



Roj: **ATS 6341/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:6341A**

Id Cendoj: **28079130012019200916**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **06/06/2019**

Nº de Recurso: **873/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 4658/2018,**
ATS 6341/2019

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 06/06/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **873/2019**

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: JRAL

Nota:

R. CASACION núm.: **873/2019**

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Luis Maria Díez-Picazo Gimenez, presidente



D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 6 de junio de 2019.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 396/2015, en materia de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringida la siguiente norma, que reputa que forman parte del derecho estatal: el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia de instancia, por cuanto discrepa de la interpretación de la Sala *a quo* respecto de que la Administración cuente con discrecionalidad la hora de imponer la sanción, pues entiende que su importe se obtiene de la estricta aplicación del porcentaje legal, con un límite mínimo y máximo, por lo que no resulta exigible la motivación de la graduación de la sanción entre los límites que marca la Ley, como declara la sentencia. Considera, de este modo, que la sanción consiste en aplicar un porcentaje (que en este caso es del 2%, cuestión no discutida en la medida en que el incumplimiento fue superior al 75%) sobre la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, estableciendo la propia ley que el importe que resulte de la estricta aplicación de dicho porcentaje no podrá ser superior a 400.000 ni inferior a 10.000 euros.

Añade más adelante que, frente a postura de la Sala enjuiciadora de que los principios de proporcionalidad y motivación imponen a la Administración el deber de exteriorizar la específica razón que concurre para, en los márgenes otorgados por la ley, imponer una concreta sanción, la interpretación que sostiene la Administración implica la adopción de un enfoque radicalmente distinto en el que no tiene cabida el principio de proporcionalidad, ni requiere especial motivación, puesto que el importe de la sanción queda concretado en todos sus extremos por el artículo 203.5 LGT.

4. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes razones:

4.1. Concorre la presunción contemplada en la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], pues no existe jurisprudencia sobre el alcance del artículo 203.5 LGT, y en particular si es posible graduar la sanción cuando se ha establecido un importe mínimo y máximo, determinándose los importes intermedios por aplicación automática de un porcentaje sobre la cifra de negocios.

4.2. La sentencia de instancia fija una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo, directamente contradictoria con la que han establecido otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA], haciendo alusión a la sentencia de 16 de octubre de 2016 (recurso 466/2014; ES:TSJCLM:2016:2856), dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha.

4.3. La sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], habida cuenta que la doctrina de la Sala *a quo* puede reiterarse en todos aquellos supuestos en que se aplica el artículo 203.5 LGT, en particular cuando se impone la sanción en cuantía que coincide con el límite legal máximo, abriendo la puerta a la graduación de la sanción.

5. Concluye que resulta conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con objeto de garantizar la seguridad jurídica, poniendo fin a interpretaciones dispares entre los distintos órganos jurisdiccionales, previo examen de la posible existencia de límites al principio de proporcionalidad derivados de la norma sancionadora aplicable.



SEGUNDO.- 1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de febrero de 2019, habiendo comparecido la Administración General del Estado -parte recurrente- y Caixabank, S.A. -parte recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

2. La mercantil recurrida, por escrito de 25 de marzo de 2019, formuló oposición al recurso preparado, alegando, en síntesis, la improcedencia de los supuestos de casación alegados por la Administración recurrente en el caso examinado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación, la parte recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas o que debieron ser observadas por la sentencia de instancia, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia discutida: (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) doctrina que afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; al tiempo de (iii) aplicar unas normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

Con lo que se justifica suficientemente, desde una perspectiva formal, la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA]; y sin perjuicio de lo que más adelante se señalará sobre la apreciación del interés casacional objetivo.

SEGUNDO.- 1. El artículo 203.5 LGT , relativo a la infracción tributaria consistente en la *resistencia, obstrucción, excusa o negativa* a las actuaciones de la Administración tributaria, prevé que:

"Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley , la sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron



declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros".

2. La sentencia de instancia [FD 5º] expone que a la sociedad actora le fueron practicados tres requerimientos de información debidamente notificados y que fueron desatendidos, lo que permite concluir la existencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, pues se acredita y justifica la concurrencia de este elemento en la actuación de la contribuyente, contemplada según las exigencias derivadas de la ley y de la interpretación constitucional de las garantías derivadas de los derechos fundamentales reconocidos en los artículos 24 y 25 de la Constitución española ["CE"].

