían influir sobre el juicio abstracto de constitucionalidad.

Nuestro enjuiciamiento debía dirigirse, simplemente, a cumplir la función que corresponde a este tribunal: la de efectuar un control de constitucionalidad de los preceptos legales cuestionados ligado a las circunstancias del caso concreto, porque precisamente en la cuestión de inconstitucionalidad el control efectuado tiene que tener efectos para el mismo (art. 163 CE y art. 35.1 LOTC).

6. El parámetro de enjuiciamiento: la inexistencia de un juicio de proporcionalidad (en sentido estricto) entre la gravedad de la infracción y la de la sanción que la retribuye.

Nuestra discrepancia con la sentencia afecta, en segundo lugar, a la insuficiente relevancia que esta ha atribuido a diversos parámetros de enjuiciamiento constitucional que son obligados en este caso y que debieran haber sido centrales en la resolución de la presente cuestión. Su aplicación debería haber conducido necesariamente a una solución estimatoria. El órgano judicial –con cuidada precisión– ha planteado la inconstitucionalidad de la sanción tipificada en el art. 203.6 b) 1 LGT por su contradicción con el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), y, concretamente, por su desproporcionada severidad, en términos congénitos y comparativos.

El «principio de proporcionalidad», como canon de control de las penas, ha venido siendo objeto de tratamiento por la doctrina de este tribunal, e implica verificar –como correctamente señala la sentencia– «que la norma penal no produzca un "patente derroche inútil de coacción"» que la convierta en arbitraria [por ejemplo, entre las más antiguas, la STC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 8; y entre las más recientes, la STC 122/2021, de 2 de junio, FJ 10.1 E]. A tal fin, el control de la ley penal «debe venir presidido, en todo caso, por el reconocimiento de la competencia exclusiva del legislador para el diseño de la política criminal, correspondiéndole un amplio margen de libertad, dentro de los límites de la Constitución, para la configuración tanto de los bienes penalmente protegidos y los comportamientos penalmente reprobables, como del tipo y la cuantía de las sanciones penales, o la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo» [STC 122/2021, FJ 10.3.3 d)]. Nada impide trasladar tales afirmaciones al caso de las sanciones administrativas.

Ese control de la relación de proporcionalidad entre la entidad de la infracción y la de la sanción, y en su efecto, el enjuiciamiento de «la no concurrencia de ese desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma» se articula en tres fases: en la primera, se debe identificar la función institucional de la medida adoptada por el legislador; en la segunda, se debe juzgar si esos fines son o no constitucionalmente legítimos; y, en la tercera, se debe comprobar el cumplimiento por parte de la norma sancionadora del principio de proporcionalidad, en virtud del cual la medida que esta incorpora debe ser idónea, para alcanzar la finalidad legítimamente perseguida por el legislador (*juicio de idoneidad*); necesaria, por no existir otra medida menos gravosa (de menor intensidad coactiva) que sea igualmente eficaz para la consecución de dicho fin (*juicio de necesidad*); y ponderada, por mantener un adecuado equilibrio entre la gravedad de la conducta que se trata de evitar y la gravedad de la sanción que comporta, o lo que es lo mismo, que el sacrificio impuesto al derecho fundamental no resulte desmedido en relación con la gravedad de los hechos sancionados (*juicio de proporcionalidad*, en sentido estricto) [en sentido parecido, SSTC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 12, y 169/2021, de 6 de octubre, FJ 7 A) y B), y ATC 332/2005, de 13 de septiembre, FJ 5].

Aunque la sentencia de la que discrepamos aborda las dos primeras fases de ese control, pues concreta la función institucional de la sanción (la eficacia de la actuación inspectora) y determina la legitimidad de la misma (en la medida que sirve a la efectividad última del deber de contribuir), sin embargo, solo atiende, y de manera superficial, a la tercera fase, alcanzando conclusiones que no resultan fundamentadas, en relación con el supuesto analizado. De este modo, no se ha llegado a efectuar en debida forma el control que, conforme a nuestra propia doctrina, este tribunal debió realizar. Y ello porque salta del juicio de proporcionalidad (en sentido estricto) al de

necesidad, para luego volver otra vez al de proporcionalidad (nuevamente, en sentido estricto), pero sin llegar a realizarlo sustantivamente, al precipitar sus conclusiones sin extraer las razones concretas y fundadas que las justifican.

7. El bien jurídico protegido: «la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz» como única justificación de la severidad de la sanción.

Para adoptar su decisión, la sentencia comienza delimitando el «bien jurídico protegido por las sanciones tributarias y su relevancia constitucional», para lo cual recurre a la doctrina de las SSTC 110/1984 y 76/1990, afirmando que la justificación de la antijuridicidad del delito fiscal y de las infracciones correlativas se halla «en el deber constitucional de contribuir», del que se sigue «la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz», que «sin la colaboración del contribuyente [...] resultará prácticamente imposible» [FJ 3 A].

Aunque, como es a todas luces patente, no podemos estar en desacuerdo con las anteriores afirmaciones, lo cierto es que la sentencia olvida que se hicieron en un momento en el que el sistema tributario aún no estaba informatizado, siendo entonces la colaboración del obligado tributario el medio principal de acceso a la información con trascendencia tributaria por parte de la administración. Más de treinta años después, el uso de las tecnologías de la información ha permitido el acceso a las fuentes de conocimiento por parte de la administración, incluso, sin la colaboración de los sujetos comprobados. Por esta razón, es importante no perder de vista que la severidad de la sanción por un incumplimiento informativo tiene que guardar una estrecha conexión con el daño que provoca en el bien jurídico protegido que, en este caso, como se ha concretado, no sería otro que la garantía de una «actividad inspectora eficaz».

Así las cosas, es importante no olvidar que la liquidación girada en el supuesto de autos no lo fue en actuaciones de comprobación relacionadas con un impuesto, sino con una tasa (por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros). Su importe se calcula, «en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas» [art. 24.1 c) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo]. De este modo, la información requerida a la empresa sancionada era la relativa a la determinación de sus ingresos brutos, la cual, para el caso de incumplimiento, estaba accesible en el correspondiente Registro Mercantil. Más allá, pues, de la simplicidad para la inspección actuaria derivada de la inmediata obtención de esa información, nos hallamos ante una información de fácil acceso y conocimiento, incluso, sin la colaboración del obligado tributario, que hace muy difícil legitimar una sanción de 600 000 € (o una mínima de 20 000 €).

Pero no solo eso. No se puede soslayar que el eventual incumplimiento del obligado tributario provocaría el cálculo de los rendimientos (o valores) mediante el régimen de estimación indirecta que está específicamente previsto para «cuando la administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia» tanto de la «[f]alta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas», así como de la «[r]esistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora» [art. 53.1 a) y b) LGT]. Ningún daño grave causaría a la eficacia de la actuación administrativa, en consecuencia, una actuación displicente del obligado tributario.

Por consiguiente, si la sanción asociada al incumplimiento tiene que guardar una conexión de estricta proporcionalidad con la relevancia del daño causado, podría afirmarse sin temor a equivocarnos que la conducta sancionada, la de cumplimiento tardío (aunque también podría aplicarse a la de incumplimiento), en modo alguno habría afectado al último de los bienes jurídicos protegidos (el deber de contribuir), y en poca medida lo habría hecho al primero y principal en el caso de autos: la eficacia de la actuación administrativa.

8. La graduación de la sanción: la supuesta atribución de un margen de apreciación basado en la propia aplicación de los mandatos legales como primera razón para justificar su severidad.

Siguiendo el orden de la sentencia [FJ 4 c)], se aborda a continuación la pretendida existencia de un margen de apreciación en el aplicador de la norma que haría que no tuviera una única consecuencia taxativamente determinada: «la disposición sancionadora cuestionada no veda de manera absoluta que el aplicador de la norma tenga en cuenta las circunstancias del caso concreto a la hora de fijar la consecuencia sancionadora aplicable», pues «admite cierto margen de graduación» (la reducción de la sanción a la mitad si el sujeto requerido cumple con el requerimiento antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, del trámite de audiencia del procedimiento de inspección ex art. 203.6 LGT, último párrafo).

Lo cierto es, sin embargo, que la aplicación de la reducción legalmente prevista, ni lo es para todos los supuestos, ni queda al arbitrio del aplicador, al ser fruto de la mera concurrencia del supuesto de hecho taxativamente previsto en la misma: el cumplimiento tardío dentro una franja temporal dada. No existe margen alguno de apreciación (entendido como un arbitrio para decidir lo que es más conveniente para el interés público subyacente) sino únicamente la aptitud para apreciar la concurrencia (o no) del supuesto de hecho previsto por la norma y al que se le anuda la consecuencia prevista en la misma.

En cualquier caso, que la sanción por el incumplimiento material pueda ser moderada –en el caso, la del 50 por 100– no tiene mayor importancia como se deduce de la STJUE de 27 de enero de 2022, *Comisión Europea c. España*, –a la que luego haremos referencia– al señalar que el carácter desproporcionado de una sanción no desaparece por el hecho de que la multa sea resuelta en un análisis caso por caso. No hay que olvidar que tal apreciación es más teórica que real porque de conformidad con la mecánica del precepto cuestionado, en el supuesto del incumplimiento formal (incumplimiento o cumplimiento tardío del requerimiento de información) al órgano sancionador no le cabe más que imponer la sanción del 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin margen alguno de maniobra, como se reconoce en el FJ 5 e) de la sentencia de la que discrepamos.

9. La cualificación del destinatario de la sanción como segunda razón para justificar su severidad.

La sentencia de la que discrepamos considera que nos hallamos ante una sanción asociada «a un tipo infractor definido de manera restrictiva y cerrada», que «solo puede darse cuando concurra dolo o culpa» y que es cualificada (lo que la diferencia de las restantes previstas en el art. 203 LGT) porque el incumplimiento (la infracción) se produce en «un procedimiento de inspección» (que es «el que lleva aparejadas mayores exigencias de colaboración»), por «personas o entidades que desarrollen actividades económicas» («cuyo ejercicio conlleva más obligaciones formales») y afecta a «la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control» [FJ 4 d)]. Y con fundamento en las anteriores ideas concluye, sin mayor argumentación, que «la disposición sancionadora cuestionada no es contraria al principio de proporcionalidad de las sanciones, entendida como exigencia de graduación de la intensidad de la sanción en función de la gravedad de la infracción» [FJ 4 e)].

Es importante señalar que la mera identificación de las características externas de la sanción (que se convierte en la única razón de decidir y de declarar la conformidad de la sanción con el principio de proporcionalidad) y, por tanto, su carácter cualificado (en el sentido de aplicarse únicamente, de un lado, a quienes desarrollan actividades económicas, y, de otro, a quienes se hallan en un procedimiento de inspección), en modo alguno sirve como causa constitucionalmente legitimadora de su severidad. La «proporcionalidad» (gravedad) de una sanción y, por tanto, su equilibrio con la gravedad

de la infracción, no puede quedar asegurada por el solo hecho de tener un destinatario cualificado.

La sentencia de la mayoría omite efectuar el *juicio de proporcionalidad* (en sentido estricto), valorando la gravedad de la conducta que se trata de evitar, poniéndola en relación con la de la sanción que comporta. No existe un juicio de ponderación de la relación existente entre el sacrificio impuesto por la norma cuestionada y la gravedad de los hechos que se sancionan.

10. La finalidad de la sanción como tercera razón para justificar su severidad.

Tras haber excluido la vulneración del principio de proporcionalidad, la sentencia entra a continuación a valorar el posible «carácter excesivo de la sanción», es decir, aborda, de nuevo, la proporcionalidad en sentido estricto. A tal fin, pasa a verificar si el legislador ha incurrido en un «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia», con más razón –se añade– ante una disposición en la que «el escaso margen de graduación que otorga al aplicador de la norma puede llegar a dificultar» su justificación [FJ 5 b)].

Para resolver si la norma incide en ese «derroche inútil de coacción», la sentencia se limita a afirmar que la determinación de la importancia del bien jurídico a efectos sancionadores, así como del peso relativo de las «infracciones» que le afectan en comparación con la gravedad del incumplimiento de las obligaciones tributarias «materiales», es «una cuestión que entra dentro del amplio margen de configuración del legislador». Y con fundamento en esa afirmación (la libertad configurativa del legislador) concluye, sin solución de continuidad, que «no cabe concluir que la disposición cuestionada vulnere el principio de proporcionalidad por el [solo] hecho de que atribuya un fuerte desvalor –y, por ello, una consecuencia sancionadora muy represiva– al incumplimiento de una obligación tributaria formal calificada por el legislador como "grave" y que afecta a la eficacia de la labor administrativa dirigida a asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), con independencia de que ello pueda resultar en sanciones más elevadas que el importe de las obligaciones materiales en su caso incumplidas o que el importe de las sanciones asociadas a su incumplimiento» [FJ 5 d)]. De este modo, si con anterioridad la proporcionalidad de la medida se había apreciado únicamente en razón de la condición del destinatario de la medida (la de empresario en un procedimiento de inspección que venía a justificar un mayor reproche ante el incumplimiento del deber de colaboración), ahora se hace exclusivamente en función de la finalidad perseguida (asegurar la eficacia de la actuación administrativa que garantiza, a su vez, el cumplimiento del deber de contribuir, el cual, por cierto, se había producido de manera inquestionable por parte de la empresa sancionada).

De nuevo, la sentencia omite efectuar el juicio de proporcionalidad (en sentido estricto), evitando ponderar la relación entre el sacrificio impuesto y la gravedad de los hechos sancionados, por la sola concurrencia de un bien jurídico digno de protección. Pero no solo eso, sino que le resulta absolutamente irrelevante a estos efectos, de un lado, que la sanción establecida por el incumplimiento formal sea 134 (en su límite mínimo) o 4 000 veces mayor (en su límite máximo) a la sanción prevista con carácter general en el mismo art. 203 LGT para los incumplimientos de colaboración; y, de otro, y esto es si acaso aún más grave, que la sanción aplicable por el incumplimiento causante de un perjuicio a la hacienda municipal (la que verdaderamente protege el deber de contribuir) sea seis veces inferior a la impuesta por el cumplimiento tardío sin causar perjuicio alguno al erario público. Con ello, alterando el sentido de las cosas, nos hemos colocado ante una protección invertida, en la que se da mayor relevancia constitucional a la eficacia de la actuación inspectora que a la del deber de contribuir, que se configura como una consecuencia inevitable pero accesorio de la primera. Se nos hace muy difícil alcanzar a comprender las razones por las cuales es necesario sancionar con mayor severidad un incumplimiento que no causa perjuicio alguno al erario público, que aquel otro que sí lo hace, sobre todo si tenemos en cuenta que la sentencia de la que

discrepamos se nos presenta huérfana de todo fundamento sustantivo que justifique semejante conclusión. Y no se comprenden porque son inencontrables, de forma que el precepto aparece desprovisto de cualquier atisbo de razonabilidad, exigencia indeclinable de la proporcionalidad. Las obligaciones tributarias formales son instrumentales al servicio de las obligaciones tributarias sustantivas, incluso en el procedimiento inspector (art. 142.3 LGT).

Si para la realización de los principios constitucionales previstos en el art. 31.1 CE a la administración se le reconocen amplias facultades inspectoras, y a los obligados tributarios se les impone el deber de colaboración con aquella, no puede otorgarse, a efectos sancionadores, una protección más intensa a los medios que a los fines, atribuyendo mayor reprochabilidad al incumplimiento de aquellos que a la obstaculización o frustración de estos. Este resultado es al que ha abocado el litigio en el que ha sido planteada la presente cuestión de inconstitucionalidad: la desproporción inherente al precepto legal que la sentencia de la que discrepamos considera constitucional.

11. La idoneidad de la sanción como cuarta razón para justificar su severidad.

Siguiendo el orden de la sentencia, resulta que, una vez descartada por segunda vez la vulneración del principio de proporcionalidad (en sentido estricto), pasa a efectuar a continuación el *juicio de idoneidad* de la medida, que da por sentado –con razón– al no haber sido cuestionado [FJ 5 c)]. Y a renglón seguido, entra a analizar el *juicio de necesidad*, en el que concluye (en un análisis comparativo con las sanciones previstas en los arts. 198 a 201, y 203, todos ellos de la LGT), que «la previsión sancionadora no resulta manifiestamente innecesaria en atención al bien jurídico protegido [la eficacia de la actuación inspectora para la lucha contra el fraude fiscal] y a la sistemática de la propia actividad legislativa» [FJ 5 d)]. Es decir, abandonando la forma en la que –según nuestra doctrina– debe llevarse a cabo el citado *juicio de necesidad*, la sentencia se limita a proclamar su «necesidad», con fundamento en el propio *juicio de idoneidad*, o lo que es lo mismo, atendiendo a la finalidad perseguida (garantizar la eficacia de la actuación administrativa que asegure, a su vez, el cumplimiento del deber de contribuir).

Al no existir análisis alguno sobre la eventual existencia de otras medidas menos gravosas (de menor intensidad coactiva) que fuesen igualmente eficaces para la consecución del fin identificado como digno de protección, difícilmente puede aceptarse, sin mayor esfuerzo dialéctico, la necesidad de la controvertida medida.

12. La validez de la «cifra de negocios» como parámetro de cuantificación de la sanción como quinta razón para justificar su severidad.

Para la sentencia, el uso de la magnitud económica en que consiste la «cifra de negocios» se encuentra presente «como parámetro de referencia para el cálculo de las sanciones o para su graduación en otras normas, tanto tributarias [así, por ejemplo, en los arts. 200.3, 203.5 c) y 203.6 b) 2 LGT] como referidas a otros ámbitos de actuación administrativa (así, entre otras, el art. 63.1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia; los arts. 56.1 y 57.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo; y el art. 49.2 del texto refundido de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios» [FJ 5 e)].

Es cierto que el uso de la «cifra de negocios» (que no hay que confundir con la «capacidad económica») como parámetro de cuantificación de una sanción no se antoja, en principio, como un instrumento ilegítimo, siempre y cuando el resultado de su aplicación se ajuste al principio de proporcionalidad. El problema no está, entonces, en su posible utilización, sino en el resultado que con ella se pueda alcanzar. Es constitucionalmente exigible que la instrumentalización de aquella «cifra» como único mecanismo cuantificador del reproche asignado al incumplimiento tipificado conduzca a un resultado razonablemente equilibrado, ponderado o proporcionado.

Una vez hecha la precisión que antecede, se hace necesario comprobar, siquiera brevemente, cada una de las sanciones que han sido usadas como referencia (y justificación) de la probidad de la discutida:

a) El art. 200.3 LGT regula la «Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales», imponiendo una sanción de multa fija de 150 €, la cual, concurriendo determinadas circunstancias, puede llegar a alcanzar un máximo de 6000 €. Concretamente, la «no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros» se sancionará con multa del 1 por 100 de la cifra de negocios con un mínimo de 600 €; y el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se sancionará con una multa del 0,5 por 100 del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 € y un máximo de 6000 €.

No parece, a simple vista, que el resultado máximo alcanzado con las fórmulas valorativas supere los márgenes de lo razonable, tratándose de sanciones (la cuestionada y la ahora analizada) muy diferentes en su severidad.

b) El art. 203.5 c) LGT establece la «infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Acoge una multa fija de 300 €, si no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento; otra multa fija de 1 500 € si no se comparece o no se facilita la información exigida en el segundo requerimiento; y una multa proporcional de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10 000 € y un máximo de 400 000 €, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el tercer requerimiento.

Sin entrar a valorar ahora la excesiva gravedad de la sanción máxima, lo cierto es que solo opera ante la contumacia en el incumplimiento (ante la tercera desatención), lo que no solo implicaría dotarla de un cierto margen de razonabilidad ante la conducta infractora, sino que introduce una diferencia más que relevante con la cuestionada (que se impone ante el primer incumplimiento o, lo que es más grave, ante un mero cumplimiento tardío).

c) El art. 203.6 b) 2 LGT recoge la «infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Sanciona la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes, con una multa fija de 3000 € si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento; con una multa fija de 15 000 € si no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento; y si no se comparece tras el tercer requerimiento y el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, la multa será proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20 000 € y un máximo de 600 000 €; y si no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera su importe, la sanción será del 1 por 100 de la cifra de negocios con un mínimo de 20 000 € y un máximo de 600 000 €.

También en este supuesto y sin efectuar juicio alguno sobre la excesiva gravedad de la sanción máxima, lo cierto es que nuevamente opera exclusivamente ante la contumacia en el incumplimiento, provocando con ello otra importante diferencia con la cuestionada.

d) El art. 63.1 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de defensa de la competencia, como el resto del régimen sancionador previsto en esta norma, se dirige a la protección de la competencia efectiva en los mercados como un elemento trascendental de la economía. Para ello persigue las conductas restrictivas de la competencia y, concretamente, las colusorias (acuerdos entre empresas), el abuso de posición de dominio y el falseamiento por actos desleales. Por la trascendencia de los intereses en juego, la gravedad de las conductas tipificadas (con afectación al común de la ciudadanía y a la propia economía nacional) y los beneficios ilícitos alcanzados por el sujeto infractor, el citado art. 63.1 regula como sanción la de multa sobre el volumen de negocios de la empresa infractora:

a) las leves, de hasta el 1 por 100; b) las graves, de hasta el 5 por 100; y c) las muy graves, de hasta el 10 por 100. Y en el caso de que no fuese posible delimitar el volumen de negocios, se sancionan: a) las infracciones leves con multa de 100 000 a 500 000 €; b) las infracciones graves con multa de 500 001 € a 10 millones de euros; y c) las infracciones muy graves con multa de más de 10 millones de euros.

Por su parte, el siguiente art. 64 fija una serie de «criterios» para concretar la sanción a imponer, como son la dimensión y características del mercado afectado por la infracción; la cuota de mercado de la empresa o empresas responsables; el alcance y duración de la infracción; el efecto de la infracción sobre los derechos y legítimos intereses de los consumidores y usuarios o sobre otros operadores económicos; y los beneficios ilícitos obtenidos como consecuencia de la infracción. Además, la conducta anterior podrá verse agravada por la comisión repetida de infracciones; la posición de responsable o instigador de la infracción; la adopción de medidas para imponer o garantizar el cumplimiento de las conductas ilícitas; y la falta de colaboración u obstrucción de la labor inspectora.

Conforme a lo dicho, a diferencia de lo que sucede con la sanción ahora cuestionada, no cabe duda de que existen importantes razones que justifican la severidad de las sanciones impuestas (la libre competencia en una economía de mercado) permitiendo, además, su singularización al caso concreto en función de los daños causados y beneficios ilícitamente obtenidos.

e) Se traen incluso a colación, a pesar de la inequívoca falta de cualquier relación con el régimen sancionador de la Ley general tributaria, los arts. 56.1 y 57.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, se enmarcan en un cuerpo normativo dirigido a atajar, de un lado, la criminalidad financiera derivada del ejercicio de actividades delictivas (fundamentalmente, del tráfico de drogas); y, de otro, la financiación de la comisión de actos de terrorismo (impidiendo la recogida, suministro o distribución de fondos destinados a tal fin). En este escenario regula como infracciones [«muy graves» o «graves» (arts. 51 y 52)] el incumplimiento del deber de comunicación o de colaboración con relación a la existencia de indicios o de hechos u operaciones relacionadas con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo; la resistencia u obstrucción a la labor inspectora; el incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas correctoras pertinentes; el incumplimiento doloso de la obligación de congelar o bloquear los fondos, activos financieros o recursos económicos de personas físicas o jurídicas, entidades o grupos designados; y el incumplimiento doloso de la prohibición de poner fondos, activos financieros o recursos económicos a disposición de personas físicas o jurídicas, entidades o grupos designados.

Las anteriores infracciones «muy graves» y «graves» serán sancionadas, respetivamente, con multa entre 150 000 € y la mayor de las siguientes cifras: el 10 por 100 del volumen de negocios anual; el duplo del contenido económico de la operación; el quíntuplo del importe de los beneficios derivados de la infracción, cuando dichos beneficios puedan determinarse; o 10 000 000 € [art. 56.1 a)]; o multa entre 60 000 € y la mayor de las siguientes cifras: el 10 por 100 del volumen de negocios anual total del sujeto obligado; el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por 100; el triple del importe de los beneficios derivados de la infracción, cuando dichos beneficios puedan determinarse; o 5.000.000 euros [art. 57.1 a)].

A diferencia de la sanción ahora discutida y como sucedía con las sanciones de defensa de la competencia, no solo los fines perseguidos y la pluralidad de afectados, sino también la graduación asociada al daño causado o a los beneficios ilícitamente obtenidos, permiten justificar su severidad.

f) El texto refundido de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 noviembre, es una norma que tiene por objeto proteger a los ciudadanos (consumidores vulnerables) «contra los riesgos que puedan afectar su salud o seguridad», impedir «las prácticas comerciales desleales y la inclusión de cláusulas

abusivas en los contratos» y garantizar «la reparación de los perjuicios sufridos» (art. 8). Por esta razón, en el art. 47 se tipifican como infracciones todas aquellas conductas que pongan en riesgo la salud de los usuarios (como, por ejemplo, al incumplirse las prohibiciones de naturaleza sanitaria, provocando riesgos o daños efectivos para la salud) o que abusen de los usuarios (por ejemplo, introduciendo cláusulas abusivas en los contratos, usando prácticas comerciales desleales o discriminando a consumidores vulnerables).

Con fundamento en lo anterior, el art. 49.1 habilita a la imposición de sanciones: a) de entre 150 y 10 000 € (leves), pudiéndose sobrepasar esas cantidades hasta alcanzar entre dos y cuatro veces el beneficio ilícito obtenido; b) de entre 10 001 y 100 000 € (graves), pudiéndose sobrepasar esas cantidades hasta alcanzar entre cuatro y seis veces el beneficio ilícito obtenido; y de entre 100 001 y 1 000 000 €, pudiéndose sobrepasar esas cantidades hasta alcanzar entre seis y ocho veces el beneficio ilícito obtenido. Y para aplicar la multa, según el art. 49.2, se tendrá en cuenta «la naturaleza de la infracción, el grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad, el carácter continuado de la infracción, el número de consumidores afectados, el nivel de los daños y perjuicios que hayan sufrido, las sanciones impuestas por la misma infracción a su autor en otros Estados miembros en casos transfronterizos así como el volumen de negocio anual o cualquier otro indicador de su capacidad económica». En fin, el beneficio ilícito, según el art. 49.3 se calculará incluyendo el aumento de ingresos y el ahorro de gastos que haya supuesto directa o indirectamente la infracción.

Una vez más nos encontramos ante una sanción relacionada con conductas que afectan a una pluralidad de afectados y que se gradúa en función de la gravedad del daño causado y del beneficio ilícito obtenido, lo que también la diferencia de la aquí cuestionada.

En suma, a nuestro juicio, ningún problema constitucional plantea que la «cifra de negocios» pueda servir como parámetro de referencia para la graduación de las sanciones. Se trata –como señala la sentencia– de un parámetro «proporcional», sin lugar a dudas (porque «tiene proporción»), pero cuyo resultado no resulta «proporcionado». En efecto, una cosa es la forma de cálculo; otra muy distinta su equilibrio. Las sanciones a las que apela la sentencia de la que discrepamos para justificar el uso de la «cifra de negocios» como parámetro de modulación implican una contundente reacción del Estado frente a conductas gravemente dañinas para los intereses generales del Estado y para los personales de una gran parte de la ciudadanía (criminalidad organizada, prácticas colusorias y daño o riesgo a la salud y seguridad de los consumidores y usuarios). Y se aplican de forma estrechamente vinculada a la conducta reprobada (afectación de los intereses generales, daño causado, beneficio ilícito obtenido, etc.), y, por tanto, en principio, de forma equilibrada. Sin embargo, la sanción prevista en el precepto ahora cuestionado permanece absolutamente ajena a la conducta realizada y a la efectividad del deber último que se dice proteger (el de contribuir), desconociendo totalmente su gravedad, de modo que, al quebrar la necesaria correspondencia con la infracción cometida desconoce la garantía material de la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

13. Las «muy relevantes diferencias» con la sanción por el incumplimiento de la obligación de información de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) como sexta razón para justificar su severidad.

Según la sentencia de la que discrepamos existen «muy relevantes diferencias» entre la sanción analizada y la declarada contraria al Derecho de la Unión por la reciente STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, *Comisión Europea c. España*. Se trataba de las severas multas aplicadas a la no presentación o presentación tardía del «modelo 720» (una declaración meramente informativa de los bienes y derechos poseídos en el extranjero en la que la multa/sanción impuesta podía llegar a superar el valor de los bienes y derechos no declarados o declarados tardíamente); «muy

relevantes diferencias» que, sin embargo, quede ya dicho, la sentencia evita precisar, dejando al juicio de cada cual su determinación última.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude –la misma que dio la redacción controvertida al art. 206.3 b) 1 LGT– introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una nueva obligación de información, concretamente «sobre bienes y derechos situados en el extranjero» (cuentas, títulos y bienes inmuebles). A su no presentación o a su presentación tardía (del «modelo 720» a través del cual se instrumentalizaba) anudaba tres consecuencias diferentes: 1) La imposición de una multa pecuniaria fija, en el caso de no presentación, de 5000 € por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 10 000 €; y en el supuesto de presentación tardía, de 100 € por cada dato o conjunto de datos con un mínimo de 1500 €. 2) La calificación del valor de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas (tanto en el impuesto sobre la renta de las personas físicas como en el impuesto sobre sociedades). 3) La imposición de una multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 (de la cuantía de la ganancia patrimonial no justificada) por una infracción muy grave (en uno y otro impuesto).

Con fundamento en la anterior regulación, la Comisión Europea interpuso un recurso de incumplimiento contra España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-788/19, que dio lugar a la sentencia (Sala Primera) de 27 de enero de 2022. La Comisión sostuvo, entre otras consideraciones, «que, al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento extemporáneo de la obligación de información con una multa proporcional del 150 por 100 del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los derechos o bienes situados en el extranjero, que tiene carácter automático y no graduable, el legislador español estableció una restricción desproporcionada a la libre circulación de capitales» (§ 42), que «se acumula con las multas de cuantía fija [...] que se aplican a cada dato o conjunto de datos [...] que deban incluirse en el "modelo 720"» (§ 49). Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea «resulta incuestionable que su imposición está directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones declarativas» pues solo se aplica a «los contribuyentes que no hayan cumplido la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero o lo hayan hecho de manera imperfecta o extemporánea» (§ 50).

Respecto de la primera sanción (la proporcional del 150 por 100), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señala que «debe ponerse de relieve el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la Ley general tributaria, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 por 100 del valor de esos bienes o derechos» (§ 53), lo que ha provocado que el legislador español haya ocasionado «un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales» (§ 54). Y con relación a la segunda (la multa fija mínima de 10 000 o 1500 €, respectivamente, en el caso de no presentación o de presentación tardía), señaló el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la normativa «sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales [...] mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas» (§ 60), que «no guarda[n] proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas» (§ 61), lo que basta «para demostrar que las multas pecuniarias fijas previstas por dicha disposición establecen una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales» (§ 62).

A la vista de lo dicho, puesto que la sentencia de la que discrepamos no lo ha hecho, no llegamos a adivinar aquellas «muy relevantes diferencias» a las que apela para descartar la identidad entre el reproche que la Ley 7/2012 previó para el cumplimiento

tardío (o no cumplimiento) de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y el que la misma Ley 7/2012 estableció para el cumplimiento tardío (o no cumplimiento) de la obligación de información económica requerida en el seno de unas actuaciones inspectoras. En el primer caso, la imposición de una multa pecuniaria fija (entre 1500 y 10 000 €) y otra proporcional del 150 por 100 (del valor de los bienes y derechos no declarados); en el segundo, la de una multa pecuniaria fija de 600 000 € y otra proporcional del 50 por 100 (de la deuda tributaria).

Parece más bien, por el contrario, que al igual que ha sucedido con la sanción asociada al «modelo 720», la ahora controvertida tiene «un carácter extremadamente represivo [...] dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija [...] como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información», por «el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales [...] mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevada» que «no guarda[n] proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes» en virtud de los arts. 198 (no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones), 199 (presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información), 200 (incumplir obligaciones contables y registrales), 201 (incumplir obligaciones de facturación o documentación) y 203.3 y 4 (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria), todos ellos de la LGT, «que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas», lo que basta «para demostrar que las multas pecuniarias fijas previstas por dicha disposición establecen una restricción desproporcionada», en el caso ahora controvertido, de la libertad individual (legalidad sancionadora).

La sentencia de la que discrepamos debería haber hecho suya la conclusión alcanzada por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el «carácter extremadamente represivo» y, en consecuencia, haber apreciado la falta de proporcionalidad de la severa sanción impuesta por el mero incumplimiento de una obligación de carácter formal. Se ha producido un desmesurado derroche punitivo por el hecho de no colaborar (o hacerlo de manera renuente o tardía), como lo pone de manifiesto que es más grave que el reproche por no pagar parte del tributo (tasa) comprobado, más aún cuando –como ha sucedido en el presente caso– el cumplimiento defectuoso del deber de colaboración no impidió a la administración culminar sus actuaciones y liquidar la deuda tributaria. En fin, debemos insistir en que el test de control del principio de proporcionalidad, como adecuación entre medios y fines, no puede ser distinto si se realiza por este Tribunal Constitucional que si tiene lugar bajo el marco del ordenamiento jurídico de la Unión Europea (Tribunal de Justicia de la Unión Europea) o del Convenio de Roma (Tribunal Europeo de Derechos Humanos).

14. La violación del principio de proporcionalidad de la sanción como consecuencia de su manifiesta e injustificada severidad.

En suma, las razones que han conducido a la sentencia a apreciar y declarar la proporcionalidad de la sanción discutida, pese a su extrema severidad son, sucintamente expuestas, las que siguen: (i) la atribución de un margen de apreciación (consistente en la aplicación de la reducción legalmente prevista para un cumplimiento tardío); (ii) la cualificación del destinatario (por la condición de empresario del sujeto infractor que lleva aparejados mayores deberes de colaboración); (iii) la cualificación del procedimiento (de inspección, que es el que lleva aparejadas mayores exigencias de colaboración); (iv) su finalidad (la de garantizar la eficacia de las actuaciones inspectoras para lograr la efectividad del deber de contribuir); (v) su idoneidad para conseguir el fin (un grado de coactividad suficiente para disuadir del eventual incumplimiento); (vi) la validez de la «cifra de negocios» como parámetro «proporcional» de cuantificación; (vii) las «muy relevantes diferencias» con la desproporcionada sanción por el incumplimiento de la

obligación de información de bienes y derechos en el extranjero; y (viii) la inexistencia de una exigencia constitucional «de coherencia» (en el art. 25.1 CE) entre las sanciones por causar perjuicios a la hacienda pública y las previstas para los incumplimientos no causantes de los citados perjuicios. Razones las anteriores que sirven para concluir que la disposición sancionadora cuestionada no es contraria al principio de proporcionalidad porque «el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento intencionado de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional» (FJ 8).

No podemos estar de acuerdo con la conclusión alcanzada ni, tampoco, con el camino seguido para lograrla. La vulneración del principio de proporcionalidad ínsito en el de legalidad penal (art. 25.1 CE) es clara, patente y manifiesta por las razones que han sido expuestas en este voto particular. La excesiva severidad de la sanción cuestionada (desde su límite mínimo hasta su máximo) carece de cualquier justificación que la legitime, ni siquiera en atención a los fines perseguidos, los cuales se pueden lograr mediante otras medidas menos gravosas, como lo demuestran, con carácter general, las del art. 199 LGT (por presentar incorrectamente contestaciones a requerimientos individualizados de información), y con carácter específico, las propias del art. 203.3, 4, 5 y 6 a) y b) 2 LGT, unas y otras de menor intensidad coactiva, pero igual de eficaces para la consecución de dicho fin.

Salvando el margen de libertad que corresponde al legislador (que aun cuando es muy amplio, en modo alguno es ilimitado porque está sometido a la Constitución –arts. 9.1 y 53 CE–), que nadie ha puesto en duda, la cuestión sometida a la consideración de este tribunal era si la sanción normativamente prevista incurría en «derroche inútil de coacción», incurriendo en una desproporción «entre las conductas que pretende evitar y las sanciones con las que intenta conseguirlo». En la sentencia, sin embargo, no existe una sola razón que permita apreciar la proclamada proporcionalidad, más allá de la insistencia en proteger la eficacia de la labor inspectora para garantizar, a su vez, la efectividad del deber de contribuir. Y no cabe duda de la importancia de una actuación inspectora eficaz fruto de una debida colaboración de los obligados tributarios. Pero esto no era lo que estaba en juego sino si, so pretexto de ese deber de colaboración, las sanciones por incumplimientos formales, que no causan ningún perjuicio económico al erario público, pueden alcanzar la severidad que se le antoje al legislador. No se justifica que la retribución por una infracción que no causa un perjuicio económico a las arcas públicas sea más grave que la derivada de una infracción que sí lo provoca.

En el caso de autos, la parte actora colaboró (parcialmente, al principio, y totalmente, al final). La liquidación se giró con la información aportada, esto es, con la plena colaboración del obligado. De hecho, aunque no hubiese colaborado, la administración tributaria podría haber dispuesto de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible (la «cifra de negocios» de las empresas consta en las cuentas anuales depositadas en los registros mercantiles), sin necesidad, siquiera, de haber recurrido al régimen de estimación indirecta de bases imponibles [el cual, cabe recordar, se aplicará como consecuencia, entre otras causas, de la falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora o el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales (art. 53 LGT)]. No existía, por tanto, peligro alguno de quebranto para el erario público sino, todo lo más, una perentoriedad en la práctica de una liquidación. Sin embargo, el reproche por colaborar tardíamente ha supuesto la imposición de una sanción por importe de 600 000 €, so pretexto de proteger la eficacia de una inspección (que nunca estuvo en juego) y la efectividad de un deber de contribuir (que no se ha visto afectado).

No cabe duda de que la falta de colaboración e incluso la colaboración tardía constituyen una conducta que debe ser objeto de un reproche (de una sanción). Pero es igual de indudable que la sanción (retribución por la conducta ilícita) no puede dejar de guardar un equilibrio con la infracción a la que responde. Y una sanción por un incumplimiento de carácter formal, que no provoca perjuicio económico alguno, de

un 300 por 100 superior a la sanción aplicada al importe de la deuda tributaria adeudada, solo puede recibir el calificativo de carente de equilibrio y, por tanto, de desproporcionada, atendiendo a la propia finalidad de la norma. El hecho de que del art. 25.1 CE no se derive «una exigencia general» de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones formales «sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexa» [FJ 5 e)] no es razón, sin más, para la inaplicación del principio de proporcionalidad (de las sanciones), el cual, este sí, se deriva directamente de aquel precepto constitucional y se vincula «al llamado efecto desaliento» (por todas, STC 184/2021, de 28 de octubre, FJ 12).

Si los recargos por cumplimiento tardío (de las obligaciones materiales) en el periodo ejecutivo (recargo ejecutivo, de apremio reducido y de apremio) oscilan entre el 5 y el 20 por 100 de la deuda satisfecha extemporáneamente (art. 28 LGT), y los recargos por presentación tardía de autoliquidaciones lo hacen entre el 1 y el 15 por 100, siendo incompatibles con las sanciones (art. 27 LGT), resulta desproporcionado que la consecuencia asociada a la contestación tardía a un requerimiento de información (incumplimiento formal) sea del 300 por 100 de la deuda tributaria. Y si la sanción por no declarar o no autoliquidar, con carácter general, es tan solo del 50 por 100 [infracción leve (arts. 191 y 192 LGT)], resulta igualmente desproporcionado que la consecuencia asociada a la contestación tardía a un requerimiento de información (incumplimiento formal) sea del 300 por 100 de la deuda tributaria (infracción grave).

#### 15. Conclusión.

Para no dilatar más la conclusión de este voto discrepante, debe señalarse que, a nuestro juicio, la sentencia no tiene en cuenta una serie de elementos cuya adecuada consideración debería haber llevado a la declaración de institucionalidad, entre los cuales podemos destacar los siguientes: 1) La norma trata por igual conductas que son manifiestamente diferentes en su gravedad (cumplir tardíamente e incumplir). 2) La sanción se cualifica por la sola circunstancia de producirse el incumplimiento formal en el seno de un procedimiento inspector y no así cuando se produce en el seno de cualquier otro procedimiento de gestión (como, por ejemplo, de comprobación limitada), cuando el sujeto inspeccionado o comprobado puede ser el mismo (un empresario) y la obligación de colaboración idéntica (aportación de documentación económica de la actividad). 3) La sanción por un incumplimiento formal no puede ser de mayor severidad que la propia deuda tributaria a la que sirve el deber de colaboración incumplido. El hecho de que del art. 25.1 CE no se derive «una exigencia general» de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones formales deban ser sancionadas «de manera conexa» con el importe de las obligaciones materiales que hubieran resultado infringidas no permite soslayar, sin más, la aplicación del principio constitucional de proporcionalidad en su graduación, admitiéndose una protección más intensa del medio que del fin. 4) No es lo mismo incumplir una obligación de colaboración en la comprobación de impuestos (como, por ejemplo, sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades o sobre el valor añadido), que en la de las tasas (como, por ejemplo, por una licencia de obras de reforma en un local comercial). 5) No tiene el mismo desvalor no facilitar la información requerida que no entregar solo alguna parte de la información requerida. 6) Es irrazonable imponer una sanción que no guarda relación alguna ni con el procedimiento de inspección en que tiene lugar la infracción formal, ni con el tributo inspeccionado, ni con el periodo impositivo comprobado. 7) Si la infracción tiene lugar con ocasión de un concreto procedimiento de inspección que se ve perturbado por la desatención del sujeto pasivo, es del todo injustificado desconectar la cuantificación de la sanción del concreto tributo y del ejercicio o ejercicios que constituyen el objeto del procedimiento de aplicación de los tributos. 8) La gravedad de la sanción por un incumplimiento formal (que no provoca un perjuicio a la hacienda pública) en un período impositivo dado no se puede articular en función del éxito o fracaso de la actividad económica desarrollada en un ejercicio diferente. 9) El hecho de que la «cifra

de negocios» sea un parámetro válido de cuantificación de las sanciones no permite aplicarla de cualquier manera (la generada en el municipio para liquidar el tributo y la total para el cálculo la sanción). 10) Si la renta media por persona en España es de aproximadamente 13 000 € y la de las unidades de consumo (hogares) ronda los 19 000 € (según datos actuales del INE), que se le imponga a un empresario individual que se retrasa en el cumplimiento de su deber de colaboración en un procedimiento de inspección la sanción mínima de 20 000 € es desproporcionado en función de su capacidad económica. 11) Si la sanción máxima de 600 000 € se impone a toda empresa cuya cifra de negocios supere los 30 millones de euros, y la de 20 000 € a toda empresa que facture menos de un millón de euros, es irrazonable hacer de peor condición a quien menos tiene (que soportará la sanción mínima aunque su cifra de negocios haya sido de cero euros) que a quien más obtiene (pues toda facturación por encima de los treinta millones de euros quedará al margen de la consideración de la ley), produciéndose una total desconexión entre la cifra de negocios y la relación jurídico-tributaria. 12) No resulta justificado que se castigue de forma semejante la financiación del terrorismo y de las actividades delictivas, las que afectan a la salud o a la seguridad de los consumidores, y la realización de prácticas colusorias, actuaciones todas ellas que generan un daño general y un beneficio ilegal, y la contestación tardía (o la no contestación) a un requerimiento de información en materia tributaria que ni provoca un perjuicio económico real al erario público, ni tampoco daño alguno al resto de la ciudadanía, ni, en fin, produce un beneficio ilícito al sujeto infractor.

El análisis de dichas cuestiones tendría que haber conducido a este tribunal a apreciar la disconformidad del precepto cuestionado con la Constitución. Nos encontramos, en consecuencia, ante un precepto que resulta excesivamente abierto –como apuntaba el órgano judicial en su auto de planteamiento– en la exigencia de predeterminación normativa de la conducta punible que no solo tiene implicaciones para el legislador, sino también para el aplicador (por todas, STC 47/2022, de 24 de marzo, FJ 8.2.1.1). En cualquier caso, no debemos olvidar que la sanción no es un instrumento más al servicio de la recaudación, esto es, un medio ordinario con el que allegar recursos dinerarios a los entes públicos, sino de castigo, represión o retribución de conductas contrarias al ordenamiento jurídico, de forma conexas y equilibrada.

En fin, es necesario señalar que no está en cuestión la especial intensidad del bien jurídico protegido por el art. 31.1 CE, ni tampoco el amplio margen de configuración de que goza el legislador para atribuir un especial «desvalor» al incumplimiento de obligaciones tributarias formales. Sin embargo, el bien jurídico protegido no puede ser tutelado a costa de otros bienes o valores que son también constitucionalmente relevantes y dignos de protección, como los que están presentes en el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), en conexión con la prohibición de arbitrariedad (art. 9.3 CE), que no dejan de ser uno y otro una consecuencia insoslayable del valor justicia propio de un Estado de Derecho (art. 1.1 CE). Así pues, dado el derroche punitivo exacerbado que produce el precepto cuestionado, que no deja margen alguno de apreciación al aplicador de la norma (convirtiéndolo en un puro autómatas), y teniendo en cuenta que la sanción prevista en el art. 206.3 b) 1 LGT se encuentra cualitativa y cuantitativamente desvinculada de la conducta que pretende reprender (presentando un desequilibrio patente y excesivo e irrazonable con la misma), la conclusión a la que debió llegarse fue la de la violación del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), en conexión con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), lo que hubiera debido llevar a declarar su inconstitucionalidad y nulidad.

Madrid, a veintiocho de junio de dos mil veintidós.–Enrique Arnaldo Alcubilla.–  
Concepción Espejel Jorquera.–Firmado y rubricado.