Posteriormente, tras señalar [FD 6º] que la mercantil demandante presentó un escrito fuera del plazo de alegaciones establecido, en el que se limitaba a manifestar que, debido a los diferentes procesos de integración y fusión de diferentes cajas de ahorro en los que se había visto inmersa, no había sido posible localizar ninguna documentación ni información respecto al cheque solicitado, ya que no constaba la información en sus sistemas, ni tampoco en el archivo correspondiente, declara la sentencia que dicha contestación, claramente, no da total cumplimiento al requerimiento administrativo.

No obstante, entiende que la resolución sancionadora incumple las exigencias de motivación en cuanto al principio de proporcionalidad, razonando lo siguiente:

"[...] la graduación de la sanción [...] tiene un límite mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros. La Administración considera que atendiendo al volumen de negocio de CAIXABANK siempre procederá imponer la multa en su grado máximo. El volumen de negocio sirve para fijar el límite máximo de la multa, pero ésta no debe imponerse siempre en su grado máximo, dependerá de las circunstancias concretas del caso, por lo que es procedente atendiendo a la falta de motivación y a la existencia de las especiales circunstancias que concurren en el caso expuestas por CAIXABANK reducir la sanción a 10.000 euros".

3. La cuestión que suscita este recurso de casación consiste en determinar si la fijación de una sanción tributaria, que la LGT establece en un porcentaje 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 la que ha de tomarse en consideración exclusiva para la imposición.

Cabe señalar que el tenor literal del texto es confuso, pues admite dos interpretaciones posibles de lo que quiere significar, siendo necesario escudriñar el sentido de la expresión tipificadora de la sanción en atención a dos elementos que consideramos imprescindibles: a) tratar de determinar una interpretación de tales palabras acorde con la Constitución, que haga innecesario, si ello es posible, evitar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad; b) que la exégesis del precepto sea respetuosa con los principios y garantías penales, bajo cuyo designio resulta inadmisibles una responsabilidad puramente objetiva.

La interpretación propugnada en su recurso por la Administración del Estado recurrente en casación -la de que la sanción se calcula en función del 2 por 100 que, como tope máximo, establece el precepto, por su propia naturaleza, en aquellos supuestos en que la persona o entidad sometida a procedimiento sancionador superara, atendiendo a ese 2 por ciento de la cifra de negocios, como es definida por la Ley, la suma de 400.000 euros, por lo que sería obligado imponer siempre, bajo cualquier situación o circunstancia, la sanción máxima. Tal postura, que cabría extraer de la pura literalidad del artículo 203.5 LGT, podría adolecer de una vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones, constitucionalmente garantizado, así como también el de culpabilidad, pues no se precisaría la prueba de que el elemento subjetivo del dolo o culpa se ha proyectado directamente sobre esa cifra de negocios en la comisión de la infracción.

4. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, siendo conveniente una decisión esclarecedora de este Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, y sirva como criterio orientador de los tribunales inferiores, así como pacificador de la situación controvertida.

5. Es cierto que la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo, en las sentencias de 8 de octubre de 2012 (casación 6112/2010; ES:TS:2012:6380) y 3 de abril de 2014 (casación 791/2011;



ES:TS:2014:1579) ha tenido ocasión de pronunciarse respecto de la aplicación del artículo 203.5 LGT , por lo que cabría considerar que ya existe jurisprudencia que resuelve la cuestión. Ahora bien, conviene tener en cuenta que la controversia que se suscitaba en esos recursos se refería a un supuesto distinto al que ahora nos ocupa, toda vez que en aquellas sentencias se desconocía el importe de las operaciones cuya información era requerida y, por tanto, se fija el criterio de que, en tal caso, para la cuantificación de la sanción, ha de operar el límite mínimo al que se refiere el párrafo tercero del precepto referido.

En consecuencia, proceder rechazar la causa de oposición esgrimida por la mercantil recurrida al respecto.

6.- La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las restantes alegadas por la Administración recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

TERCERO.- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones enunciadas en el punto 3 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 203.5 LGT y 25 CE .

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA **873/2019**, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 15 de noviembre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 396/2015 .

2º) 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 203.5, letra c), 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 la que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 205.3 de la Ley General Tributaria y 25 de la Constitución .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Wenceslao Francisco Olea Godoy

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia