



Roj: **ATS 2129/2021** - ECLI: **ES:TS:2021:2129A**

Id Cendoj: **28079130022021200003**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/02/2021**

Nº de Recurso: **1481/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: Segunda

Auto núm. /

Fecha del auto: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1481/2019

Fallo/Acuerdo:

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1481/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: Segunda

Auto núm. /

Excmo. Sr. y Excmas. Sras.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas



D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Hechos fundamentales para la comprensión de este recurso de casación y de las pretensiones que en él se ejercitan.

1.- En esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, se examina el recurso de casación nº 1481/2019, interpuesto por el procurador don Manuel García Arana, en nombre y representación de la sociedad mercantil **ENDESA ENERGÍA, S.A.U.** -ENDESA ENERGÍA, en adelante- contra la sentencia nº 2313/2018, de 18 de diciembre, pronunciada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede de Granada, que estima en parte (pese al tenor literal del fallo) el recurso de apelación nº 469/2018, deducido por el Ayuntamiento de Granada, representado y defendido por la Letrada consistorial D^a María de los Llanos Jiménez-Casquet Flores, contra la sentencia de 12 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado nº 5 de dicha capital en el recurso contencioso-administrativo nº 240/2017.

La sentencia del juzgado mencionado en último lugar, dictada en primera instancia, había estimado en parte el recurso contencioso-administrativo formalizado por ENDESA ENERGÍA, en el sentido de reducir el importe de la sanción de 600.000 euros a 20.000 euros, sentencia que fue consentida por ésta, que no la impugnó en apelación, sostenida únicamente por el Ayuntamiento de Granada.

2.- La argumentación de la sentencia de primera instancia, conducente a su fallo parcialmente estimatorio, es la siguiente, literal, pero extractadamente:

"[...] TERCERO.- El Artículo 203 sanciona la Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Dicho precepto señala: 1. *Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*

Se entiende producida esta circunstancia 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.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) *No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.*

b) *No atender algún requerimiento debidamente notificado.*

c) *La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.*

d) *Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.*

2. *La infracción prevista en este artículo será grave.*

3. *La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.*

a) *Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.*

b) *300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.*

c) *600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.*



5. 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 arts. 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 arts. 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".

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.º 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 ciento 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.

En el presente caso la administración ha impuesto una sanción de 600.000 €. Para ello se basa en aplicar el 2% al volumen de operaciones del ejercicio anterior de la entidad recurrente, que se fijó en 7.254.094.000,00 €.

Sin embargo, ni el acuerdo sancionador ni el expediente administrativo refleja la magnitud económica de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos. 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 euros. En este sentido, en la Sentencia de 8 de octubre de 2012 (recurso de casación 6112/2010) se ha dicho:

"...para acudir al criterio proporcional de volumen de negocio, resultaba necesario conocer la magnitud económica de la operación a la que el requerimiento se refería. Ante el desconocimiento de este importe, la propia Ley establece en el artículo 203.5.c), párrafo tercero: "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.", o lo que es lo mismo, una sanción de 10.000 €.

El desarrollo reglamentario que se hace del precepto nos lleva inequívocamente a esta interpretación. Efectivamente, cuando el artículo 18.3 del Reglamento de 2004 regula los criterios de graduación para aplicar los porcentajes en función de los importes de las operaciones objeto de la información no facilitada (entre los que se incluyen los límites de 10.000 y 400.000 euros relativos al volumen de negocio), se está refiriendo exclusivamente



a supuestos en los que "se conozca el importe de las operaciones cuya información se requiere". Luego, en los demás casos, cuando este dato no sea conocido, sólo se puede sancionar con la multa mínima".

Tales razonamientos de la sentencia dictada en primera instancia conducen al siguiente fallo:

"[...] Estimo en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por ENDESA ENERGÍA, S.A., SOCIEDAD UNIPERSONAL, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo del Ayuntamiento de Granada de 5 de abril de 2017 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº 330/2013 interpuesta por Endesa Energía, SA contra la Resolución de la Titular del Órgano de Gestión Tributaria de 22 de abril de 2013, por la que se impone una sanción (proced. Sancionador 1410/2012), por importe de 600.000 euros, que se revoca en cuanto a la cuantía de la sanción, que se fija en 20.000 euros. Sin costas".

3.- Dicha sentencia fue impugnada en apelación por el Ayuntamiento de Granada, mediante escrito presentado el 6 de abril de 2018, dando lugar, previa su sustanciación, a la sentencia nº 2313/2018, de 18 de diciembre, de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en la mencionada capital, que es la resolución impugnada en este recurso de casación. ENDESA ENERGÍA consintió la sentencia, pese a que en ella se mantenía la sanción de multa, si bien con una sustancial reducción de su importe.

La argumentación de la sentencia de apelación, que revoca la del juzgado nº 5 de los de esta jurisdicción de Granada, se contiene en sus fundamentos segundo y siguientes, en estos términos:

"[...] **SEGUNDO.-** La parte apelante, el Ayuntamiento de Granada, considera que el recurso de apelación debe estimarse, y solicita la revocación de la Sentencia apelada al entender que resulta de aplicación el artículo 203.6.b).1º de la Ley General Tributaria y que la infracción se refiere a la aportación de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control, que contempla una multa pecuniaria proporcional al volumen de negocios del último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Se indica que la Inspección justificó la concurrencia de la infracción señalada en su informe que obra a los folios 149 a 180, y que la cifra neta de negocios de la mercantil está acreditada en el folio 95 del expediente administrativo, en base a un dato aportado por la propia mercantil, y es de 7.254.094.000 euros, por lo que el 2% sería 145.081.880, y por ello se impuso la sanción máxima de 600.000 euros.

Se alega que el recurso de apelación versa únicamente sobre la cuantía a la que debe ascender la sanción impuesta, que resulta de aplicación el artículo 203.6.b).1º de la LGT, y que, en cualquier caso, se conoce la cifra de negocios correspondiente pues se trata de un dato que aportó la propia mercantil en el procedimiento de inspección y que consta al folio 95 del expediente administrativo.

En definitiva se considera conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada en la instancia y anulada parcialmente por la Sentencia apelada.

TERCERO.- La parte apelada, la mercantil Endesa Energía SA, solicita la confirmación de la Sentencia, se remite a lo expuesto en la demanda y razona que no hay resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por lo que no hay conducta constitutiva de infracción.

Por otra parte se argumenta que no se conocía el importe de las operaciones cuya información se requiere, y cuando ese dato no sea conocido, solo se puede sancionar con la multa mínima, por lo que se solicita la confirmación de la Sentencia.

CUARTO.- Con carácter previo a entrar en el concreto análisis de los distintos motivos del recurso de apelación, es necesario poner de manifiesto que, de conformidad con lo expuesto en los dos fundamentos anteriores, lo que se discute en este proceso es únicamente el importe de la sanción que debe imponerse, esto es, si debe ser la sanción mínima por importe de 20.000 euros como establece la Sentencia apelada y sostiene la parte apelada, o si debe ser la sanción máxima por importe de 600.000 euros como sostiene el Ayuntamiento apelante.

No se cuestiona en esta alzada, por tanto, que se cometió por Endesa Energía SA la infracción prevista en el artículo 203 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

QUINTO.- El artículo 203 de la Ley General Tributaria, dispone, en lo que a este proceso interesa, en el apartado 6 que: [...] (no se reproduce de nuevo el texto del precepto).

SEXTO.- En los términos en que se ha planteado la controversia, lo realmente determinante es que la sanción se impone en virtud del artículo 203.6.b).1.



Esto es, en el folio 244 del expediente administrativo consta que la sanción se impone por el siguiente párrafo que indica que:

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

1.º 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 ciento 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." (la deficiente técnica legislativa que dificulta la cita de la norma aconseja la copia del concreto párrafo por el que se sanciona).

La Sentencia apelada, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, considera que no consta en el expediente la cuantificación de "las magnitudes monetarias" a que se referían los requerimientos, ya que lo único que consta es la cifra del negocio de la empresa en el ejercicio de 2009, que fue de 7.254.094.000 euros, de los que el 0,75% (54.405.705 euros) corresponden a Granada.

Considera por tanto la Sentencia apelada que es necesario para la sanción impuesta que se cuantifique el importe económico de los requerimientos realizados. Esto es, se entiende que no se trata de que se conozca el volumen de negocio de la empresa, sino el importe económico de los requerimientos realizados.

Examinado el expediente administrativo, no consta, en efecto, como señala el Juzgado de instancia, cuál es el importe de los requerimientos efectuados.

SÉPTIMO.- Sin embargo, si se analiza la norma expuesta, el artículo 203 de la LGT, y específicamente el artículo 203.6.b).1º, que es el motivo por el que se sanciona, no se exige la cuantificación de "las magnitudes monetarias" por las que se sanciona, sino únicamente "la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción".

Y esa cifra de negocios consta en el folio 95 del expediente, donde figura que la cifra del negocio de la empresa en el ejercicio de 2009 fue de 7.254.094.000 euros, de los que el 0,75% (54.405.705 euros) corresponden a Granada.

La Sentencia apelada incurre en el error de Derecho que señala el Ayuntamiento apelante, puesto que no es necesario, para la sanción impuesta, que se cuantifiquen las magnitudes monetarias que fueron objeto de requerimiento, lo que se exige en otros apartados del artículo 203 de la LGT, pero no en el concreto apartado por el que se sanciona, que solo exige conocer la cifra de negocios del último ejercicio.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 que cita la Sentencia apelada se refiere a otro supuesto de hecho distinto al que es objeto del proceso seguido en la instancia, como pone de manifiesto el hecho notorio de que se cita el apartado 5.c) del mismo artículo 203, de tal forma que esa Sentencia del Alto Tribunal no resulta de aplicación a esta Litis.

Igualmente, las Sentencias que cita la parte apelada, y de las que indebidamente adjunta copia a su escrito de oposición al recurso de apelación (bastaba la cita de las mismas), se refieren al apartado 5.c), que no es el invocado y aplicado por el Ayuntamiento de Granada en su sanción.

En ese sentido, el error de derecho en que incurre la Sentencia objeto de apelación se pone de manifiesto con la cita del artículo 18.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, que dispone:

"3. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 203.5.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se conozca el importe de las operaciones cuya información se requiere, se procederá conforme a las siguientes reglas (...)"

Y es que, se reitera, no resulta de aplicación el citado artículo 203.5.c), que sí exige la cuantificación de los requerimientos realizados.

OCTAVO.- Pues bien, como antes expusimos, la sanción que se impone por el Ayuntamiento de Granada, y en concreto en el folio 244 así consta, es por un 2% de la cifra de negocios, lo que resulta coherente con la norma con la que se sanciona, que, recordemos, dispone lo siguiente:

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



1.º 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 ciento 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".

En este caso, por tanto, no era necesario cumplir con lo que establece el artículo 18.3 del Real Decreto 2063/2004, que se refiere al artículo 203.5, ni hacía falta conocer "la magnitud de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos", lo que obliga a revocar la Sentencia apelada, y considerar conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada [...]."

Estas consideraciones dan lugar al siguiente fallo revocatorio:

"[...] Se estima el recurso de apelación interpuesto por el **Ayuntamiento de Granada** contra la Sentencia nº 64/2018, de 12 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 5 de Granada en el procedimiento ordinario número 240/2017, Sentencia que se revoca por no ser ajustada a Derecho; y, en su lugar, se acuerda considerar ajustada a Derecho la actuación administrativa impugnada en la instancia, esto es, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal (TEAM) de Granada de fecha 5 de abril de 2017, en la que se desestima la reclamación económico administrativa nº 330/2013, y se considera ajustada a Derecho la resolución del Ayuntamiento de Granada de 22 de abril de 2013, dictada en el procedimiento sancionador nº 1410/2012, en la que se impuso una sanción por importe de 600.000 euros.

Sin imposición de las costas de esta instancia [...]."

SEGUNDO.- Los antecedentes administrativos que dieron lugar a la sanción tributaria, como hechos litigiosos.

Según se recoge en el auto de admisión de este recurso de casación y son incontrovertidos, los hechos que fueron enjuiciados, dando lugar a las sentencias de primera instancia y apelación, tal como ya constaban en el expediente administrativo, fueron, en esencia, los siguientes, ordenados cronológicamente:

2.1. El 19 de mayo de 2010, con objeto de calcular la tasa por utilización privativa del suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro, ejercicios 2006 a 2010 (ordenada en el artículo 24.1.c) del Texto Refundido de la Ley de Ley Reguladora de las Haciendas Locales), se realizó un primer requerimiento de información por el Ayuntamiento de Granada a ENDESA ENERGÍA, con emplazamiento para el día 16 de junio de 2010, habiéndose solicitado por tal entidad dos ampliaciones del plazo, los días 17 de junio y 15 de julio de 2010.

2.2. El 16 de septiembre de 2010 fue atendido por ENDESA ENERGÍA el citado requerimiento del Ayuntamiento de Granada, aunque de forma parcial e incompleta. Los días 17 de septiembre, 6 de octubre, 16 y 25 de noviembre de 2010, mediante sendos escritos presentados en Correos y Telégrafos de Madrid y Barcelona, la mencionada sociedad remitió al Ayuntamiento de Granada documentación diversa, completándose así el envío de la información requerida más de cinco meses atrás.

2.3. El 29 de abril de 2011, la inspección del Ayuntamiento de Granada requirió nuevamente a ENDESA documentación nueva no aportada, así como la contabilidad principal y auxiliar relativa a los ejercicios objeto de revisión.

2.4. El 19 de mayo de 2011, el 7 de junio de 2011 y los días 8, 12 y 26 de septiembre de 2011, ENDESA aportó información contable diversa.

2.5. 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 (modelos 390 y 200), ampliando la información requerida al periodo 2011. El 26 de octubre de 2012 ENDESA aportó documentación sobre facturación y contabilidad de 2011.

2.6. El 14 de diciembre de 2012, el Ayuntamiento de Granada notificó a ENDESA ENERGÍA el inicio de procedimiento sancionador por la infracción del artículo 203.6 de la LGT, que concluyó con resolución sancionadora notificada el 22 de abril de 2013, en virtud de la cual se la sancionaba con una multa ascendente a 600.000 euros.

2.7. El 25 de mayo de 2013, ENDESA ENERGÍA impugnó la sanción mediante reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Granada, órgano que la desestimó mediante resolución de 5 de abril de 2017.

2.8. Recurrida la anterior resolución administrativa por ENDESA ENERGÍA ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de los de Granada, dicho órgano judicial estimó en parte el recurso, en virtud de sentencia



adoptada el 12 de marzo de 2018, que reducía el importe de la sanción impuesta a 20.000 euros, en los términos que ya hemos visto.

2.9. La mencionada sentencia fue recurrida en apelación por el Ayuntamiento de Granada -no así por ENDESA ENERGÍA-, y la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, dictó sentencia de 18 de diciembre de 2018, por la que se estimó el recurso y se revocó la sentencia apelada, restableciendo la cuantía de la multa en la cifra administrativa originaria de 600.000 euros. Contra esta última resolución judicial, ENDESA ENERGÍA preparó el presente recurso de casación ante el Tribunal sentenciador, conforme a la nuestra ley procesal -LJCA-.

2.10. Una vez preparado el recurso de casación y tenido por preparado por la Sala de este orden jurisdiccional con sede en Granada, previo emplazamiento de las partes, lo interpuso ante esta Sala y fue admitido por auto de la Sección primera de esta Sala Tercera de 18 de junio de 2019, cuya parte dispositiva establece:

"[...] 1º) Admitir el recurso de casación RCA 1481/2019, preparado por ENDESA ENERGÍA, S.A., contra la sentencia dictada el 18 de diciembre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, en el recurso nº 469/2018 .

2º) Precisar 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 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 203.6.b).1º, en relación con el artículo 178, ambos de la Ley General Tributaria ; los artículos 1 , 25.1 y 31.1 de la Constitución ".

SEGUNDO.- El señalamiento para votación y fallo y su suspensión.

1. Esta Sala Tercera, en su Sección Segunda, una vez sustanciado el recurso de casación, señaló mediante providencia, para su deliberación, votación y fallo, y fallo, el día 14 de julio de 2020.

2. Como consecuencia de la deliberación, mediante providencia adoptada el 23 de julio siguiente, se acordó abrir trámite de audiencia a las partes, en los siguientes términos, literalmente transcritos:

"Por evacuados los anteriores trámites; óigase a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común de diez días, sobre la procedencia de plantear al Tribunal Constitucional, al amparo de lo dispuesto en el artículo 163 de la Constitución y 35 de la Ley Orgánica 2/1979 , del Tribunal Constitucional, cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 203.6.b)1º de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. El precepto, incorporado al artículo 203 LGT en el artículo 1.12 de 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, es del siguiente tenor literal:

"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.º 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 ciento 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".

El trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal, según interesa esta Sala para formar adecuado criterio en orden al reenvío constitucional, aconseja informarles sobre las serias dudas que suscita a este Tribunal Supremo la adecuación del precepto indicado al artículo 25 de la Constitución , en relación con el principio de legalidad penal -trasladable a las sanciones administrativas-.



1) A este respecto, el precepto aplicado al caso establece una única posibilidad de sanción, directamente proporcional a la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la comisión de la infracción, cifrada en un 2 por 100 de tal porcentaje. Ello significa que, pese a los términos expresados en el auto de admisión a propósito de la posibilidad de extraer del precepto alguna posibilidad de interpretación conforme con la Constitución -que se basaba en la eventualidad de que las cantidades mínima y máxima fijadas como sanción en el precepto aplicado (sic) -, consideramos que la forma de tipificación del precepto lo impide.

2) Por otra parte, las circunstancias del proceso limitan la cuestión casacional, sin margen posible, a un problema de estricta fijación de la sanción y, sentado esto, queda así establecido el juicio de relevancia, pues a la empresa recurrida en casación, ENDESA ENERGÍA S.A.U., en atención a la circunstancia de que consistió, al no haberla recurrido, la sentencia de 18 de diciembre de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de los de Granada, que estimando en parte dicho recurso, fijó la cuantía de la multa en 20.000 euros. Su posición de recurrido aquí deriva de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, que estima el recurso de apelación del Ayuntamiento de Granada, nº 469/2018 y vuelve a la suma originaria de 600.000 euros.

3) La naturaleza de las pretensiones y motivos esgrimidos por la empresa en el proceso de primera instancia y, fundamentalmente, el hecho de haber aceptado, por no recurrirla, la sentencia recaída en esa fase, esto es, una multa de 20.000 euros, en aplicación directa del artículo 203.6.b) 1º de la LGT, insistimos, sitúa el debate casacional en una cuestión de graduación -o su imposibilidad- referida a la cuantía de la sanción que el precepto prevé y las circunstancias que la determinan.

4) El trámite de audiencia se extiende, sin perjuicio de las cuestiones que, con libertad dialéctica, puedan aducir las partes y el Ministerio Fiscal, a la duda jurídica que albergamos sobre la proporcionalidad de la sanción de 600.000 euros (en relación no sólo con la naturaleza de la infracción, sino también con el bien jurídico protegido inmediatamente, su compatibilidad con la que consiste en haber dejado de ingresar la deuda tributaria que fue regularizada en la inspección en que se produjo la sanción; su comparación con las otras sanciones que el mismo artículo 203 LGT prevé para incumplimientos semejantes y su extraordinaria agravación por el mero hecho de que la conducta se produzca cuando el obligado tributario "...esté siendo objeto de un procedimiento de inspección...").

5) El trámite conferido ahora, también puede versar sobre la infracción del principio de culpabilidad, no tanto, lógicamente, la atribuible a la aplicación de la norma, sino al hecho de que ésta, al prever una única sanción o, como mucho, una sanción variable cuyo único elemento de determinación es la cifra de negocio, no permite valorar la conducta del sancionado a fin de aquilatar la culpabilidad en que habría incurrido. Esto es, la tipificación de la infracción sí descansa en el principio subjetivo -que incumbe al intérprete determinar- pero una vez establecida esa conexión lógica, la consecuencia sancionadora no permite distinguir o atemperar la gravedad de tal conducta.

6) Por las mismas razones, cabría la posibilidad, sin que sea dado prejuzgar los términos en que, en su caso, se formulará el auto de planteamiento, si esta Sala lo juzga pertinente, de que las partes se pronuncien sobre que el indicado precepto, atendidos sus términos, vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

TERCERO.- Las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal.

3.1. El Ministerio Fiscal emitió su preceptivo informe mediante escrito registrado ante esta Sección Segunda el 10 de septiembre de 2020, en el que no se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en los términos señalados por la providencia de traslado, y con la argumentación fundada en las razones que más adelante se precisarán.

3.1. Sobre la procedencia de la cuestión expone (el subrayado es nuestro):

"[...] Luego, de lo expuesto, entiende este Ministerio que concurren los requisitos procesales de aplicabilidad y relevancia de la norma debatida. Al propio tiempo, en virtud de lo ordenado en la Instrucción 2/2012 (punto 6. 4º) de la Fiscalía General de Estado, ut supra mencionada, no nos corresponde añadir nada respecto de la cuestión de fondo, esto es, la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta y su posible vulneración del principio de legalidad recogido en el art. 25 de la Constitución Española, y aplicable también a las sanciones administrativas como manifestación del ius puniendi del Estado. Pues tal cuestión de fondo será eventualmente informada ante el Tribunal Constitucional por el Excmo. Sr. Fiscal General del Estado, en cumplimiento de lo previsto en el art. 37.2 de la LOTC.

Ello no obstante, no empece a que avancemos, de conformidad con la meritada Instrucción, nuestro inicial criterio favorable al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, toda vez que apreciamos que se



produce la imposibilidad de llegar a una interpretación del precepto cuestionado - art. 203.6.b). 1º de la LGT- conforme con el art. 25 del texto constitucional, surgiendo una aparente contradicción entre ambas normas -la ordinaria sancionadora y la constitucional-. Efectivamente, como señala la mercantil recurrente en su escrito de 13 de agosto de 2020, *la literalidad de la norma controvertida supone la aplicación de una suerte de responsabilidad objetiva del infractor, desvinculada de las circunstancias de caso enjuiciado, que no le exige a la Administración una motivación de la graduación de la sanción impuesta lo que, indudablemente, lesiona el principio de proporcionalidad hecho/pena y, asimismo, infringe el principio de culpabilidad al atender, para la dicha graduación de la cuantía, exclusivamente a la cifra de negocio con una cifra mínima y otra máxima, lo cual no permite valorar la conducta del sancionado, a fin de aquilatar su concreta culpabilidad. Ello comporta, asimismo una vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, en este caso el Ayuntamiento de Granada, consagrado en el art. 9.3 in fine de la Ley fundamental, desde el momento en que dicho órgano administrativo ha impuesto una sanción sin justificar suficientemente el motivo, ni la graduación de la cuantía de la sanción, lo cual constituye una evidente arbitrariedad [...]*".

3.2. La mercantil ENDESA ENERGIA, parte recurrente en casación, se muestra partidaria del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sometida a su consideración en la providencia de audiencia de 23 de julio último, por las abundantes razones que, dada su extensión, resumiremos más adelante, en forma detallada, en la fundamentación jurídica.

3.3. El Ayuntamiento de Granada, comparecido como recurrido en esta casación, formula alegaciones en las que se muestra contrario al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre la que ha sido oído, citando jurisprudencia de este Tribunal Supremo en que, de un lado, no se considera contrario a la Constitución el hecho de que la sanción tributaria sea establecida en función de la cifra de negocio del sancionado o la circunstancia de que se tipifique la sanción como única, ya que ambas situaciones no contravienen, el principio de proporcionalidad, toda vez que éste juega -en su opinión- cuando la ley sancionadora prevé expresamente la posibilidad de graduación, mediante la previsión de multas susceptibles de modulación, en atención a la gravedad del hecho o de la intensidad de la culpa, no en cambio en aquellos casos en los que la ley no permite ese margen. Finaliza afirmando que la sentencia aquí examinada en casación se ha limitado a cumplir estrictamente la ley, afirmación que, aun pudiendo ser proclamada como evidente, no impide la apreciación, al menos dialéctica, de que sea la propia ley, correctamente aplicada, la que se vea aquejada de vicios de inconstitucionalidad.

En concreto, afirma lo siguiente al respecto, que se transcribe *ad pedem litterae*:

"[...] al entender que el objeto material del artículo 203 de la LGT es la colaboración del sujeto obligado en las actuaciones administrativas de comprobación o inspección, el bien jurídico protegido no es la obediencia que el contribuyente debe prestar a la Administración, sino la propia potestad de inspección y comprobación de ésta última.

Se tutela, pues, una potestad administrativa de carácter funcional y referida a la comprobación e inspección, ambas tendentes a la aplicación de los tributos.

De hecho, como ya se dijo, con esa finalidad de proteger a la Hacienda Pública, se introdujo 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 de lucha contra el fraude, un nuevo apartado 6 en el art. 203 LGT (al que venimos refiriéndonos) por el que se sanciona de forma específica la falta de atención a requerimientos de la Inspección, sancionando el Legislador con dicho precepto cuando la desatención de los requerimientos sea realizada ante la Inspección de Hacienda queriendo proteger la obtención de información tributaria, que también tiene consecuencias para la Hacienda Pública, y que el legislador quiere proteger para cuyo fin ha fijado la sanción a la que venimos refiriéndonos, fijándola en proporción al bien protegido.

El legislador Tributario, pues, ha introducido dicho apartado y establecido para la conducta ilícita prevista en el art. 203 cuando se den los supuestos del apartado 6. b). 1º, una sanción específica con plena conciencia y estudio de la conducta que pretende evitar y la sanción con que pretende conseguirlo esto es, prevé una multa pecuniaria proporcional al 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión, que incluso el legislador modula con aplicación de la proporcionalidad, limitando la sanción a un mínimo y a un máximo.

De lo expuesto se infiere que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna en la determinación y fijación de la sanción por parte del Legislador tributario que le haga merecedora de la declaración de su inconstitucionalidad.



Es más, el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2, dictó Sentencia de fecha 11 de Diciembre de 2014.- Recurso Casación 2742/2013.- Ponente: Angel Aguayo Aguilés (sic) (Roj: STS 5152/2014-ECLI:ES:TS:2014:5152) Id Cendoj: 28079130022014100563.- en la que el motivo de casación admitido en dicho recurso Recurso Casación 2742/2013.- fue la infracción del principio de proporcionalidad del art. 178 de la LGT, del art. 131 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración Pública y del Procedimiento Administrativo Común (LRJyPAC), así como de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia, en cuanto que se consideraba por el recurrente que "la exigencia de un multa por importe de 1.162.424,13 de euros, no guarda proporción alguna con los hechos que se le imputan", al no concurrir en el caso de autos ninguno de los criterios recogidos en el citado art. 178, si bien se refería a la aplicación del art. 201.3 LGT. Estimando el Tribunal Supremo ajustada a derecho la actuación de la Administración demandada que -según declara- "se limitó a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 201.3 LGT por la expedición de facturas con datos falsos o falseados y a aplicar para graduar la sanción el criterio establecido en el art.187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art.201 LGT, comporta- y lo hace automáticamente un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100".

Por último, señalar que dada la similitud de los supuestos enjuiciados en dicha Sentencia y del caso que nos ocupa, tratándose igualmente en el supuesto referido de una sanción de 1.162.424,13 de euros impuesta en aplicación de la sanción prevista en el art.201.3 LGT aplicando para graduar la sanción el criterio establecido en el art.187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art.201 LGT, comporta un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100 y cuya aplicación automática y conforme a lo previsto en dichos preceptos por el Legislador se consideró por el Tribunal Supremo ajustada a derecho, de igual forma habría de haberse planteado la cuestión de inconstitucionalidad, respecto a dicho precepto, lo cual no ha acontecido.

Es por lo que antecede que, se estima que no es procedente plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 203.6.b) 1º de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre [...]."

CUARTO.- En virtud de diligencia de ordenación, una vez cumplimentado el anterior trámite de audiencia, se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Los presupuestos de procedibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. En particular, el juicio de relevancia.

Conforme a lo establecido en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional -LOTC-:

"Uno. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

Dos. El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, o la resolución jurisdiccional que procediere, y deberá concretar la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de 10 días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, o sobre el fondo de ésta; seguidamente y sin más trámite, el juez resolverá en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegue a sentencia firme".

1. El presente auto en que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad se adopta una vez sustanciado en su integridad el recurso de casación - concluso el procedimiento, y dentro del plazo para dictar sentencia (art. 35. Dos LOTC)- y tras haberse sometido el asunto a la deliberación, votación y fallo de los magistrados que integran la Sección Segunda, de cuya deliberación resultó la necesidad de someter a decisión del Tribunal Constitucional la conformidad a la Constitución de la norma que nos suscita esas dudas.

2. Antes de dictarse el presente auto, se ha dado audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal, según prescribe el antedicho precepto, en cuyo trámite todos ellos han formulado alegaciones, que son reflejadas en el hecho tercero, resumidamente, así como en la fundamentación jurídica (las de la sociedad ENDESA ENERGÍA, parte recurrente en casación, debido a su gran extensión y a su detalle analítico).



3. Hemos de acotar el ámbito objetivo de las normas cuya conformidad con la Constitución nos ofrece dudas. Así, el contraste que provoca esta remisión al Tribunal Constitucional lo es, de un lado, entre el artículo 203.6.b) 1º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT- aplicada al asunto, en la redacción dada por el artículo 1, Doce 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; y, de otro lado, la Constitución Española, en particular su artículo 25.1, en relación con los artículos 1.1. y 9.3 de la propia Norma Fundamental, como más adelante argumentaremos.

4. La cuestión de inconstitucionalidad se plantea en relación con una norma con rango de ley formal, aprobada por el parlamento, a través de la cual el Estado ejercita su potestad sancionadora en materia fiscal, esto es, perteneciente a la Ley General Tributaria.

5. La aplicabilidad al caso planteado de la norma sancionadora en este recurso de casación es difícilmente cuestionable, pues se trata de resolver la pretensión casacional formalizada contra la sentencia de apelación, en que está en tela de juicio la corrección jurídica de dos sentencias jerárquicamente ordenadas -del Juzgado unipersonal y de la Sala de esta jurisdicción radicada en Granada- y, mediatamente, la resolución sancionadora adoptada por el Ayuntamiento de dicha capital, en que se aplica el precepto y se impone a ENDESA ENERGÍA una multa de 600.000 euros, la única legalmente prevista como consecuencia de la apreciación de la conducta típica.

6. Además de ello, ha de tenerse en cuenta que el auto de admisión a trámite del recurso de casación, conforme a las características que le asigna nuestra ley procesal - arts. 90.4, 93 y concordantes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa-, nos interroga específicamente sobre la observancia, en la norma legal sancionadora misma, de los principios de proporcionalidad, culpabilidad y proscripción de la arbitrariedad, en los términos que han quedado reflejados más arriba de forma literal.

En suma, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, concretada en el fallo y de necesaria respuesta, por nuestra parte, para resolver la casación, plantea la duda de si la imposición de la multa establecida en el precepto de cuya disconformidad con la Constitución se duda -el repetido art. 203.6.b) 1º LGT- permite al aplicador de la norma establecer la sanción pecuniaria dentro de estos límites máximo y mínimo comprendidos en ella - entre 20.000 y 600.000 euros-, atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad, graduando proporcionalmente la sanción; o si, por el contrario, la norma no permite tales márgenes de modulación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento o factor que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción, de suerte que a cada infractor le corresponde una única e invariable sanción, que será de 600.000 euros cuando así quede determinado en razón de su cifra de negocios. Es decir, si el 2 por 100 de esta magnitud económica supera dicha cantidad, operará esta como única sanción posible, sin haber lugar a modulación o matización alguna.

7. Es de destacar, además de lo anterior, que el examen de la cuestión de interés casacional que nos ocupa impide, por preceptuarlo así nuestra ley procesal, salvo casos muy excepcionales no concurrentes aquí, el análisis o reconsideración de los hechos concurrentes o de su prueba judicial por los órganos de primera instancia y apelación, en tanto fueran merecedores -o no- de la sanción impuesta, por lo que tal eventual debate queda ahora excluido por completo.

Esta constricción se complementa, añadidamente, con el hecho, también relevante al caso, a fin de precisar nuestra cognición -lo que afecta, a nuestro criterio, al juicio de relevancia- de que el sancionado, ENDESA ENERGÍA, se hubiera conformado con la sentencia parcialmente estimatoria del Juzgado unipersonal, dictada en primera instancia y revocada por la de la Sala superior a aquél ahora impugnada, en la medida en que redujo -la del Juzgado- el importe de la sanción impuesta por el Ayuntamiento de Granada al mínimo de 20.000 euros, suma que, al parecer, debió considerar aceptable el sancionado, de suerte que, en el grado de apelación, ENDESA ENERGÍA ostentó la mera posición de apelada, cuya función no puede rebasar la de mera defensa de la sentencia que en parte le fue favorable.

Tal circunstancia hace imposible, a la hora de precisar el juicio de relevancia, suscitar ahora, en sede casacional, otras alternativas jurídicas que pudieran haberse manifestado en otras circunstancias no concurrentes, es decir, en caso de haberse impugnado la sentencia de primera instancia -que mantuvo la legalidad de la sanción, aun reducida en su cuantía-, lo que hubiera podido manifestarse, en tal caso, en pretensiones o motivos invalidatorios de la sanción en que fundar ahora la casación y que, eventualmente, podrían dar lugar a apreciaciones que, también de forma hipotética, determinasen la estimación del recurso de casación por acogimiento, sin suscitar dudas sobre la constitucionalidad del precepto aplicado.

En especial, la procedencia de la multa impuesta es inatacable, debido a la pasividad de la recurrente, y también lo es que el precepto aplicable es el indicado y no otro distinto. El único juicio que podríamos emitir es el que refleja el auto de admisión: si el artículo 203.6.b), 1 LGT impone una única sanción -que es la tesis del TSJ de



Andalucía, sede de Granada; o, por el contrario, permite un margen de graduación que apodera al aplicador o al intérprete para modular o atemperar la multa dentro de las cifras mínima y máxima.

Adelantemos ya que esa franja legal no es otra cosa que la abstracta previsión dirigida a la totalidad de potenciales infractores, pero única para cada uno de ellos una vez expedientados, pues la multa se calcula en función de su cifra de negocios y, luego, de aplicar a tal magnitud el porcentaje del 2 por 100. Tales máximo y mínimo operan como límites correctores en más (para el grado mínimo) o en menos (para el grado máximo) pero, es de repetir, son únicos para cada sancionado.

8. Estas consideraciones precedentes implican, a juicio de esta Sala, una clarificación y, a la vez, delimitación del ámbito objetivo casacional, pues la propia actitud de la sancionada deja atrás eventuales problemas fácticos y jurídicos que no pudo abordar en su momento la Sala de Granada, y menos aún nosotros al afrontar la cuestión de interés casacional objetivo, como los relativos a la realidad y gravedad en la configuración de los hechos sancionados; su influencia o no para la precisa comprobación de la tasa municipal exigible a la entidad; o la eventual selección de preceptos distintos del escogido, habida cuenta del, al menos aparente, conflicto de leyes que el confuso precepto sancionador refleja, como por ejemplo, en la conducta tipificada en el art. 203.6.b), 2 LGT, que podría entrar, lo decimos como hipótesis, en concurso o conflicto de normas, dados sus literales términos y la equivocidad de algunos de los conceptos normativos que, en lo relativo al deber de información, integran el tipo, en lo que no nos es dable entrar por no pertenecer al ámbito acotado por el recurso de casación y el auto de admisión aprobado en él.

Esto anterior se dice, es de reiterar, a los solos efectos de justificar el denominado *juicio de relevancia*, esto es, de precisar el elemento o presupuesto de la cuestión de inconstitucionalidad y su necesidad, relativo a la conexión causal o lógica entre la aplicación de la norma legal cuestionada y la resolución del proceso en cualquiera de sus fases o instancias, lo que requiere, además, una consideración añadida, la de que esta Sala no advierte posibilidad alguna de conciliar, por vía interpretativa, el precepto sancionador aplicado con los principios y derechos constitucionales a que se ha hecho referencia como de posible infracción por éste, coincidiendo en este punto con la opinión expresada por el Ministerio Fiscal.

En tal sentido, consideramos, tras iniciar la deliberación del recurso, que asiste la razón a la Sala de Granada, como hemos anticipado, en su interpretación correcta de la univocidad del art. 203.6.b), 1 LGT en lo relativo a la inviabilidad de acotar o medir el importe de la sanción utilizando las dos cifras señaladas en él como máximo y mínimo de multa de posible imposición a todos los infractores. De esta manera, la sentencia impugnada sería conforme a Derecho de serlo también el precepto interpretado; y nula y susceptible de ser casada si dicho apartado es declarado inconstitucional.

9. En particular, dada la taxatividad de la norma penal -por ende, también la sancionadora de la Administración- el precepto aplicado no permite, ya lo reiteramos como fundamento de nuestra apreciación del juicio de relevancia, aplicar una sanción de multa distinta a la que resulta de calcular la cifra de negocio de la empresa expedientada y, si el 2 por 100 de esa cifra arroja un cociente superior a 600.000 euros, sólo puede ser ésta, y no otra, la multa que el precepto ordena imponer.

De hecho, es de reiterar que el precepto no establece una franja, acotada entre un máximo y un mínimo, salvo de un modo abstracto y general, pues para cada infractor en concreto, sólo rige la cifra que resulta de realizar esa operación aritmética, de suerte que la única sanción posible, para esta concreta infracción, es la de multa del 2 por 100 de su cifra de negocios, con la salvedad de que sí opera como límite inferior la cantidad de 20.000 euros (que perjudicaría, por el redondeo que supone al alza, a todas las personas o empresas en las cuales el 2 por 100 de su cifra de negocios no alcanzase esa suma; y beneficiaría, paralelamente, a las que rebasen, en ese cálculo, la de 600.000 euros que, como máximo, puede imponerse, que es la hipótesis aquí concurrente). No es irrelevante añadir que, dada la estructura sancionadora, a mayor alejamiento de tales mínimo y máximo, mayor será la desproporción -para reducir o aumentar, según los casos- entre la conducta y su consecuencia sancionadora legalmente prevista.

SEGUNDO.- Los razonamientos de la parte recurrente, expresados en el escrito de interposición y en el de alegaciones, en que se muestra conforme con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Conviene reflejar, de forma sintética pero suficiente, las consideraciones efectuadas por la empresa recurrente en casación, en lo que consideramos relevante a los efectos del presente auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucional. Aun cuando este escrito presenta una considerable extensión, aborda con minuciosidad las diferentes facetas del problema jurídico, atinente en primer término, a la proporcionalidad debida.

"[...] 1. El origen de este litigio se encuentra en el procedimiento de inspección iniciado por el Ayuntamiento de Granada en relación con el concepto tributario relativo a 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" (la "Tasa") correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

2. La liquidación resultante de la referida inspección, en concepto de tributo local, dio lugar a una deuda tributaria cuya cuota ascendió a un total de 221.168,27 euros (49.387,12 euros del acta de disconformidad nº 1183/2012, 61.557,50 euros del acta nº 1184/2012 y 110.223,65 euros del acta nº 1185/2012).

Sirvan las anteriores circunstancias para poner en situación los argumentos que se exponen a continuación y que han de conducir, en definitiva, a la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad que nos ocupa.

SEGUNDA.- Sobre la comparación de la sanción tipificada en el artículo 203.6.b).1º LGT con otras sanciones del mismo texto normativo.

Como se indicó en nuestro escrito de interposición del presente recurso de casación, el TC, a la hora de valorar si una sanción resulta desproporcionada (cuestión sobre la que incidiremos en la siguiente alegación), señala que es preciso realizar un análisis de la necesidad de la medida. Así, en su Sentencia 55/1996, de 28 de marzo, a la que también haremos referencia más adelante, considera que, tras analizar el bien jurídico protegido, procede examinar el "conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos" para determinar si "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", lo que conduciría "a la expulsión de la norma del ordenamiento. (...) Sólo a partir de estas premisas cabría afirmar que se ha producido 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" (FJ 8º).

A estos efectos, la infracción tipificada en el artículo 203 LGT que nos ocupa, bajo la rúbrica " *Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*", se incardina entre las denominadas *infracciones formales*, esto es, las que de forma directa no generan perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública, al constituir un mero incumplimiento de obligaciones formales. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 29 LGT según el cual, " *Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*".

En concreto, las obligaciones formales cuyo incumplimiento puede dar lugar a la infracción contemplada en el artículo 203.6.b) 1º LGT parecen ser las incluidas en las letras f) y/o g) del apartado 2 del citado artículo 29:

f) *La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.*

g) *La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.*

Teniendo en cuenta que la infracción tipificada en el artículo 203 LGT, y en particular la que ahora nos ocupa (apartado 6.b).1º)-, es consecuencia del incumplimiento de una obligación formal, procede realizar la comparación que exige el TC, o en otras palabras, el juicio de necesidad, en primer lugar, con aquellas infracciones formales que no generan perjuicio económico y, en segundo lugar, con las tipificadas en los distintos apartados del mismo artículo 203 LGT, todos ellos referidos a infracciones tributarias " *por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*", como la que ahora nos ocupa.

Infracciones formales que no generan perjuicio económico (distintas de las contempladas en el artículo 203 LGT).

1. Artículo 198 LGT: " *Infracción tributaria por 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*".

En este caso el apartado 1 del precepto impone una sanción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se produzca perjuicio económico, consistente en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Como puede comprobarse, la sanción impuesta por el art. 203.6.b).1º LGT, incluso en su importe mínimo (20.000 euros), supone multiplicar por 100 la sanción impuesta en el primer caso, y por 50 la sanción impuesta



en el segundo. Si hacemos esa comparación con el importe máximo (600.000 euros) la desproporción es aún mayor, siendo 3.000 veces superior a la primera de las sanciones y 1.500 veces a la segunda.

En caso de que se trate de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

En este caso, el importe máximo con el que se sanciona la conducta (infracción formal) coincide con el mínimo en el caso analizado en este escrito, cuando en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo, facilitar información a la Administración tributaria. En todo caso, comparando los importes mínimos o máximos de las sanciones de ambos preceptos (300 vs 20.000, importes mínimos, o 20.000 vs 600.000, importes máximos), nos encontraríamos nuevamente ante una desproporción enorme.

También se incluye en el apartado 4 del artículo 198 la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que aquellos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros. La situación es idéntica a la anteriormente descrita. A ello se une que este precepto tiene en cuenta la magnitud o impacto económico de la actuación sancionable, cosa que no sucede en el apartado 6.b).1º del artículo 203 LGT, como más adelante veremos.

Por último, los apartados 5 y 6 del artículo 198 recogen otras infracciones tributarias por otros incumplimientos formales por los que se exigen sanciones por importes de 100 y 200 euros respectivamente.

2. Artículo 199 LGT: "*Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información*".

Esta infracción se antoja similar a la que es objeto de controversia y a continuación veremos cómo la sanción resulta, en cambio, totalmente desproporcionada con aquella.

En su apartado 1 se establece que las infracciones en él reguladas serán "graves". La misma apreciación se establece en el artículo 203.2 LGT en cuanto a la infracción por obstrucción, negativa, etc. Acto seguido se establecen en los siguientes apartados (2 al 4) los importes de las sanciones, que oscilan entre 150 y 250 euros, o en algún caso 200 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso.

El apartado 5 se refiere a los requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de **hasta** el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

En el caso concreto, aparte de introducir el término "hasta", preposición que esta parte considera relevante pues el legislador parece contemplar la posibilidad, con esa referencia, de que es necesario motivar el importe a sancionar entre el mínimo y el máximo establecido en la norma, establece unos criterios de graduación. Así, señala que "*Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros*".

Es decir, la sanción se gradúa teniendo en cuenta la relevancia material del incumplimiento (operaciones no declaradas) y su magnitud.

Por su parte, el apartado 7, relativo a declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, establece una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

Nuevamente, los importes de las sanciones son sensiblemente inferiores a las contempladas en el precepto al que el presente escrito se refiere y están vinculadas a las magnitudes económicas correspondientes.

3. Artículo 200, relativo a la infracción por incumplir obligaciones contables y registrales.



Por no hacer excesivamente extenso este apartado y dado que la similitud con este supuesto infractor no es tan intensa como en relación con otros preceptos, solamente indicaremos que nuevamente las sanciones impuestas por las infracciones tipificadas en dicho artículo rondan importes muy inferiores al mínimo y máximo contemplados en el artículo 203.6 b) 1º LGT. En concreto, se imponen sanciones que oscilan entre los 150 euros y los 6.000 euros.

4. Por último, aunque pudieran analizarse más preceptos que contemplan otras infracciones formales, creemos procedente hacer una referencia al artículo 201 LGT, en el que se regula la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

En este caso la infracción podrá ser grave (regulada en el apartado 2) o muy grave (regulada en el apartado 3). En ambos supuestos la sanción impuesta se vincula al importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, exigiéndose diferentes porcentajes (1% o 75% en los casos más graves), en función de la gravedad. Por tanto, el legislador en este caso ha considerado relevante la culpabilidad del sujeto infractor y, por tanto, la gravedad de la conducta, circunstancias que no se contemplan en el caso objeto de análisis.

También se tipifica una sanción por importe de 150 euros por incumplir las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de impuestos especiales.

Infracciones formales tipificadas en el artículo 203 LGT , por resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Analizamos a continuación los distintos apartados del artículo 203, donde nuevamente puede observarse la desproporción de la sanción impuesta en el apartado 6.b). 1º así como una desigualdad injustificada.

1. Tras definir el tipo de la infracción, el apartado 4 del precepto establece multas de 150 euros, por no contestar un primer requerimiento, 300 euros por no contestar una segunda vez y 600 euros por no contestar una tercera, dentro del plazo concedido. Este supuesto recogería todos aquellos requerimientos que no estén específicamente regulados en los apartados 5 y 6 siguientes.

Adviértase que la diferencia entre no contestar 3 requerimientos en este caso (600 euros) y la que se impone en su grado máximo en el precepto objeto de estudio (600.000 euros) multiplica la sanción en 1.000 veces, lo cual ya da una idea de la desproporción sobre la que luego incidiremos.

2. El apartado 5 regula la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria cuando se refiere a la aportación de determinada documentación o del deber de comparecer o de facilitar la entrada a locales por personas o entidades que realicen actividades económicas o del deber de aportar antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 LGT. En esos casos, por no contestar uno o dos requerimientos la sanción asciende a 300 euros o 1.500 euros, respectivamente.

En la letra c) del referido apartado 5 el legislador regula la sanción en los supuestos antes citados en los que se hayan producido tres requerimientos sin ser atendidos o no se haya comparecido hasta en tres ocasiones. En ese caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de **hasta** el 2% 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*. En ese supuesto, además, se establece que 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 2% del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Como puede comprobarse, **el legislador relaciona la sanción a imponer con el importe de las operaciones que debieron declararse, graduando la sanción en función de su importancia relativa y, por ende, del bien jurídico protegido**.

El siguiente párrafo del mismo apartado y letra regula los supuestos en los que los requerimientos se refieran 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 LGT, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de **hasta** el 3% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior 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.

Nuevamente, se relaciona la sanción con el importe de las operaciones concretas que originan la sanción, circunstancia que no se contempla en el apartado objeto de este escrito. Para el caso de que no se conozca el



importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se prevé que se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores, previsión tampoco incorporada en el apartado que nos ocupa.

5. El apartado 6, introducido de nuevo cuño en 2012, requiere un análisis individualizado de los distintos supuestos en él regulados. Dicho apartado se refiere al caso en el que el obligado tributario que cometa las infracciones referidas en el apartado anterior (no contestar requerimientos o no comparecer), *esté siendo objeto de un procedimiento de inspección*. En estos casos, como veremos, la sanción se agrava especialmente en el supuesto que afecta a mi representada. A continuación nos vamos a referir solo a aquellas infracciones por desatender tres requerimientos:

- La letra a) del citado apartado se refiere a la infracción cometida por entidades o personas que no desarrollan actividades económicas. En concreto el artículo 203.6.a).3º LGT señala que cuando en un procedimiento inspector no se conteste a tres requerimientos, y se refiera a entidades o personas que no desarrollen actividades económicas, *la sanción se graduará en función de si se conocen o no las magnitudes monetarias, vinculándose en caso de que se conozcan dichas magnitudes al importe de las operaciones requeridas y no contestadas*.

Así, establece el precepto que si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

a) Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

Como decíamos, la sanción en este caso se vincula a las magnitudes monetarias, cosa que no sucede en el caso que nos ocupa, en el que la sanción es automática y solo atiende al volumen de operaciones total del sujeto infractor. Por otro lado, es relevante señalar que la sanción en su grado mínimo es la mitad de la que se impone en el caso que nos ocupa pero lo más relevante es que, en su grado máximo, se multiplica por 6 y todo ello, como se ha expuesto, sin vinculación alguna con la magnitud económica que afecta directamente a la infracción.

- La letra b) del apartado 6 regula los casos en los que la infracción la hayan cometido entidades o personas que desarrollen actividades económicas. En ese caso, dicha letra contempla dos supuestos:

o El número 1º, que nos ocupa, regula la sanción por no aportar libros de contabilidad, registros fiscales, etc. o por incumplir el deber de facilitar la entrada a los locales, lo que supone *una multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento 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*.

Como puede comprobarse, la sanción en este caso es totalmente objetiva, sin vinculación siquiera a las magnitudes económicas que originan los requerimientos, y sin que se permita graduación alguna. Adviértase desde este momento que la regulación establece un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, lo que se diferencia con los casos en los que el legislador utiliza la preposición "hasta", lo que parece permitir al aplicador de la norma graduar la sanción detallando los motivos por los que impone una u otra.

o En el número 2º se regula la infracción consistente en la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos. Llama la atención la indefinición de los supuestos contemplados en la misma letra b) del precepto, en sus apartados 1º y 2º, de forma que resulta ciertamente complejo distinguir cuándo resulta de aplicación uno u otro.

El citado número 2º se divide, a su vez, en tres letras, a), b) y c) que regulan, respectivamente, la sanción por no contestar a uno, dos o tres requerimientos. En los dos primeros casos las sanciones consisten en multa pecuniaria fija de 3.000 euros o 15.000 euros, respectivamente.

La letra c) se refiere a cuando no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. En ese caso la letra se divide, nuevamente, en dos apartados:

§ Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.



§ Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento 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.

Como puede comprobarse, en el primer párrafo el legislador permite graduar la sanción teniendo en cuenta el importe de las operaciones requeridas. El segundo párrafo, similar en su redacción al que nos ocupa, podría incurrir, a nuestro juicio, en las mismas infracciones que se vienen denunciando por esta parte.

Por último, el apartado 8 del precepto sanciona los supuestos referidos a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa referida al quebrantamiento de las medidas cautelares, de los que podrían igualmente predicarse similares infracciones a las que viene denunciando mi representada con respecto al apartado que nos ocupa.

En ese caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

Todos los apartados del artículo 203 LGT citados pretenden proteger idéntico bien jurídico, es decir, que sea facilitada la información a la Administración tributaria y evitar el trastorno de la actuación administrativa. Como puede comprobarse, todos ellos, salvo lo indicado con respecto al 6.b).2º.c) segundo párrafo y el apartado 8 -de los que, a nuestro juicio, se podrían predicar las mismas infracciones-, permiten graduar la sanción atendiendo a las circunstancias concurrentes y al bien jurídico protegido y daño provocado. Dichas circunstancias no son tenidas en cuenta en la infracción, y sanción asociada, objeto de controversia.

TERCERA.- Sobre la vulneración del principio de proporcionalidad.

Tal y como señala ese Tribunal Supremo en el punto 1) de la Providencia a la que el presente escrito se contrae, el artículo 203.6.b). 1º LGT establece una única posibilidad de sanción, directamente proporcional a la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la comisión de la infracción, cifrada en un 2% de tal importe.

En su punto 4) plantea la Providencia la duda jurídica que alberga la Sala " *sobre la proporcionalidad de la sanción de 600.000 euros (en relación no solo con la naturaleza de la infracción, sino también con el bien jurídico protegido inmediatamente, su compatibilidad con la que consiste en haber dejado de ingresar la deuda tributaria que fue regularizada en la inspección en que se produjo la sanción; su comparación con otras sanciones que el mismo artículo 203 LGT prevé para incumplimientos semejantes; su extraordinaria agravación por el mero hecho de que la conducta se produzca cuando el obligado tributario "...esté siendo objeto de un procedimiento de inspección...)*".

Comparte mi representada con la Sala las serias dudas jurídicas puestas de manifiesto, inclinándose esta parte por entender que la única solución posible, si no se permite al aplicador de la norma motivar y graduar la sanción, es considerar que el precepto controvertido vulnera el principio de proporcionalidad en su vertiente legislativa, aparte de otros principios protegidos por la Constitución a los que más adelante haremos referencia.

Como señalamos en nuestros escritos previos, el principio de proporcionalidad se recoge en el artículo 178 LGT, según el cual en el ámbito de la potestad sancionadora en materia tributaria "serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia". El principio de proporcionalidad consta igualmente reconocido en el ámbito sancionador en el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público "LRJSP"- (anteriormente en el artículo 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

Partiendo de reiterada doctrina de nuestro Tribunal Constitucional ("TC")-Sentencias 55/1996, de 28 de marzo (FJ 3º) y 161/1997, de 2 de octubre (FJ 8º y 12º)-, el principio de proporcionalidad al que alude el artículo 178 LGT antes citado no solo representa un principio general del Derecho sino que, en lo que aquí afecta, se encuentra subsumido dentro del principio de legalidad contenido en el artículo 25.1 de la Constitución Española ("CE") respecto de sanciones y penas, además de derivar directamente del artículo 1.1 CE como parte del valor de justicia, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico. Del mismo modo, el artículo 31.1 CE exige un sistema tributario justo que, coherentemente, debe respetar el principio de proporcionalidad en materia de infracciones y sanciones tributarias.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ("TEDH") el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador también se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales ("CEDH"), relativo a la protección de la propiedad. Así, el TEDH ha considerado, en sus Sentencias de 9 de julio de



2009 (Caso Moon contra Francia), de 26 de febrero de 2009 (Caso Grifhorst contra Francia), de 11 de enero de 2007 (Caso Mamidakis contra Grecia), de 9 de octubre de 2018 (Caso Gyrlyan contra Rusia) y de 31 de enero de 2017 (Caso Boljevic contra Croacia), que en el ámbito sancionador el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 1 del Protocolo exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales. Así mismo, considera que debe existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos (STEDH de 14 de mayo de 2013 -Caso N.KM vs Hungría-, párrafo 65). También considera el TEDH que, en el ámbito sancionador, el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que al determinar la sanción y fijar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto (en particular, STEDH de 9 de julio de 2009 -Moon contra Francia-, párrafo 51).

A estos efectos, entiende esta parte que los criterios emanados del TEDH deben servir como elemento interpretativo respecto del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 CE.

Procede señalar también que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (" TJUE") igualmente se refiere al principio de proporcionalidad, de forma que la intensidad de las sanciones no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción imputada, entre otras, en sus Sentencias de 4 de octubre de 2018 (*asunto C-384/17; ECLI:EU:C:2018:810*) y de 22 de marzo de 2017 (*asuntos C-497/15 y C-498/15; ECLI: EU:C:2017:229*), al estar expresamente incluido tal principio dentro de los derechos contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea -" CDFUE "- (artículos 49.3 y 52). Cabe traer a colación la Sentencia de 26 de abril de 2017 (*asunto C-594/15; ECLI: EU:C:2017:302*), en cuyo párrafo 60 dejó sentado que " Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, *Rodopi-M* 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38)".

El principio de proporcionalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 LRJSP antes mencionado, debe ser entendido como una *correspondencia entre la idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción*, considerándose especialmente para la graduación de la sanción a aplicar, por ejemplo, el grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad, la continuidad o persistencia en la conducta infractora, la naturaleza de los perjuicios causados y la reincidencia (apartado 3 del citado art. 29 LRJSP), esto es, las circunstancias particulares del caso. De hecho, este mismo apartado 3 del artículo 29 exige la observancia de estos criterios respecto de la determinación normativa del régimen sancionador, es decir, la denominada "proporcionalidad en la ley". Es decir, resulta exigible al legislador, desde una perspectiva constitucional, que las normas punitivas observen una congruencia entre la acción u omisión considerada ilícita y las sanciones o castigos previstos para ellas.

A la vista de lo anterior, sostenemos que el principio de proporcionalidad condiciona desde una perspectiva constitucional al redactor de la norma (legislador) de tal manera que su amplio margen de actuación queda limitado, debiendo respetar la existencia de una correspondencia entre el desvalor de la conducta y la cuantía de la sanción, adecuando las sanciones impuestas a la gravedad del ilícito, atendiendo en todo caso al bien jurídico protegido.

De acuerdo con lo expuesto, considera mi representada que el artículo 203.6.b). 1º LGT es inconstitucional por no respetar el principio de proporcionalidad.

En efecto, la redacción del art. 203.6.b).1º LGT asocia la cuantificación de la sanción de forma exclusiva a la capacidad económica global del sujeto infractor, al atender únicamente a la íntegra cifra de negocios de este último. Sin embargo, no tiene en cuenta cualesquiera otras circunstancias concurrentes en el caso o la propia individualización de la sanción, ni la gravedad del daño, vulnerando el principio de proporcionalidad en relación con el principio de capacidad económica, al que más adelante nos referiremos. El hecho de ignorar estas circunstancias manifiesta una evidente desproporción entre el fin perseguido (disuadir de un comportamiento de resistencia u obstrucción a la actuación inspectora, para facilitar la información solicitada) y los medios empleados (la imposición de una sanción en su grado máximo de 600.000 euros, independientemente de la gravedad de la conducta).

A continuación analizaremos diferentes perspectivas que certifican la vulneración del principio de proporcionalidad que predicamos:

Comparación con otros preceptos sancionadores similares



Ya hemos realizado en la alegación anterior un análisis comparativo del precepto que nos ocupa con otras sanciones impuestas por el incumplimiento de obligaciones formales, incluyendo tanto las relativas a no facilitar documentación o información tras no contestar varios requerimientos, reguladas en el artículo 203, como las relativas a otras obligaciones formales. A nuestro juicio, el análisis comparativo realizado demuestra que el legislador ha incurrido en una muy grave incoherencia valorativa, que reputamos injustificadamente desproporcionada y arbitraria, a la hora de fijar la sanción aplicable en el precepto controvertido, atentando contra el principio de capacidad económica, al situarse mucho más allá del importe de las operaciones requeridas sobre las que efectivamente puede proyectarse la infracción y su castigo. Así, la sanción prevista queda por completo desconectada de la particular conducta de la que se pretende disuadir, al ignorar su lesividad material, y se convierte en patentemente desproporcionada, injustificada e innecesaria, provocándose un sacrificio ciertamente excesivo en relación con el bien jurídico protegido.

Como hemos señalado con anterioridad, salvo otros dos apartados que a nuestro entender vulneran igualmente la Constitución, todos los preceptos analizados tienen en cuenta las magnitudes económicas sobre las que se proyecta la infracción (importes de las operaciones requeridas) o la individualización de la pena.

Pero es más, como señala la Providencia a la que se contesta por medio de este escrito, no se comprende la extraordinaria agravación de la sanción por el mero hecho de que la conducta se produzca en el seno de un procedimiento de inspección. Por citar un ejemplo, ¿en qué difiere ese caso de aquél en que el contribuyente sea objeto de un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada? En otras palabras, no puede entenderse racionalmente que la cuantificación de la sanción sea desproporcionadamente superior en el seno de actuaciones inspectoras (apartado 6 del artículo 203 LGT) que en otras actuaciones administrativas de orden tributario diferentes de las anteriores (art. 203.5).

La diferencia también resulta injustificada en relación con las sanciones contenidas en el artículo 203 en las que el legislador sí ha incluido la preposición "hasta", a fin de permitir modular la cuantía exigida. En el caso que nos ocupa dicha modulación no se contempla, consistiendo la sanción, insistimos, " *en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento 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*".

En definitiva, en la mayoría de las sanciones tipificadas en el artículo 203, relativas igualmente a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, se establece expresamente una graduación atendiendo a la gravedad del daño o a la magnitud económica de las operaciones concernidas, por lo que tienen en cuenta las circunstancias particulares del caso (cabe citar los apartados 5.c) y 6.b).2º.c) primer párrafo). Nada de ello se contempla en el apartado que nos ocupa.

Es relevante indicar que así como por ejemplo el apartado 5 del mismo artículo 203 LGT sí prevé la posibilidad de baremar la sanción impuesta, teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad atendiendo a las concretas magnitudes monetarias afectadas -apartado 5.c)- dicha circunstancia no se produce en el apartado 6.b).1º. De hecho, con respecto a ese apartado 5.c) ese Tribunal Supremo se ha pronunciado en dos Sentencias en las que tiene en cuenta la necesaria motivación de la graduación de las sanciones (Sentencias de 3 de abril de 2014 -recurso de casación 791/2011- y de 8 de octubre de 2012 -recurso de casación 6112/2010-). En particular, la Sentencia de 8 de octubre de 2012 considera que la omisión o carencia de dato alguno que haga referencia a la magnitud monetaria de la operación, que en relación con dicho precepto es necesario tener en cuenta, " *pone de manifiesto una deficiente motivación de los criterios de graduación*".

De acuerdo con lo expuesto, considera mi representada que, de conformidad con lo señalado por el TC en su Sentencia 55/1996, procede expulsar la norma objeto de controversia del Ordenamiento, pues cabe afirmar que se ha producido un patente derroche inútil de coacción que convierte a la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho (FJ 8º).

Comparación con el perjuicio directo que causa la conducta consistente en la falta de atención a los requerimientos. En particular, comparación con la cuota tributaria derivada de las liquidaciones practicadas en el seno de la misma inspección y con la sanción por presentar declaraciones incompletas (por dejar de ingresar).

La vulneración que denunciemos del principio de proporcionalidad resulta evidente si comparamos la cuota tributaria derivada de las liquidaciones practicadas a mi representada por el Ayuntamiento de Granada *por un importe total de 221.168,27 euros* -una magnitud económica que sin duda sirve para evidenciar la gravedad de la infracción cometida- *con lacuantía total de 600.000 correspondiente a la sanción impuesta* bajo el artículo 203.6.b).1º LGT. Así, el importe de la referida sanción equivale, como ya dijimos, a un *porcentajesuperior al 270%* sobre la cuota liquidada. Dicho porcentaje como ya anticipamos, se duplica si se compara la sanción de 600.000 euros con la que se le impuso a mi representada por presentar incorrectamente declaraciones



(básicamente por dejar de ingresar el importe comprobado relativo a la Tasa), equivalentes al 50% de la cuota liquidada, esto es 110.584,14 euros, al amparo del artículo 192 LGT.

Resulta desproporcionado que el bien jurídico protegido por el artículo 192 LGT, que protege de forma inmediata la garantía de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos y el crédito del Estado, por haber dejado de ingresar, sea castigado con un importe muy inferior a la sanción por no contestar tres requerimientos. Resulta a nuestro juicio infundado, por irracional y desproporcionado, a lo que se suma la imposición cumulativa de dos sanciones en el supuesto que nos ocupa.

En definitiva, la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, para que resulte respetuosa con el principio de proporcionalidad, ha de atender a las circunstancias concretas del caso y, en especial, debe atender al perjuicio directo que la conducta provoca, en función del bien jurídico protegido, pues no será lo mismo que por no atender tres requerimientos relativos a unas operaciones de importe de 1.000 euros se sancione con el mismo importe que si dichos requerimientos se refieren a operaciones de importes muy superiores. Tampoco será lo mismo cuando la falta de contestación a los requerimientos se produzca en el seno de una inspección y como consecuencia de ello la deuda vaya a ser determinada por el método de estimación indirecta (art. 53. LGT) o que no lo sea; o en aquellos en los que la deuda tributaria final a ingresar sea de un importe reducido, frente a aquellos otros casos en los que, sin embargo, dicha deuda sea elevada. Todas esas cuestiones han de ser valoradas necesariamente por el legislador, desde un punto de vista constitucional, pues, en caso contrario, se castigará con la misma pena a todos los casos incluidos dentro de la definición objetiva de la infracción, sin tener en cuenta las circunstancias concretas y su individualización, imprescindible en el ámbito sancionador.

Considera esta parte que no resulta constitucionalmente admisible que el legislador ignore la magnitud económica de las operaciones sobre las que se requiere información y a las que se refiere el concreto incumplimiento, para sustituirla por otra magnitud que ninguna relación guarda con tal incumplimiento. De este modo, por exigencia del principio de proporcionalidad, la sanción a imponer podrá operar como máximo sobre tal base y no sobre otra, muy superior, y plenamente desconectada del perjuicio que pueda haberse causado. De ahí que, si dicha magnitud no se conoce, la sanción debería reducirse, e imponerse en su grado mínimo, tal y como se establece en otros apartados del artículo 203 LGT (i.e. 205 c)), pero no se contempla en el que estamos analizando.

La sanción solo tiene en cuenta el importe neto de la cifra de negocios total, sin atender al tipo de tributo aplicado, el ámbito de competencia del órgano sancionador o la comprobación concreta a la que se refiera la inspección.

Como también se expuso al comienzo de este escrito, el hecho de que para el cálculo de la cuota de la Tasa se tenga en cuenta el importe total de los ingresos brutos obtenidos anualmente en el municipio de Granada por mi representada (artículos 5 y 7 de la Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa), mientras que el importe de la sanción que es objeto de este escrito resulte de aplicar un porcentaje a una magnitud muy superior (el importe de la cifra de negocios *total* de mi representada, obtenido en todo el territorio nacional) y totalmente desconectada del incumplimiento imputado, ilustra con claridad la desproporción que denunciemos.

Resulta de nuevo evidente que no puede servir de parámetro de referencia, de forma exclusiva y automática, el contemplado en el artículo 203.6.b.1º LGT (la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción), que no guarda ninguna relación -ni directa ni indirecta- con el daño causado, sino que debe modularse y corregirse, en necesaria aplicación del principio de proporcionalidad, para adecuar la sanción a imponer al perjuicio realmente producido.

Pero es más, esta parte considera que una interpretación respetuosa con el principio de proporcionalidad requiere igualmente una valoración de la concreta gravedad de la conducta tipificada en el precepto, esto es, de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, en función del bien jurídico inmediatamente protegido. El hecho de tomar como base de la sanción la cifra de negocios de toda la actividad de la compañía no supone una mayor antijuridicidad ni tiene en cuenta el grado de culpabilidad del sujeto infractor, cuestión sobre la que incidiremos en la alegación siguiente.

La sanción ignora el principio de individualización de las penas

En conexión con lo expuesto, mi representada considera que no se respeta el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador cuando se ignora el principio de individualización de las penas, que igualmente está subsumido en el artículo 25.1 CE y en el propio artículo 178 LGT. Ese principio de individualización de las penas requiere un análisis de la culpabilidad del sujeto infractor y de la propia conducta, esto es, de las circunstancias concurrentes pues, en caso contrario, estaríamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva proscrito por nuestro ordenamiento jurídico. Aplicando lo anterior al artículo 203.6. b.1º LGT, podemos citar al menos dos



circunstancias que nos hacen concluir que la ausencia de graduación supone una vulneración del principio de proporcionalidad, como principio derivado del valor justicia que engloba el de individualización de las penas citado:

(i) no tiene en cuenta el *daño producido*, pues impone una sanción consistente en el 2% del importe *total* de la cifra de negocios, con independencia de cuál ha sido la concreta cuantía dejada de ingresar derivada de la infracción, vulnerándose igualmente, como señalaremos más adelante, el principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 CE; la sanción controvertida no tiene en cuenta el impacto que la supuesta obstrucción o resistencia a la actuación de la Administración tributaria tiene, a la vista del bien jurídico inmediatamente protegido, considerando también la deuda tributaria finalmente liquidada, de la relevancia o entidad de la infracción que se reputa cometida, tal y como pueda ser la magnitud económica de los requerimientos que no habrían sido debidamente atendidos, todo ello a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, por el mero resultado;

(ii) tampoco 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 haya podido incurrir. No puede merecer el mismo castigo quien ha actuado de forma levemente negligente, gravemente negligente o de forma dolosa, cuestión sobre la que incidiremos más adelante.

Es evidente que no se respeta el principio de proporcionalidad cuando la sanción se impone de forma automática al margen de las consideraciones relativas a la culpabilidad, gravedad de la infracción, perjuicio causado y mayor o menor reprochabilidad de la conducta, siempre en función del bien jurídico protegido.

Sobre la vulneración del principio de capacidad económica en relación con el principio de proporcionalidad

La redacción del art. 203.6.b).1º LGT asocia la cuantificación de la sanción de forma exclusiva a la capacidad económica *global* del sujeto infractor, al atender únicamente a la íntegra cifra de negocios de este último. Sin embargo, como hemos expuesto, no tiene en cuenta cualesquiera otras circunstancias concurrentes en el caso o la propia individualización de la sanción, ni la gravedad del daño, vulnerando el principio de proporcionalidad en relación con el citado principio de capacidad económica.

En este punto resulta relevante traer a colación lo señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril de 1990, que conoció del recurso de inconstitucionalidad (nº 695/1985) promovido contra la Ley 10/1985, de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963 ("**LGT 1963**") en relación con los criterios de graduación de las sanciones en materia tributaria que dicha norma introducía a través de la reforma del artículo 82 de la LGT 1963 vigente en aquel momento. Sostenían los recurrentes que el hecho de que la graduación de una sanción se realizase en atención a la capacidad económica del sujeto infractor no resultaba conforme con nuestra Carta Magna y, en concreto, con el referido principio de capacidad económica protegido por su artículo 31.1. El TC concluyó que sí es posible graduar las sanciones atendiendo al principio de capacidad económica *siempre y cuando éste no sea el único criterio de graduación empleado para ello*. En esta Sentencia el TC desestimó los argumentos de los recurrentes si bien la conclusión alcanzada resulta plenamente trasladable al caso que nos ocupa (FJ 6º, énfasis añadido):

"A) El criterio de capacidad económica del sujeto infractor es sólo uno de los ocho criterios que el art. 82 contempla para que se gradúen las sanciones tributarias atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. Ello significa ante todo que **no hay una relación unívoca, directa y automática entre capacidad económica y gravedad de la sanción**, como parecen entender los Senadores recurrentes; antes bien, según las circunstancias que concurren en cada caso, la sanción que se imponga al infractor vendrá determinada por el empleo de muy diversos criterios, y no siempre o no sólo por el de la capacidad económica del sujeto infractor. Tales criterios legales (que van desde la buena o mala fe de los infractores hasta la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se formule) **atemperan o modulan la excesividad** que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones .

La Ley parte de una previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas, **permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala** en atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables a cada supuesto de infracción tributaria . Pero, claro está, ya se entiende que **graduar supone tanto agravar como atenuar la sanción**, y ello permite, en consecuencia, no solo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas . Corolario necesario de la premisa anterior es que el criterio de la capacidad económica no juega sólo y en todo caso, como parece creerse, en perjuicio del contribuyente, sino también en su beneficio, efecto este último que resulta obligado por imperativo del art. 3.2 CC que manda ponderar la equidad en la aplicación de las normas."



En el caso que nos ocupa, sin embargo, la norma sancionadora establece un límite mínimo y otro máximo pero la Sala enjuiciadora ha entendido que el límite máximo es de aplicación automática cuando el 2% de la cifra de negocios supera el valor de 600.000 euros. En tal caso, la sanción se gradúa teniendo en cuenta única y exclusivamente el criterio de capacidad económica, sin atender a ningún otro parámetro de graduación, circunstancia que el TC tajantemente rechaza. Pero es más, ese criterio de graduación, en este caso, como venimos denunciando, no permitiría atender a la individualización de las sanciones, ni a las circunstancias particulares del caso o especial culpabilidad (protegidos también por los artículos 24.2 y 25.1 CE), por lo que no se atemperaría ni modularía de forma alguna la excesiva rigidez de la norma, resultando contraria igualmente al criterio del TC. En efecto, en el caso que nos ocupa sí existe una relación unívoca, directa y automática entre capacidad económica y gravedad de la sanción, según se ha expuesto, pues el precepto debatido solo contempla como criterio de graduación el de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que se incluya ningún otro criterio de graduación, que "atempere" o "module" la excesiva rigidez que se deriva de una aplicación mecánica de la fórmula sancionadora, infringiendo así el principio de proporcionalidad consustancial a los artículos 1.1 y 25.1 CE antes citados, en relación con el de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 CE.

A la luz del fragmento de la STC 76/1990 anteriormente citada, esta parte considera que la literalidad del precepto controvertido, que solo permite su aplicación mecánica y automática, supone una violación de los principios constitucionales de proporcionalidad en el ámbito sancionador en relación con el de capacidad económica, por no permitir, atendiendo al bien jurídico protegido, una ponderación entre la capacidad económica del obligado tributario y la gravedad o el daño derivados de la infracción cometida. Como señaló la STC 19/1988, de 16 de febrero, se trata de "*ponderar la proporción entre la medida legalmente prevista y el daño inferido en el bien jurídico tutelado*".

Lo cierto es que el precepto controvertido no se proyecta sobre el concreto comportamiento infractor, desentendiéndose por completo de él, sino que impone una sanción de forma genérica, sobre toda la actividad económica del sujeto considerado infractor, que no demuestra ni mayor culpabilidad ni mayor antijuridicidad.

Conforme a lo expuesto, resulta manifiesto que el precepto controvertido no cumple con las exigencias del principio de capacidad económica ni las del principio de proporcionalidad establecidas por el TC, siendo este motivo suficiente para plantear la oportuna cuestión de inconstitucionalidad.

Conclusión

La literalidad del precepto analizado conduce a aplicar una responsabilidad puramente objetiva, desligada de las circunstancias del caso, sin necesidad de que la Administración deba motivar su graduación, y que establece una ficción tal que anuda siempre y en todo caso la gravedad de la conducta al importe total de la cifra de negocios del contribuyente, aun cuando el elemento subjetivo del tipo no se haya proyectado, como aquí sucede, sobre la totalidad de tal cifra de negocios (de carácter supramunicipal) sino, como máximo absoluto, sobre la cifra de negocios correspondiente al municipio de Granada. A nuestro juicio, ya solo por esta razón, la sanción impuesta es manifiestamente desproporcionada.

Considera esta parte que la imposición de sanciones debe ser regulada por el legislador ponderando en todo caso las circunstancias concurrentes, al objeto de alcanzar la necesaria y debida proporcionalidad entre los hechos imputados y la responsabilidad exigida. Al no respetar el precepto objeto de debate dichas exigencias constitucionales, procede elevar la cuestión de inconstitucionalidad a la que se refiere la Providencia que motiva este escrito.

CUARTA.- Sobre la vulneración del principio de culpabilidad.

Plantea igualmente la Providencia de esa Sala el alcance del principio de culpabilidad en cuanto a la configuración normativa de la infracción por cuanto, al prever una única sanción o, como mucho, una sanción variable cuyo único elemento de determinación es la cifra de negocio, no permite valorar la conducta del sancionado a fin de aquilatar la culpabilidad en que habría incurrido. Esto es, añade, la tipificación de la infracción sí descansa en el principio subjetivo -que incumbe al intérprete determinar- pero una vez establecida esa conexión lógica, la consecuencia sancionadora no permite distinguir o atemperar la gravedad de tal conducta.

Coincide plenamente esta parte con las apreciaciones de esa Sala.

Como en el caso del principio de proporcionalidad, debemos partir de lo dispuesto en el artículo 178 LGT, que prevé que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades establecidas en esta ley. Añade que, en particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.



Las normas reguladoras en materia administrativa, a las que se remite la norma tributaria, se contienen esencialmente en los artículos 25 a 31 de la LRJSP. Cabe destacar lo previsto en el artículo 28.1 de esa Ley, según el cual sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables a título de dolo o culpa. A su vez, el artículo 29.3 de la misma Ley, al que ya nos referimos con anterioridad, prevé que, en la *determinación normativa del régimen sancionador*, se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción. La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: i) grado de culpabilidad o existencia de intencionalidad; ii) continuidad o persistencia en la conducta infractora; iii) naturaleza de los perjuicios causados; iv) reincidencia.

Como veremos, estos principios esenciales, que representan la plasmación legal de los principios constitucionales que rigen la materia, se incumplen en la definición de la infracción que analizamos y en su cuantificación.

Volviendo a la normativa tributaria, de acuerdo con el artículo 183 LGT, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley, clasificándose en leves, graves y muy graves.

Por su parte, el artículo 184 LGT califica las infracciones tributarias como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 bis de la misma norma.

Respecto de la tipificación de la infracción

En concreto, la infracción contemplada en el artículo 203 LGT se califica por el legislador como grave (apartado 2), sin contemplar circunstancia alguna de exención de responsabilidad, de mitigación o de modulación, ni al alza ni a la baja. Recordemos no obstante que el concreto supuesto aplicable al caso es el contenido en apartado 6. b.1º, introducido posteriormente 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, cuya Exposición de motivos nada aclara.

Como punto de partida, no debe olvidarse que, como ya dijimos, la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria se incardina entre las *infracciones formales*, es decir, las que de forma directa no generan perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública, sino que constituye un mero incumplimiento de obligaciones formales. Así resulta del artículo 29 LGT (titulado "*obligaciones tributarias formales*") y, en particular, de las letras f) y g) de su apartado 2, que se refieren respectivamente a la aportación de libros, registros, documentos u otra información que el obligado tributario deba conservar, y a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

De hecho, el art. 203.1 considera que se entiende producida la circunstancia de resistencia u obstrucción cuando el sujeto infractor haya realizado actuaciones *tendientes* a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Es decir, ni siquiera es necesario que se haya producido realmente el efecto de dilatar, entorpecer o impedir tales actuaciones.

Nótese que en este caso el legislador equipara, hasta confundirlos de forma indistinguible: i) el mero incumplimiento de la obligación -que es una cuestión exclusivamente fáctica- y ii) la propia tipificación jurídica de la infracción, de forma que resulta de todo punto intrascendente la intensidad del incumplimiento (total o parcial), su relevancia material y su conexión con el bien jurídico protegido. Tal bien jurídico no es otro que evitar el entorpecimiento o trastorno de la actuación administrativa, en este caso de actuaciones inspectoras. El legislador considera, sin posibilidad de prueba en contrario, que la infracción incorpora siempre y en todo caso un elemento de negligencia grave. En el modo en el que se define la infracción, no será necesario que el aplicador de la norma lleve a cabo labor probatoria alguna, siendo bastante la imputación a un sujeto concreto del incumplimiento que constituye la infracción, dado que son la misma cosa. Tampoco será necesaria motivación del acto de imposición de la sanción puesto que bastará con constatar el incumplimiento (cuestión meramente fáctica) para asociarlo al ilícito tipificado y la sanción se imponga, todo ello con un automatismo férreo.

De hecho, la formulación legal de esta concreta infracción provoca un inaceptable apriorismo que tiene por concurrente la culpabilidad a través de la mera constatación de un hecho objetivo, es decir, del incumplimiento de una obligación formal. A nuestro entender, no es constitucionalmente lícito prescindir del concreto juicio sobre la conducta del sujeto infractor, y su relevancia en función del bien jurídico protegido, para sustituirlo por un juicio de culpabilidad estandarizado, predeterminado por el legislador y calificado como grave, que considera que concurre siempre y en todo caso. Así, el ilícito consistente en resistencia u obstrucción resulta inmediatamente contrario al derecho a la presunción de inocencia (artículo 24.2 CE), por haber destruido el legislador tal presunción *a limine*.



A estos efectos, debemos señalar que el derecho a la presunción de inocencia rige no solo en el ámbito penal sino también en el ordenamiento sancionador, según se ha reconocido por el Tribunal Constitucional (STC 117/2002, de 20 de mayo o 76/1990, de 26 de abril a la que a continuación nos referiremos). Igual puede predicarse de los principios informadores del derecho penal, que son trasladables al ámbito administrativo, y en particular el principio de culpabilidad (STC 76/1990, de 26 de abril o STC 246/1991, de 19 de diciembre).

En efecto, tiene señalado nuestro TC que *"no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones"* (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8).

En otros términos, la constatación de un incumplimiento no debe acarrear, a nuestro juicio, la comisión automática de una infracción tributaria y, desde luego, no es necesariamente indicativo de culpabilidad o intencionalidad.

Además de lo anterior, del modo en que está regulada la infracción se castigará *de igual manera un supuesto de resistencia u obstrucción nimio e intrascendente que otro de máxima intensidad*, a igualdad de cifra de negocios entre cualesquiera sujetos. Esta consecuencia provoca distintas vulneraciones con transcendencia constitucional: en primer lugar, más allá del derecho a la presunción de inocencia, se cercena del mismo modo el derecho a la defensa (artículo 24.2 CE), puesto que no se contempla modo alguno en el que puedan alegarse circunstancias que eximan de responsabilidad, la modulen o la mitiguen; en segundo lugar, se mutila el principio de individualización de las penas, ya que se tratarán todos los casos por igual, con independencia de la conducta de cada sujeto infractor; en tercer lugar, e inmediatamente conectado con lo anterior, la calificación legal de la infracción como grave determina que no pueda distinguirse la existencia de una negligencia leve, grave o un comportamiento doloso que, a todas luces, no deberían recibir el mismo tratamiento, particularmente a la vista del bien jurídico protegido y su concreta transcendencia en el procedimiento inspector de que se trate.

Diríase que el legislador ha pretendido a toda costa configurar esta concreta infracción, no con carácter inicial sino ya en el año 2012, con carácter meramente recaudatorio y de modo instrumental respecto de la obligación material de contribuir, para reiterarla, por el posible peligro abstracto que para su cumplimiento pueda suponer, a pesar de que la conducta consistente en dejar de ingresar ciertamente recibe un tratamiento sancionador separado.

En efecto, la LGT contiene herramientas suficientes para garantizar que toda actuación inspectora culmine con éxito desde el punto de vista de la defensa de los intereses generales y del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tanto con la colaboración del obligado tributario como sin ella, incluyendo mecanismos tales como la estimación indirecta, de forma que se evite cualquier posible perjuicio económico, eliminándose este riesgo. También los comportamientos tipificados por el legislador darán lugar en estos supuestos de defecto de ingreso a sanciones autónomas, directamente asociadas al perjuicio económico causado. Reiteramos que así ha sucedido en este caso en el que, en la regularización tributaria practicada, se liquidó la cuota correspondiente y los intereses debidos, imponiéndose además la sanción contemplada en el artículo 192 LGT, equivalente al 50% de la cuota.

La imposición de una sanción adicional y distinta, como consecuencia de una infracción formal -ajena al perjuicio económico causado, que fue sancionado separadamente-, carece de justificación en los supuestos en los que las actuaciones inspectoras culminan precisamente con la imposición de una sanción pecuniaria asociada directamente a tal perjuicio. De hecho, este supuesto bordea, si no cae de lleno, en la prohibición del *bis in idem* por cuanto la concreta configuración de la infracción por resistencia y obstrucción, que ciertamente no atiende al bien jurídico protegido por las razones expuestas -al ignorar los principios de proporcionalidad y culpabilidad, desentendiéndose de ellos- incide en realidad sobre la misma conducta, es decir, la generación de un perjuicio económico, tipificada separadamente. En otros términos, conceptualmente pueden distinguirse dos bienes jurídicos distintos entre, por un lado, las infracciones motivadas por la provocación de perjuicios económicos y, por otro, las infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales. No obstante, la concreta configuración de la infracción por resistencia u obstrucción, en cuanto resulte de aplicación el régimen de cuantificación basado en la cifra de negocios, queda radicalmente desnaturalizada respecto del bien jurídico pretendidamente protegido para convertirse en indistinguible de una infracción por causación de perjuicios económicos. Así, la infracción por resistencia u obstrucción no se sanciona por su propio desvalor sino considerando su función accesoria respecto de la obligación material de ingresar.



De acuerdo con lo visto, a pesar de que el legislador mantiene formalmente la vigencia y aplicación del principio de culpabilidad en la configuración del régimen sancionador en la LGT, su concreta regulación en el caso del artículo 203.6.b.1º lo degrada de tal forma que queda manifiestamente transgredido.

Respecto de la graduación de la sanción

En la concreta cuantificación de la sanción a imponer se manifiesta del mismo modo el automatismo férreo que antes denunciábamos, dado que no se atiende más que a la cifra de negocios del sujeto infractor, que difícilmente guarda una relación lógica o racional alguna con el bien jurídico protegido por el tipo del ilícito administrativo, de índole formal.

La norma no atiende a ninguna de las circunstancias que puedan concurrir en el supuesto de hecho, ni la trascendencia o relevancia de la conducta infractora respecto del desarrollo de las actuaciones inspectoras ni la intensidad de la infracción a la vista del bien jurídico protegido. No se contempla circunstancia alguna, agravante, atenuante o eximente, que pueda modular la sanción a imponer en función del criterio de culpabilidad.

De hecho, como ya hemos referido, el artículo 203.4 LGT determina que la desatención en plazo de requerimientos en general se sanciona con una multa pecuniaria fija que se duplica en cada escalón, del primero al tercero y último. Así, se prevé un escalón inicial de 150 euros (primer requerimiento), asciende al doble (300 euros en segundo requerimiento) y alcanza 600 euros, el doble del anterior (tercer requerimiento). Sin embargo, en el supuesto que nos ocupa (art. 203.6. b.1º) estas cuantías fijas se tornan variables en función de la cifra de negocios y llegan a un límite máximo que es nada menos que mil veces superior al de la desatención general de un tercer requerimiento. No es posible racionalmente comprender cómo exactamente el mismo comportamiento tendente a entorpecer o dilatar la actuación administrativa puede llegar a ser exactamente 1.000 veces más grave cuando se produce dentro de un procedimiento inspector. No acertamos a vislumbrar cuál pueda ser la justificación de esta descomunal agravación, ni desde el punto de vista de la proporcionalidad de la fijación legal de la cuantía de la sanción ni desde el punto de vista de la predeterminada culpabilidad del sujeto infractor, siempre grave según la norma (art. 203.2 LGT) para todos los supuestos contemplados en el precepto. Como ya hemos señalado, nos encontramos ante un "*derroche inútil de coacción*" (en palabras del TC) que desemboca en una manifiesta arbitrariedad del legislador.

Por ello, no resulta a nuestro juicio constitucionalmente viable que, a pesar de su amplio margen de actuación, el legislador pueda establecer una ficción legal que imputa una mayor culpabilidad o una mayor antijuridicidad a la conducta del contribuyente, hasta límites desmesurados, mediante su exclusiva asociación a la cifra de operaciones, en los términos objetivos que regula la norma. Ciertamente, nos resulta indudable que la norma va mucho más allá de lo necesario, en función de su presunto objetivo, para justificar su propia existencia.

Como ya hemos señalado, el caso concreto que nos ocupa representa un supuesto paradigmático en el que se manifiesta desde otro punto de vista la absoluta desconexión que criticamos entre infracción y sanción al referirse la liquidación administrativa que se sitúa en el origen de este litigio a un impuesto *municipal* (tasa de ocupación del dominio público local) mientras que la cifra de negocios considerada como base de cálculo de la sanción es de ámbito *nacional*. Más aún, en el caso de entidades que también operen más allá de nuestras fronteras, la cifra de negocios podría incluso venir referida a un ámbito supranacional, sin relación o incidencia alguna con la infracción cometida.

Como ya vimos, consideramos que esta desconexión entre tipo infractor y sanción asociada se manifiesta especialmente por comparación con otros ilícitos contenidos en la misma Ley -e, incluso, dentro del mismo precepto-, que pueden dar cabida al principio de culpabilidad (y también de proporcionalidad), en dos ámbitos diferenciados, más allá del caso de la desatención general de requerimientos (art. 203.4 LGT), ya referida.

Nos referimos, en primer lugar, a la incorporación de la preposición "hasta" (que encontramos, entre otros en el apartado 5 del artículo 203 LGT), que indica el límite máximo de una cantidad variable, de forma que, entre los extremos mínimo y máximo, no necesariamente el hecho de que la cifra de negocios lleve a tal límite superior determina, siempre y en todo caso, que deba operar ese límite máximo. Será por ello ineludible motivar específicamente la imposición de una determinada sanción so pena de resultar nula. Esta preposición "hasta" está ausente en la configuración de la sanción que nos ocupa, de forma que, de nuevo, el automatismo es insoslayable.

En segundo lugar, con mayor evidencia aún, la base de cálculo de la sanción se refiere al total de la cifra de negocios del contribuyente, mientras que en el caso que nos ocupa la obligación tributaria principal regularizada por la inspección es de ámbito municipal, manifestándose una desconexión entre magnitudes racionalmente inexplicable. No coinciden por ello los ámbitos espaciales en los que se proyecta la infracción y el desvalor de la conducta que, desde este punto de vista, solo puede tener trascendencia igualmente



municipal. En el caso concreto no se desatendió un requerimiento de un impuesto estatal sino local, de un concreto municipio, por lo que fracasa el precepto al no referirse al conjunto de las operaciones que concretamente hayan originado la infracción (como sí ocurre en otros apartados del mismo artículo 203, como el 5.c) por ejemplo, entre otros). En este caso tal cifra de negocios solo podría referirse a los ingresos brutos facturados en el municipio concreto (Granada) pero nunca al conjunto de las operaciones en todo el territorio nacional. Se imputa una infracción de un tributo local pero se cuantifica en el marco nacional.

A nuestro juicio, el legislador ha incurrido en un exceso injustificado e injustificable en la determinación de la sanción a imponer, prohibido constitucionalmente, constituyendo un derroche inútil de coacción.

Desde otro punto de vista, como ya hemos señalado en la alegación anterior, tampoco puede entenderse racionalmente que la cuantificación de la sanción sea desproporcionadamente superior en el seno de actuaciones inspectoras (apartado 6 del artículo 203 LGT) que en otras actuaciones administrativas de orden tributario diferentes de las anteriores (art. 203 LGT, apartados 4 y 5). De nuevo, no cabe apreciar mayor culpabilidad ni antijuridicidad de la conducta en un caso o en otro, en función del bien jurídico protegido, de posibilitar el desarrollo de los procedimientos tributarios de que se trate.

Finalmente debemos señalar que la desproporción que denunciemos se manifiesta igualmente respecto del límite mínimo de 20.000 euros puesto que, cuando la aplicación del 2% sobre la cifra de negocios arroje un resultado inferior a este importe, se aplicará automáticamente el límite mínimo. De esta forma, el límite inferior constituye una agravación encubierta de la sanción a imponer, de nuevo ajena a las exigencias de proporcionalidad y culpabilidad. Es decir, a tenor de esta regulación, el sujeto infractor en este caso presenta, *ex lege*, una culpabilidad *mayor* que si su cifra de ingresos fuera superior. A nuestro juicio, la invocación del principio de seguridad jurídica nunca puede ser bastante para superar este dislate.

En el fondo, la graduación de la sanción objeto de debate es inexistente puesto que se fija de forma automática lo que, a la postre, supone la exigencia de una responsabilidad objetiva, al menos en cuanto a la graduación de la sanción, que conculca lo exigido por el artículo 25.1 CE. Recordemos que, como señala el TC en su Auto 237/2012, de 11 de diciembre, el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas pues, en la medida en que la sanción administrativa es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, resulta inadmisibles en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa.

Dicha responsabilidad objetiva en cuanto a la graduación de la sanción vulnera igualmente el principio de proporcionalidad al que ya nos hemos referido en apartados anteriores, en relación con el propio principio de culpabilidad (principios recogidos tanto en el artículo 25.1 CE ya citado, como implícitos también en las exigencias de justicia como valor superior del ordenamiento jurídico contempladas en el artículo 1.1 CE y de respeto a la dignidad de la persona humana y los derechos que le son inherentes como fundamento del orden político y de la paz social), al atribuir efecto agravante de la pena a una única circunstancia fáctica resultante de un cálculo matemático (que el 2% del importe neto de la cifra de negocios supere los 600.000 euros) que, por su configuración, no supone una mayor culpabilidad del justiciable (responsabilidad objetiva).

Por las razones expuestas, considera esta parte que procede elevar la cuestión de inconstitucionalidad [...]"

TERCERO.- Observaciones que nos permiten apreciar que el artículo 203.6.b) 1 LGT , en la redacción aplicable al caso, podría incurrir, en principio, en infracción del principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), por su desproporción con la conducta sancionada y con otras semejantes.

La proporcionalidad, como concepto general, presupone conceptualmente una comparación, esto es, surge de una puesta en conexión o ponderación entre términos, de suerte que es consustancial a su apreciación, en cualquier orden, incluso no jurídico, que la proporción se establezca "*de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí*", según el diccionario de la Real Academia Española, en una aproximación al concepto meramente gramatical.

En el campo más específico del Derecho y, aún más, del Derecho sancionador, sea penal, sea administrativo, la relación entre la conducta tipificada como delito o infracción y su respuesta punitiva ha de ser proporcional, ha de observar una correspondencia (aun partiendo de la mayor libertad del legislador, reiteradamente manifestada por el propio Tribunal Constitucional), con los solos límites extrínsecos de orden constitucional, para configurar las infracciones y las sanciones que merecen.

Esa medida o canon comparativo, a su vez, permite examinar la relación delito-pena o infracción-sanción, en vistas a su proporción debida -con transcendencia constitucional, en lo que ahora importa-, desde varias perspectivas diferentes, pero compatibles entre sí.

En un principio, y según la propia doctrina constitucional, invocada aquí por el Ayuntamiento de Granada en el trámite conferido, es potestad propia y natural del legislador, directamente derivada del principio democrático,



la libre determinación por ley del juego de la proporción entre una conducta ilícita y su castigo. Pero incluso el legislador podría incurrir, potencialmente, en desviaciones de la debida proporción, con relevancia constitucional, dando lugar a lo que el propio Tribunal Constitucional denomina con gran expresividad "*derroche inútil de coacción*". Así, la STC 55/1996, F.J. 8, indica lo siguiente:

"Cuando se trata de analizar la actividad del legislador en materia penal desde la perspectiva del criterio de necesidad de la medida, el control constitucional debe partir de pautas valorativas constitucionalmente indiscutibles, atendiendo en su caso a la concreción efectuada por el legislador en supuestos análogos, al objeto de comprobar si la pena prevista para un determinado tipo se aparta arbitraria o irrazonablemente de la establecida para dichos supuestos. Sólo a partir de estas premisas cabría afirmar que se ha producido 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".

En nuestra opinión, se hace difícil llegar a la conclusión, *prima facie*, de que una pena o sanción es desproporcionada o excesiva si se toma como único término de comparación la gravedad intrínseca o material, en sí misma, de la conducta ilícita, toda vez que tal gravedad es concepto indeterminado *a priori* que remite a menudo a juicios de valor metajurídicos, de sensibilidad social o de relevancia de la lesión de bienes jurídicos protegidos que merecen una condigna respuesta punitiva, que sólo al legislador le es permitido, por potestad propia, apreciar en la definición abstracta de los tipos.

Si la sanción penal (en sentido amplio) establecida por la ley comporta el compromiso o afectación de derechos fundamentales -como por ejemplo, mediante las penas privativas de libertad previstas en las leyes penales- habrá de ser especialmente cuidadoso en la determinación de éstas, uno de cuyos cauces para ello, esto es, para hacer efectiva la proporcionalidad debida, es la atribución al aplicador o intérprete de la norma, incluido el juez en toda clase de procesos, de posibilidades alternativas que singularicen los grados de antijuridicidad o culpabilidad y que, en el enjuiciamiento debido, puedan optar, dados los hechos y circunstancias, por la solución menos gravosa de entre varias posibles, atemperando el *quántum* final de la sanción si la conducta o la culpabilidad así lo aconsejan.

Ahora bien, la proporcionalidad también puede sopesarse, desde otra perspectiva que también reclama nuestro interés, teniendo en cuenta la sistemática o estructura interna de la propia ley en que la norma o concreto precepto se inserta, campo en que es más fácil, o más objetivo, encontrar casos de posible incongruencia, disparidad inexplicable o eventual exceso punitivo, lo que se podrá dar cuando a conductas semejantes o con muy ligeras variaciones entre ellas se le atribuyen sanciones significativamente dispares, que no obedezcan a una concreta y justificada razón (en tal sentido, la anterior cita de la STC 55/1996).

Tal sucede, en nuestra opinión, con el tipo sancionador concreto que se castiga en el artículo 203.6.b) 1 LGT, que como hemos dicho, para una cifra de negocios dada del expedientado, da lugar, únicamente, a la imposición de 600.000 euros de multa, sin ninguna posibilidad de alternativa o disminución, concepto sobre el que más adelante nos detendremos.

Esa desproporción, en nuestra opinión, se podría *prima facie* apreciar -y este es el núcleo de nuestras dudas jurídicas al respecto- tomando en consideración:

a) Que en este particular caso, el hecho sancionado es la comisión de una infracción de las denominadas *obligaciones formales*, de carácter tributario, definidas y caracterizadas por la Ley General Tributaria, en el artículo 29, siendo así que, por ejemplo, se puede imponer un castigo extraordinariamente superior por no contestar a tres requerimientos de la Administración, en determinadas situaciones, como las del caso examinado, que por no haber efectuado la oportuna autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o haberla formulado incorrecta o extemporáneamente.

b) Que las obligaciones formales que se imponen a los contribuyentes son, obviamente, instrumentales de las sustantivas o de fondo, esencialmente la de satisfacer los tributos debidos, conforme a la ley y de acuerdo con la capacidad económica, en las que se materializa y hace efectivo *el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos...* (art. 31.1 CE), en el sentido de que tales obligaciones formales no se exigen autónoma o abstractamente, sino con miras a la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria en cada caso procedente. En otras palabras, las obligaciones formales son inseparables de las de fondo, a cuyo más adecuado, tempestivo, normal y preciso cumplimiento propenden, razón que determina, sin problema dogmático general, que su infracción pueda determinar consecuencias sancionadoras.

Así lo explica el propio artículo 29 LGT, cuando declara: "*1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.*"



2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: ... (que se ordenan de las letras a) a i), *numerus clausus*) [...]".

De dicho precepto legal destaca, pues, la conexión instrumental o teleológica directa entre la observancia de estas obligaciones formales, autónomas - en tanto son exigibles al margen de la obligación sustantiva e incluso antes de que ésta se perfile- y cuya infracción es susceptible de dar lugar a sanciones, y del desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. Pese a no ser de gran claridad la norma indicada, tal vínculo conecta el cumplimiento de las obligaciones formales no pecuniarias, en el enunciado legal - normalmente, de hacer o *no hacer*- con la obligación de pago de los tributos debidos, conforme a la ley.

c) Así, el adecuado ingreso en concepto de impuestos y otros tributos -como aquí lo es la tasa de utilización del dominio público municipal establecida en el artículo 24.1.c) del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, está garantizado, de forma anticipatoria, entre otras medidas, con la regulación de un régimen sancionador en respuesta a la comisión de infracciones formales que, en suma, dificultan o entorpecen la labor comprobadora de la Administración.

De este modo, uno de los factores razonables de proporcionalidad -no el único- es el que conecta o compara la deuda tributaria finalmente exigida a ENDESA ENERGÍA, así como la sanción por dejar de ingresarla, con la sanción tipificada en la ley fiscal como respuesta punitiva al quebrantamiento o incumplimiento de los deberes formales de toda índole y, en este concreto asunto, el de dar respuesta exacta, completa y puntual a los requerimientos dirigidos a tal fin liquidatorio por parte del Ayuntamiento de Granada que gestiona y exige la tasa municipal aquí concernida (art. 203.6 LGT).

Pues bien, a la entidad mercantil recurrente se le exigió, de acuerdo con el expresado artículo 24.1.c) del TRLHL y con la ordenanza municipal correspondiente, el importe de la tasa de tres ejercicios, 2008, 2009 y 2010, por la " 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".

d) La liquidación resultante de la referida inspección, emprendida por el Ayuntamiento de Granada, en concepto de tasa municipal, desembocó en una deuda tributaria cuya cuota global ascendió a 221.168,27 euros, por los tres periodos anuales comprobados (49.387,12 euros del acta de disconformidad nº 1183/2012, 61.557,50 euros del acta nº 1184/2012 y 110.223,65 euros del acta nº 1185/2012).

En contraste con dicha suma pecuniaria, la sanción por quebrantamiento de la obligación formal de información relacionada con la exacción de ese tributo, la de desatender los requerimientos formulados al respecto, ascendió, como es sabido, a 600.000 euros, esto es, aproximadamente un 271 por 100 del importe de la obligación principal que se liquida, sólo en concepto de cuota.

En esa notable disparidad vemos una desproporción o desajuste difícilmente explicable, pues la multa fija aplicada por no atender ciertos requerimientos (la del artículo 203.6 LGT) casi triplica la deuda tributaria a cuyo establecimiento tendía la obligación de informar cuya infracción se castiga.

Esta es, sin embargo, en todo caso, una *ratio* en cierto modo engañosa, pues la infracción del artículo 203.6 LGT se responde con una multa fija e inmutable, aun cuando la deuda tributaria fuera mayor o menor. Esto es, suponiendo que la tasa procedente por la utilización del demanio municipal de los tres ejercicios -que asciende al 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las empresas explotadoras de servicios de suministros- fuera, por caso, de la mitad de la establecida (toda vez que los ingresos brutos de facturación en el municipio no necesariamente están en progresión o relación constante con la cifra de negocios global de la empresa), esto es, ascendiera a 100.000 euros, la multa correspondiente a la desatención de los requerimientos objeto mediato de esta litis se mantendría en los mismos 600.000 euros, agravando así la abismal distancia entre ambas magnitudes, pues la correspondiente a no autoliquidar o a facilitar datos para liquidar coincidiría con la base de la sanción y sería de 50.000 euros (12 veces menos que la multa aquí objeto de enjuiciamiento en este proceso).

Expresado en otras palabras, en el caso que nos ocupa, el establecimiento por ley de una obligación de hacer, en este caso de facilitar información puntual y completa a uno o varios requerimientos de la Administración, no puede conllevar, en caso de incumplimiento, una consecuencia más inusualmente gravosa para el sujeto pasivo en la relación tributaria que la que castiga el hecho, más grave obviamente, de no cumplir, por completo, la obligación principal, la del pago de la deuda tributaria.

Dado el carácter instrumental o teleológicamente ordenado a la aplicación de los tributos, para su correcta consecución, a través de la cual se encauza el deber de todos de contribuir del artículo 31.1 CE, la ley penaliza también a quien entorpece u obstaculiza -o lo intenta meramente- la labor de la Administración de que se trate para determinar dicha deuda. Sin embargo, como veremos, es mucho más severa e implacable, en el caso



debatido, la sanción de 600.000 euros que ahora es objeto de nuestra atención -tomando en consideración la conducta omisiva que se castiga- que la pertinente por el deber mismo de declarar en plazo e ingresar la deuda tributaria procedente mediante autoliquidación (art. 191 LGT), cuya aplicación común es del 50 por 100 de la base de la sanción, normalmente constituida por la cuota.

Ello significa, además, que la conducta supuestamente más grave, que da lugar a la infracción tipo del régimen que estatuye la LGT, la consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria debida mediante autoliquidación o declaración (arts. 191 y 192 LGT) -conducta idéntica o sustancialmente semejante a la que constituye el tipo infractor en el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal- será castigada, para el caso en que no concurren circunstancias modificativas, con 600.000 euros solo en el caso de que la deuda que se deja de ingresar fuera de 1.200.000 euros, conducta que, a primera vista, es mucho más grave, más ofensiva para la cosa pública, que la que nos ocupa y, sin embargo, menos severamente reprimida. Al preverse para esa conducta tipo -que refleja un disvalor más acusado, a nuestro juicio, que el de las infracciones formales-, una multa proporcional a la deuda tributaria dejada de ingresar, no sólo hay una desavenencia estructural entre la respuesta penal o sancionadora en uno y otro caso, sino que tal correspondencia entra ambas sanciones, por tratarse de multas proporcionales, acusa un mayor desajuste o desvío en el caso en que lo dejado de ingresar sea menor.

e) Es de advertir que, además de la exigencia de la tasa debida, también se impusieron ENDESA ENERGÍA sendas sanciones de multa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 LGT, que sanciona el hecho de incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, sanción que no ha ofrecido dudas en este asunto de que es compatible con la del artículo 203 LGT, con consecuencia de que las sanciones se acumulan y se suman sus respectivos importes.

La sanción impuesta, conforme a la ley, al obligado tributario, por la comisión de esa infracción tipificada en el artículo 192 LGT -que es paralela u homogénea a la ya indicada del artículo 191 LGT, con la única diferencia de que el artículo 192 se refiere al incumplimiento del deber de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones -por razón de la diferencia en el sistema de gestión del tributo de que se trate, ya que en este caso la determinación del *quantum* de la deuda lo realiza la propia Administración, a partir de la información suministrada por el sujeto pasivo, mediante liquidación-, consiste también en multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía resultante de la adecuada liquidación del tributo, esto es, del importe dejado de ingresar.

Abstractamente considerada, cabría, para una misma relación jurídico-tributaria, examinada sinópticamente en todos sus aspectos material y formal, el incumplimiento de un deber de ingresar de, por ejemplo, 1.200 euros, de donde derivaría una multa del 50 por 100, esto es, de 600 euros (arts. 191 o 192 LGT, calculada en proporción aritmética al *quántum* del incumplimiento del deber tributario sustantivo o básico), cantidad mil veces inferior a la única prevista para la infracción formal o instrumental de aquella, del artículo 203.6 LGT.

f) Coincidimos con la empresa recurrente en su queja de que el importe de la efectiva sanción de multa impuesta por razón de la infracción del artículo 192 LGT, que ascendió a 110.584,14 euros (24.693,56 euros correspondientes al ejercicio 2008; 30.778,75 euros del ejercicio 2009 y 55.111,83 del año 2010), es desproporcionada, por excesiva, con la correspondiente a otra obligación formal incumplida y de menor rango o gravedad, de menor reprochabilidad, en todo caso si se toma en consideración la transcendencia o entorpecimiento que una y otra suponen para la acción comprobadora y liquidadora de la Administración (la ya repetida de 600.000 euros). Todo ello al margen de la cuestión, no debatida aquí, de si el tipo infractor del artículo 192 LGT no embebe o, al menos entra en colisión concursal con el del artículo 203.6 LGT, al menos en algunos aspectos de la información que ha de facilitarse (véanse, al respecto, las diferentes conductas del propio artículo 203.6 LGT, distintas de la que nos ocupa ahora).

Así, si se comparan las cuotas tributarias derivada de las liquidaciones practicadas por la tasa de utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales a ENDESA ENERGÍA, por el Ayuntamiento de Granada, relativa a los tres años 2008, 2009 y 2010, que ascienden a 221.168,27 euros, con la multa de 600.000 correspondiente a la sanción impuesta por la infracción formal del artículo 203.6.b).1º LGT, ésta constituye un porcentaje superior al 270% sobre la cuota liquidada, y en esa desproporción o exceso reside, a nuestro criterio, una infracción del principio de proporcionalidad constitucionalmente relevante, por lesión concorde del principio de legalidad en materia penal (art. 25 CE).

g) Si el juicio comparativo de magnitudes económicas se efectúa con las sanciones impuestas a ENDESA ENERGÍA por no presentar de forma completa la declaración (tipificada en el art. 192 LGT) -110.584,14 euros-, el porcentaje expresado antes se duplica, superando el 540%, lo que, a nuestro parecer, hace aún más patente la



desarmonía entre las dos infracciones en lo que respecta al muy diferente tratamiento punitivo de las sanciones que les corresponden.

Esta comparación, y la conclusión a que llegamos al respecto, no nos resulta impertinente, pues la propia ley fiscal otorga mayor relevancia al bien jurídico protegido por la infracción tipificada en el artículo 192 LGT que al que aspira a garantizar, con su represión, el artículo 203.6.b), 1º LGT, para un caso como el aquí contemplado.

Sin ánimo de abordar o terciar en discusiones dogmáticas sobre la naturaleza y entidad del bien jurídico en juego cuando se castigan las infracciones formales, es pacífico al menos que el valor tutelado por el artículo 192 LGT no se limita a reprimir la inobservancia de una mera obligación formal, más o menos conexa con la obligación principal o de fondo, sino que es ésta misma la que se tutela y garantiza, si bien lo sea de un modo reflejo u oblicuo.

Prueba demostrativa de esta afirmación, que a nuestro juicio se impone como conclusión, se impone si se tiene en cuenta que el tipo sancionador previsto en el artículo 192 LGT no sólo opera en algunos casos, aquellos en que esa declaración o aportación documental obligatoria se omite por completo, no se presenta, sino que comprende también, en correlación con el tipo anterior, el del artículo 191 LGT -paradigma o tipo básico de la infracción por incumplimiento del deber principal- el caso de presentación de información que no sea *de forma completa y correcta*, exigencia dirigida estrictamente al incumplimiento de la obligación material de pago.

En otras palabras, el hecho de no declarar los hechos y datos pertinentes, esto es, los de signo económico precisos para que la Administración pueda efectuar la liquidación, excede la mera infracción de un deber formal, para asegurar de un modo directo y necesario el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a la ley (art. 31 CE).

Por este motivo, el legislador ha asociado, en el artículo 192 LGT, como en otros tipos semejantes, el aquí aplicado a ENDESA ENERGÍA, la magnitud del incumplimiento con la del efecto que a través de él se ocasiona a la Hacienda pública, ya que toma como base de la sanción "*... la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados*".

Por el contrario, de forma diametralmente opuesta, el bien jurídico que de forma inmediata y directa protege la infracción tipificada en el artículo 203.6.b), 1º LGT discurre en otro plano finalista, también definido legalmente, que es el de facilitar a la Administración la información requerida para que pueda realizar su actividad de inspección y comprobación de forma adecuada y puntual. No en vano, el artículo 203 incluye una multiplicidad de conductas diferentes, si bien conectadas todas ellas bajo la rúbrica general de entorpecer actitudes o efectos de "*resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*".

El propio precepto aclara, a renglón seguido, qué ha de entenderse por tales circunstancias merecedoras de sanción:

"...Se entiende producida esta circunstancia 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".

A continuación, afirma el precepto:

"...Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas...".

Esto es, se trata de conductas diversas y de definición abierta, enumeradas a título ejemplificativo, que se castigan en tanto el infractor se propone o propende (aunque no lo consiguiera) el entorpecimiento, la dilación o la obstaculización de las actuaciones administrativas.

Por tanto, de su propio estatuto y configuración legislativa, resulta que el referido incumplimiento del artículo 203 LGT se sanciona autónomamente, esto es, prescindiendo por completo del resultado o influencia que en la comprobación abierta pudiera ocasionar la desatención a los requerimientos formulados - modalidad afectada en este caso, además, por las múltiples formas de incurrir en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria- para los fines de prontitud y corrección de la actividad administrativa. Prueba demostrativa de ello es que la infracción se consuma desde que se produce el hecho determinante, al margen de la conclusión del procedimiento de comprobación con el que se relaciona (a tal efecto, el cómputo de la prescripción en el ejercicio de la facultad sancionadora arranca desde la comisión de la infracción, sin conexión con la terminación del procedimiento dirigido a determinar la deuda tributaria, conforme a lo previsto en el artículo 189.2 LGT).



No obsta a tal conclusión el hecho de que, en la concreta tipificación de ciertas sanciones de las previstas bajo esa propia rúbrica en el artículo 203 LGT, se impongan multas pecuniarias fijas o proporcionales, teniendo en cuenta para ello distintos grados de gravedad o intensidad de la conducta, pues como veremos seguidamente, la cuantía de las multas exigidas es extraordinariamente más benigna en estos casos y, en ninguno de ellos, de multa fija de tan desahogado alcance como la establecida en el artículo 203.6.b), 1 LGT, la de 600.000 euros para el caso debatido, en función de la cifra de negocio del infractor, único canon legal que propicia su determinación.

Por lo tanto, cabe concluir que, siendo de mayor intensidad y relevancia, más merecedor de protección, en suma, el bien jurídico protegido a cuya tutela acude la primera de las sanciones impuestas (art. 192 LGT), nos encontramos en un caso como el presente en que la sanción que, sumada a la anterior, castiga un incumplimiento formal (art. 203.6.b), 1º LGT) es desmesuradamente superior a la primera, por no ingresar, hasta casi sextuplicar, en este concreto caso, el importe de aquélla.

CUARTO.- Análisis de comparación entre la respuesta sancionadora que, para este caso, establece el artículo 203.6.b), 1 LGT, y la prevista para otras

infracciones formales de mayor o equivalente importancia (arts. 198 a 201 LGT).

Siguiendo la sistemática propuesta por la parte recurrente en casación, en el trámite de alegaciones ofrecido, al que ahora damos respuesta, resulta conveniente poner de relieve, también, el diferente tratamiento punitivo que la ley fiscal prevé por la comisión de la infracción que ahora nos ocupa -sin margen alguno de apreciación, de 600.000 euros, para quienes desarrollen actividades económicas y el 2 por 100 de su cifra de negocios, sea igual o superior a 600.000 euros- en relación con otras conductas, generalmente omisivas, también de índole formal, conforme a lo tipificado para ellas en los artículos 198 a 201 LGT (luego veremos, también, las disparidades abismales en las distintas infracciones del muy prolijo artículo 203 LGT, incluso entre las distintas conductas previstas en el apartado 6 del precepto.

a) El artículo 198 de la LGT dice así: *"Infracción tributaria por 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"*.

Su apartado 1 tipifica el hecho de no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción base consiste en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Comparadas dichas conductas con la castigada en el procedimiento de que dimana esta casación, la sanción impuesta por el art. 203.6.b).1º LGT, incluso en su importe mínimo (20.000 euros), supone multiplicar por 100 la sanción impuesta en el primer caso, y por 50 la sanción impuesta en el segundo. Si hacemos esa comparación partiendo del importe máximo -y aquí real- (600.000 euros) el abismo es aún mayor, siendo 3.000 veces superior a la primera de las sanciones y 1.500 veces a la segunda.

En el caso de que se trate de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT -conducta emparentada muy directamente con aquella por la que fue sancionada la empresa recurrente, si bien represora de incumplimiento de deberes imputables a terceros, dado el objeto sobre el que recae la inobservancia o desatención-, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

En tal caso, el importe máximo con el que se sanciona la conducta (infracción formal) coincide con el mínimo sancionador del artículo 203.6.b).1 LGT, cuando en ambos casos el bien jurídico protegido es el mismo -o, si se quiere, semejante u homogéneo- el de facilitar información a la Administración tributaria para no entorpecer o dilatar su labor comprobadora.

En todo caso, si se comparan los importes mínimos o máximos de las sanciones de uno y otro de los artículos (300 frente a 20.000 euros, en los importes mínimos; y 20.000 frente a 600.000, en los máximos), nos encontraríamos nuevamente ante una desproporción enorme, en el último caso de un 3.000 por 100. Ello sin considerar que la sanción se impone por cada dato no declarado, sin tomar en consideración la magnitud económica basada en la cifra de negocios de la persona o empresa incumplidora. En tal sentido, cabe ilustrar con un ejemplo que, si una gran empresa, con una extraordinaria cifra de negocios, se limita a no facilitar un solo dato, la multa sería de 20 euros -30.000 veces menor a la aquí exigida-.



Es necesario advertir, además, que la estructura punitiva del precepto abre al intérprete y al juzgador un margen amplio de apreciación de la gravedad de la conducta y de la culpabilidad, sea por dolo o por negligencia, del incumplidor, lo que le permite ponderar todas las circunstancias del caso y atemperar tales elementos objetivos y subjetivos a lo realmente acaecido, margen o apreciación que está vedado, de forma absoluta, al aplicador de la sanción del artículo 203.6.b), 1 LGT.

Prosiguiendo con el examen de las conductas del artículo 198 LGT y su tratamiento penológico, el apartado 4 prevé sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda de tal carácter. En tal caso, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que aquellos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros (de 6.000 a 100 veces inferior a la aquí impuesta).

La situación se asemeja a la que hemos descrito antes. A ello se une que este precepto tiene en cuenta la magnitud o impacto económico de la actuación sancionable, en este caso por el valor de las mercancías afectadas por la omisión, lo que no sucede en el apartado 6.b), 1º del artículo 203 LGT, en que tal impacto o efecto adverso en la comprobación resulta indiferente. Sea mínimo o máximo el incumplimiento, sea más ligera o más recalcitrante la actitud obstructiva, la pena tipificada permanece incólume en 600.000 euros, en función de datos que no dependen de la voluntad al caso de quien comete la sanción.

Por último, los apartados 5 y 6 del artículo 198 LGT recogen otras infracciones tributarias, que reprimen otros incumplimientos formales por los que se exigen sanciones leves castigadas con multas pecuniarias fijas de 100 y 200 euros respectivamente -por lo tanto, de 6.000 a 3.000 veces inferior a la aquí controvertida, que es de 600.000 euros-.

b) Las conductas del artículo 199 LGT y su tratamiento represor también nos hacen evidente su disparidad consustancial con el modo de sancionar la desatención a los requerimientos aquí sometida a debate.

Así, el artículo 199 LGT, bajo la rúbrica de "*Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información*", regula varias infracciones de orden formal, correlativas a obligaciones de tal índole también establecidas en el artículo 29 LGT.

Esta última infracción es bastante semejante a la que hoy es polémica, y sin embargo la respuesta represora es absolutamente diferente. Veamos.

"1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios".

Las sanciones respectivas son:

- Apartado 2: si se presentan -las autoliquidaciones- de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros (4.000 veces inferior a la aquí impuesta).

Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

3. Si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.



El apartado 5 se refiere a los requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT -de que son responsables terceros, no el propio contribuyente-, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Resalta la parte recurrente en casación, en opinión con compartimos, que, en esta última tipificación "...hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros", aparte de introducir la preposición *hasta* -indicadora de la habilitación de unos márgenes entre los cuales ha de discurrir la sanción final, no predeterminada agotadoramente en la ley, aspecto que se juzga relevante, pues el legislador defiere aquí al aplicador de la norma -el órgano sancionador- y al órgano judicial llamado a revisar el acto administrativo en que se manifiesta, la facultad, con esa referencia, de valorar en cada caso la entidad específica de la conducta de incumplimiento y el elemento subjetivo o culpabilístico, con el corolario, que no es de menor calado, de que se hace necesario, por esa razón, motivar adecuadamente el importe por el que se ha de sancionar, entre el mínimo y el máximo establecido en la norma, en tanto ésta establece esa facultad de equidad y justicia de calibrar la gravedad de la conducta, en sus aspectos objetivo y subjetivo.

Así, señala que "[S]i el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros". Todo ello, ha de añadirse, teniendo en cuenta que las sanciones pecuniarias oscilan y se gradúan legalmente en función de la repercusión o efecto causal que provoquen o puedan provocar en la actividad comprobadora, lo que no sucede en una sanción, la que ahora examinamos, cuyo único criterio posible de respuesta es el de la cifra de negocios del infractor, con independencia de la levedad o gravedad de su conducta o de su culpabilidad, con dispensa, al menos parcial, de motivación específica sobre la entidad del incumplimiento castigado y sus circunstancias.

Expresado con otras palabras, el canon de proporción empleado por el legislador en relación con estas conductas del artículo 199 LGT permite su graduación teniendo en cuenta la relevancia material del incumplimiento (operaciones no declaradas) y su magnitud, criterios que emparentan, más claramente que en el precepto sobre cuya constitucionalidad ahora dudamos, con el principio subjetivo o de culpabilidad.

Por su parte, el apartado 7, relativo a declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, establece una sanción consistente en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

Nuevamente, los importes de las sanciones son sensiblemente inferiores a las contempladas en el precepto al que el presente auto judicial se refiere y están vinculadas a las magnitudes económicas correspondientes a que da lugar el incumplimiento de que se trate.

c) *Por su parte, el artículo 200 LGT se refiere a la infracción por incumplir obligaciones contables y registrales.*

Nuevamente, las sanciones impuestas por las infracciones tipificadas en dicho artículo son de entidad mucho menor a los mínimo y máximo contemplados en el artículo 203.6 b) 1º LGT, pues se imponen sanciones entre los 150 euros y los 6.000 euros (entre 4.000 y 100 veces menos que la prevista en este último precepto).

d) *Finalmente, el artículo 201 LGT regula la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.*

En este caso la infracción podrá ser grave (regulada en el apartado 2) o muy grave (regulada en el apartado 3). En ambos supuestos la sanción impuesta se vincula al importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, exigiéndose diferentes porcentajes (del 1% al 75% en los casos más graves), en función de la gravedad. Por tanto, el legislador en este caso ha considerado relevante abrir paso a la culpabilidad del sujeto infractor, como criterio necesario y, por tanto, a la gravedad de la conducta, circunstancias que no se contemplan en el caso objeto de análisis.

También se tipifica en el mismo precepto una sanción por importe de 150 euros por incumplir las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de impuestos especiales.



La conclusión que cabe extraer, resumidamente, tras el prolijo examen de las normas sancionadoras no siempre claras en su tipificación, previstas en los artículos 198 a 201 LGT, represoras de incumplimientos de obligaciones formales, es que la respuesta penológica que reciben por su comisión es extraordinariamente más benigna, en general, y más razonable, que la que establece, sin margen alguno para la apreciación por el aplicador o intérprete, el artículo de cuya inconstitucionalidad se trata, el 203.6.b), 1 LGT.

De un lado, porque las sanciones pecuniarias fijas, aun sin dar cabida a facultad de ponderación alguna, son de muy notoria magnitud inferior, normalmente entre 1.000 y 6.000 veces menor, lo que es de suyo revelador de la desproporción; de otro lado, 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 que fiscaliza la resolución sancionadora, un ámbito o margen de apreciación que comprenda la gravedad del hecho y la culpabilidad, a fin de graduar o modular en cada caso, de forma individualizada, la sanción procedente.

QUINTO.- La norma reguladora de la sanción aplicable al caso. Análisis del conjunto de infracciones tipificadas y castigadas en el artículo 203 LGT .

El artículo 203 de la LGT agrupa una serie de infracciones de distinto signo, pero unidas por el nexo común a todas de entrañar "...resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria". Así, reza el precepto:

"1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia 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.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.

5. 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.

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:*

a) *Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:*

1.º *Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.*

2.º *Multa pecuniaria fija de 5.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.*

3.º *Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:*

- *Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.*

- *Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.*

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

1.º *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 ciento 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.*

2.º *Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:*

a) *Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.*



b) *Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.*

c) *Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:*

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento 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. En 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 [...]."

Prosigue la parte recurrente, cuya pauta metodológica aceptamos en lo pertinente, pese a su exhaustividad, con el examen comparativo de la infracción cometida aquí con las restantes infracciones formales tipificadas en otros preceptos de la LGT, las de los artículos 198 a 201. Si en ellas hemos visto disparidades muy notables y desmedidas en el tratamiento de infracciones formales de distinto signo -y de distinto grado de semejanza con la que nos ocupa-, ahora nos detenemos en las diferentes conductas incluidas en el propio artículo 203 LGT, el que se refiere a distintos hechos, pero agrupados bajo la rúbrica común, ya anticipada de *resistencia, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*.

1. Tras definir el tipo de la infracción, el apartado 4 del precepto establece multas de 150 euros, por no contestar un primer requerimiento, 300 euros por no contestar una segunda vez y 600 euros por no contestar una tercera, dentro del plazo concedido. Este supuesto recogería todos aquellos requerimientos que no estén específicamente regulados en los apartados 5 y 6 siguientes. Esto nos ofrece una primera aproximación a la observancia en el legislador de la pertinente proporcionalidad, aun cuando solo fuera porque se trata de la misma conducta, exactamente la misma, cometida por ENDESA ENERGÍA, con la única diferencia, en la tipificación del hecho, de la materia objeto de los requerimientos.

En principio, la diferencia entre las consecuencias sancionadoras de no atender tres requerimientos en el caso básico (600 euros) y la que se impone en su grado máximo en el precepto objeto de estudio (600.000 euros) multiplica la sanción 1.000 veces.

2. El apartado 5 regula la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria cuando se refiere a la aportación de determinada documentación o del deber de comparecer o de facilitar la entrada a locales por personas o entidades que realicen actividades económicas o del deber de aportar antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 LGT. En esos casos, por no contestar uno o dos requerimientos la sanción asciende a 300 euros o 1.500 euros, respectivamente.

La respuesta represora, para unos hechos sustancialmente equivalentes a los aquí sancionados, es muy inferior, hasta la completa desarmonía, en estos casos, en que se equipara el deber incumplido de aportar determinada información relevante -pero de cuya relevancia se prescinde como elemento integrante de la cuantificación de la multa-; del deber de comparecer o de facilitar la entrada a locales. Las multas son de 2.000 veces a 400 veces inferiores a la que recibió ENDESA ENERGÍA por razón de la aplicación del apartado 6 del mismo artículo.

En la letra c) del referido apartado 5 el legislador regula la sanción en los supuestos antes citados en los que se hayan producido tres requerimientos sin ser atendidos o no se haya comparecido hasta en tres ocasiones.

En ese caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de *hasta el 2% 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*. En ese supuesto, además, se establece que, 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 2% del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Así, la regulación legal conecta el *quántum* de la sanción con el importe de las operaciones que debieron declararse, graduando por tanto aquella con la mira puesta en la importancia de la conducta resistente u



omisiva para el resultado de la comprobación, es decir, en función de su importancia relativa y, por ende, del bien jurídico protegido (se habla del *importe de las operaciones*).

Debe señalarse que este es el precepto que se habría aplicado al sancionado, ENDESA ENERGÍA, de no mediar la reforma punitiva acometida por la Ley 7/2012. Por más que las restantes sanciones de multa sean de gran entidad, no por ello excluyen la posibilidad de ponderar las circunstancias concurrentes y, así, modular y atemperar la multa a tales particularidades del hecho. La referencia, así, al 2 por 100 de la cifra de negocios, permite esa flexibilidad motivada para acomodar la sanción a la gravedad específica, no sólo porque deriva del empleo de la preposición *hasta*, sino porque la escala proporcional que asocia el incumplimiento con las operaciones no declaradas, también vinculada a la cifra de negocios, admite la posibilidad de que el castigo se atenúe, de un modo más atinado, según la entidad de la conducta obstructiva.

El siguiente párrafo del mismo apartado y letra regula los supuestos en los que los requerimientos se refieran 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 LGT, en cuyo caso la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 3% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior 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.

Nuevamente, se relaciona la sanción con el importe de las operaciones concretas que originan la sanción, circunstancia que no se contempla en el apartado objeto de esta resolución. Para el caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se prevé que se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores, previsión tampoco incorporada en el apartado que nos ocupa.

Atención singularizada merece el apartado 6 que nos ocupa, introducido *ex novo* en 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, que introduce en el esquema punitivo del precepto ciertas variaciones que requieren un análisis singularizado. La Exposición de motivos de la ley omite toda reseña orientadora o explicativa acerca de este tipo de nuevo cuño, lo que nos impide considerar y comprender las razones del legislador para este cualificado aumento de las multas en ciertos casos, cuando se producen en el seno de unas actuaciones inspectoras.

Dicho apartado se refiere al caso -aquí concurrente- en el que el obligado tributario que cometa las infracciones referidas en el apartado anterior (no contestar requerimientos o no comparecer), esté siendo objeto de un procedimiento de inspección. En estos casos, como veremos, la sanción se agrava especialmente en el supuesto que afecta a la recurrente. Ciñéndonos sólo a las específicamente atinentes al caso -infracciones por desatender tres requerimientos-:

- La letra a) del citado apartado se refiere a la *infracción cometida por entidades o personas que no desarrollan actividades económicas*. En concreto el artículo 203.6.a). 3º LGT señala que cuando en un procedimiento inspector no se conteste a tres requerimientos, y se refiera a entidades o personas que no desarrollen actividades económicas, la sanción se graduará en función de si se conocen o no las magnitudes monetarias, vinculándose en caso de que se conozcan dichas magnitudes al importe de las operaciones requeridas y no contestadas.

Así, establece el precepto que si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

a) Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

Como decíamos, la sanción en este caso se vincula a las magnitudes monetarias de las operaciones sobre las que no se facilita la información debida, cosa que no sucede en el caso que nos ocupa, en el que la sanción es automática y única y solo atiende a la cifra de negocios del sujeto infractor. Por otro lado, es relevante señalar



que la sanción en su grado mínimo es la mitad de la que se impone en el caso que nos ocupa, pero lo más relevante es que, en su grado máximo, se multiplica por 6 y todo ello, como se ha expuesto, sin vinculación alguna con la magnitud económica que afecta directamente a la infracción.

- La letra b) del apartado 6 regula los casos en los que la infracción la hayan cometido, en el curso de actuaciones inspectoras, entidades o personas que desarrollen actividades económicas. En ese caso, dicha letra contempla dos supuestos. Aquí es donde se culmina la apoteosis punitiva que el precepto prevé:

El número 1º, la infracción por cuya comisión se impuso a la sociedad impugnante la sanción recurrida, tipifica la conducta consistente en *no aportar libros de contabilidad, registros fiscales, etc.* (en lo que aquí interesa) o por incumplir el deber de facilitar la entrada a los locales, lo que supone una multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento 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.

Como puede comprobarse, la sanción en este caso es totalmente objetiva, sin vinculación alguna a las magnitudes económicas que originan los requerimientos, y sin que se permita graduación alguna al respecto. Adviértase desde este momento que la regulación establece un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, lo que se diferencia con los casos en los que el legislador utiliza la preposición *hasta*, fórmula que permite al aplicador de la norma graduar la sanción, detallando los motivos por los que impone una u otra, dosificando la respuesta punitiva.

En el número 2º se regula la infracción consistente en la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos. Llama la atención la indefinición de los supuestos contemplados en la misma letra b) del precepto, en sus apartados 1º y 2º, de forma que resulta ciertamente complejo distinguir cuándo resulta de aplicación uno u otro (aunque se trata de una alegación o queja de la parte recurrente que no es atendible ahora, pues bien pudo esgrimirla en su caso la sociedad cuando le fue notificada la sentencia de primera instancia, que consintió, dejándola firme, lo que deja intangible el precepto elegido).

Todos los apartados del artículo 203 LGT citados pretenden proteger idéntico bien jurídico, es decir, el que estimula que sea facilitada la información a la Administración tributaria y evitar el trastorno o demora de la actuación administrativa. Como puede comprobarse, todos ellos, salvo lo indicado con respecto al 6.b).2º.c) segundo párrafo y el apartado 8 -de los que, a nuestro juicio, se podrían predicar las mismas infracciones-, permiten singularizar la sanción de multa atendiendo a las circunstancias concurrentes y al bien jurídico protegido y el daño provocado. Dichas circunstancias, sin embargo, no son tenidas en cuenta en la infracción, y sanción asociada, que es ahora objeto de controversia.

A este respecto, 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 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*, pues no hay aparente diferencia alguna, o no la hay significativa, entre incumplir la misma obligación formal en el curso de tal específico procedimiento o hacerlo en otros de distinta naturaleza, como los de gestión, que permiten al efecto realizar liquidaciones y emitir requerimientos de información al efecto. Esa gravedad presunta inferida solo del ámbito procedimental, a nuestro parecer, no justifica un recrudecimiento 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.

Sin embargo, ese rigor exacerbado se sublima en los casos o situaciones en que se encuentra la empresa accionante: que además de que la conducta omisiva del deber de atender requerimientos en el ámbito inspector, *el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma...*

Esto es, la letra a) del innovador apartado 6 se refiere a casos en que el obligado tributario incumplidor no desarrolla actividades económicas, siendo así que las consecuencias sancionadoras que se establecen, aun siendo graves en sí mismas -y más lo son en comparación con las previstas para las conductas que suceden fuera de los contornos de la acción inspectora-, son en todo caso significativamente inferiores a las demolidoras que se establecen en la letra b).

Cabe señalar, a propósito de esta reforma legal, que podría tener cierto sentido, en hipótesis, la agravación causada en el curso de las actuaciones de inspección, pero atendiendo al objeto o actividad que se inspecciona y a la naturaleza del tributo afectado. La ley parece pensar, sin duda, en los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de las Personas Físicas o el IVA, en los que la complejidad de las fuentes de renta o actividad o la de la



magnitud de las operaciones o la de los complejos deberes formales o de documentación hacen aconsejable o primordial el acudir a procedimientos y actividades inspectoras. Incluso puede razonablemente inferirse del designio agravatorio una forma, acaso desafortunada, de proteger o reforzar las potestades ejercidas, esto es, a la propia organización administrativa como tal poder.

Pero ocurre irremediablemente que, una vez regulados estos procedimientos en la legislación general, son aplicables sin restricción a cualesquiera tributos, sean estatales, autonómicos o locales y, por ende, posibles en una tasa municipal como la que nos ocupa, donde el sentido que adquiere la necesidad de inspeccionar en un sentido genuino y propio, en lugar de acudir a otros medios menos estrepitosos de comprobación, podría ser discutible, cuando menos. No cabe olvidar que estamos aquí ante una tasa anual que grava cierto aprovechamiento del dominio público municipal y cuyo importe se exige en función de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas (art. 24.1.c) TRLHL), datos que no parecen, en un principio, reclamar una exhaustiva actividad investigadora mediante el empleo del procedimiento de inspección.

No parece, pues, 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. Cabría, además, al menos en hipótesis, que la entidad local provocara la apertura de un procedimiento en lugar de otro distinto para utilizar el Derecho sancionador como forma oblicua de recaudar más, actitud que no es imposible, concebida intelectualmente.

QUINTO.- La doctrina (resumida) del Tribunal Constitucional sobre el principio de proporcionalidad.

1. La proporcionalidad entre la infracción y la sanción anudada a ella, desde el punto de vista general o de mera verificación de la correspondencia entre una y otra o entre la protección de determinados bienes o valores jurídicos y la respuesta punitiva prevista al efecto.

a) La infracción -o la quiebra- del principio de proporcionalidad en el establecimiento por el legislador de penas y sanciones por la comisión de delitos o infracciones administrativas forma parte del contenido del principio de legalidad y, por ende, del derecho fundamental previsto en el artículo 25.1 de la Constitución Española (STC 55/1996, de 28 de marzo).

Es cierto que tal principio está presente, además, con rango de ley, en el artículo 178 LGT intitulado "*principios de la potestad sancionadora*", cuyo párrafo segundo define tales principios: "[...] *En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley*". En un sentido similar, el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, aplicable con carácter general a cualesquiera infracciones y sanciones administrativas, se refiere al mismo principio rector.

Es de reconocer que entre preceptos del mismo rango infraconstitucional no hay jerarquía, como también lo es que tales principios, enunciados como informadores o estructurales, tanto de la ordenación de las infracciones y sanciones como de su concreta aplicación, marcan una directriz de inequívoco anclaje constitucional, por virtud de la cual se asocia, se debe asociar, a la gravedad de la conducta, la de su consecuencia punitiva.

b) Partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional -Sentencias 55/1996, de 28 de marzo (FJ 3º) y 161/1997, de 2 de octubre (FJ 8º y 12º)-, el principio de proporcionalidad -al que alude, hemos visto, el artículo 178 LGT- no solo representa un principio general del Derecho sino que, en lo que aquí afecta, se encuentra subsumido dentro del principio de legalidad contenido en el artículo 25.1 de la Constitución Española respecto de sanciones y penas, además de derivar directamente del artículo 1.1 CE como parte del valor de justicia, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico. Así, la STC 161/1997 acepta como canon de enjuiciamiento constitucional, si bien para descartar su concurrencia al caso, el que brinda implícitamente el artículo 25.1 CE:

"[...] 13. A la vista de los importantes bienes e intereses protegidos que resumíamos en el fundamento jurídico 10º y a pesar de la indudable severidad sancionadora que en sí supone la imposición de una pena privativa de libertad, no constatamos un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable" entre el desvalor de la conducta y la sanción que nos conduzca a afirmar que se ha producido una lesión de la libertad desde la perspectiva de los arts. 17.1 y 25.1 C .E."

c) En la propia sentencia expresada se incorpora, conforme a lo que hemos reflejado más arriba, metodológicamente, el planteamiento expresado por el Ministerio Fiscal, en cuanto a la vinculación del principio de proporcionalidad con los artículos 1.1., 9.3 y 25.1 CE:

"[...] El segundo interrogante fundamental que desde la Constitución se dirige al art. 380 C.P. . se refiere a la relación de proporcionalidad entre el desvalor del comportamiento que tipifica y la pena de prisión de seis meses



a un año que se le asigna. El desequilibrio resultante constituiría, a juicio del órgano judicial cuestionante y del Fiscal, una infracción de los arts. 1.1, 9.3 y 25.1 C.E.: así lo demostraría tanto la suficiencia protectora de la seguridad viaria de medidas alternativas de índole procesal o administrativa, como la comparación de la conducta típica sancionada con la propia de desobediencia grave, y la de la pena típica con la que merece la conducta a cuya detección se dirigen las pruebas requeridas (arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses, y privación del derecho a conducir vehículos de motor y ciclomotores por tiempo superior a uno e inferior a cuatro años).

El planteamiento constitucional del problema indicado por el Fiscal es el adecuado. Como afirmaba la STC 55/1996, "el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. (...). El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable (...) es el de los derechos fundamentales" (fundamento jurídico 3º). En el presente caso lo que en realidad se plantea es el tratamiento desproporcionado de la libertad personal en cuanto contenido de una sanción, lo que nos lleva naturalmente de la mano del art. 17 C.E. al art. 25.1 C.E. (STC 55/1996, fundamento jurídico 3º in fine) [...]."

Debe señalarse que, de forma creciente, el Tribunal Constitucional ha ido incorporando -en el bien entendido de que expresamos lo que decimos con carácter general, no limitado al control de la función del legislador- el principio de proporcionalidad de los actos jurídicos, también administrativos y judiciales, como canon de constitucionalidad, por ende, de legitimidad de tales actos, que es de reconocer que presenta contornos en alguna medida problemáticos o difusos, a priori indeterminados, por carecer de solemne proclamación formal en el texto constitucional, pero obtenido o decantado tal principio general por inferencia de sus principios o valores superiores, más caracterizadamente el de justicia (art. 1.1.).

En la relevante STC 55/1996, de continua cita, el Tribunal Constitucional señaló lo que seguidamente transcribimos:

"...Esta apelación genérica al principio de proporcionalidad exige alguna precisión en orden a fijar el objeto exacto y los términos precisos en los que debe desarrollarse el presente proceso constitucional. En primer lugar debe advertirse que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales -y en particular de los aquí invocados- y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad...". (FJ 3).

d) En cualquier caso, una de las manifestaciones de tal evaluación constitucional del principio que nos ocupa, el de proporcionalidad de la pena -que en su jurisprudencia el TC integra en el contenido (esencial) del derecho a la legalidad penal del art. 25.1 CE-, en el resto de los casos, por tanto, la mera "desproporción" no es por sí misma causa de inconstitucionalidad, en ausencia de lesión de un derecho o bien constitucional claramente identificado.

En cuanto al régimen de sanciones que pueden aprobar las administraciones autonómicas, la STC 156/1995, FJ 3, indicaba que "...las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 C.E., básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1)" (STC 87/1985, fundamento jurídico 8º).

De dicha sentencia y la proclamación más general acuñada en otras, podemos establecer con certeza que el control constitucional de la eventual infracción del principio de proporcionalidad entre los delitos y sus penas comprende, del mismo modo y en aplicación del mismo principio, al esquema de relación entre las infracciones y las sanciones administrativas, comprendidas bajo la tutela del artículo 25.1 CE.



e) En nuestra opinión, queda respaldada esta necesidad de enjuiciamiento de proporcionalidad de las medidas coactivas de carácter penal o sancionadoras el recuerdo o referencia a la jurisprudencia al respecto del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

Así, de acuerdo con la doctrina del TEDH, el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), relativo a la protección de la propiedad. Así, el TEDH ha considerado, en sus Sentencias de 9 de julio de 2009 (Caso Moon contra Francia), de 26 de febrero de 2009 (Caso Grifhorst contra Francia), de 11 de enero de 2007 (Caso Mamidakis contra Grecia), de 9 de octubre de 2018 (Caso Gyrylan contra Rusia) y de 31 de enero de 2017 (Caso Boljevic contra Croacia), que en el referido ámbito sancionador, el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 1 del Protocolo exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Asimismo, considera el Tribunal Europeo que debe existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos (STEDH de 14 de mayo de 2013 -Caso N.KM vs Hungría-, párrafo 65). También considera el TEDH que, en el citado campo sancionador, el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que al determinar la sanción y fijar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto (en particular, STEDH de 9 de julio de 2009 -Moon contra Francia-, párrafo 51).

f) A lo anterior cabe añadir, significativamente, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) igualmente se refiere al principio de proporcionalidad, de forma que *la intensidad de las sanciones no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción imputada*, entre otras, en sus sentencias de 4 de octubre de 2018 (asunto C-384/17; ECLI:EU:C:2018:810) y de 22 de marzo de 2017 (asuntos C-497/15 y C-498/15; ECLI: EU:C:2017:229), al estar expresamente incluido tal principio dentro de los derechos contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea -CDFUE- (artículos 49.3 y 52). Cabe traer a colación, específicamente, la STJUE de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15; ECLI: EU:C:2017:302), en cuyo párrafo 60 se puede leer:

"[...] Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38)".

2. Otra de las perspectivas de posible análisis de la concurrencia o no de la debida proporción o correspondencia entre la infracción o la sanción es de orden sistemático o, si se quiere intrínseco, esto es, la que permite apreciar una infracción del principio de proporcionalidad resultante del cotejo de una sanción determinada y su mayor o menor gravedad -incluso en grado extraordinario- en relación con las previas para conductas similares, cuestión a la que hemos dedicado buena parte de nuestra fundamentación.

a) A tal fin, acudimos de nuevo a la repetida STC 55/1996, de 28 de marzo, que razona que, tras analizar el bien jurídico protegido, concluye así su argumentación fundamental:

"[...] No cuestionada la idoneidad de la medida -en aquel caso sometida a evaluación-, y no existiendo en efecto elementos para dudar de ella en este caso, debemos analizar la necesidad de la misma.

Que la realización del juicio de necesidad compete al legislador es una afirmación que ya hemos reiterado y justificado, al igual que la del amplio margen de libertad del que goza y que deriva, no sólo de la abstracción del principio de proporcionalidad (STC 62/1982, fundamento jurídico 5º) y de la reseñada complejidad de la tarea, sino también y sobre todo de su naturaleza como "representante en cada momento histórico de la soberanía popular" (SSTC 11/1981, 332/1994).

En rigor, el control constitucional acerca de la existencia o no de medidas alternativas menos gravosas pero de la misma eficacia que la analizada, tiene un alcance y una intensidad muy limitadas, ya que se ciñe a comprobar si se ha producido un sacrificio patentemente innecesario de derechos que la Constitución garantiza (SSTC 66/1985, fundamento jurídico 1º; 19/1988, fundamento jurídico 8º; 50/1995, fundamento jurídico 7º), de modo que sólo si 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, podría procederse a la expulsión de la norma del ordenamiento. Cuando se trata de analizar la actividad del legislador en materia penal desde la perspectiva del criterio de necesidad de la medida, el control constitucional debe partir de pautas valorativas constitucionalmente indiscutibles, atendiendo



en su caso a la concreción efectuada por el legislador en supuestos análogos, al objeto de comprobar si la pena prevista para un determinado tipo se aparta arbitraria o irrazonablemente de la establecida para dichos supuestos. Sólo a partir de estas premisas cabría afirmar que se ha producido 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".

De la mencionada sentencia, que concluye con la decisión de que el precepto penal cuestionado no es disconforme con el principio de proporcionalidad, interesa destacar no tanto el resultado final de la comparación, fruto de un examen que por fuerza ha de ser casuístico y circunstancial, como la metodología empleada para verificar ese juicio de adecuación que, al igual que planteamos en este auto, también permite conectar las diferentes sanciones, con muy importantes diferencias punitivas -cuyos porcentajes hemos reflejado como reveladores de desviaciones exorbitantes-, partiendo de la identidad o semejanza sustancial en la descripción de las conductas susceptibles de punición, con cuya distancia inusitada y aparentemente desprovista de lógica o explicación, se puede incurrir en una arbitrariedad del legislador constitucionalmente relevante (art. 9.3 CE, principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos).

b) Por otra parte, la solución que adopta el Tribunal Constitucional en la STC 136/1999, sobre la condena penal -en sentencia firme de la Sala Segunda de este Tribunal Supremo- de los miembros de la denominada Mesa Nacional de Herri Batasuna, guarda relación con lo que decimos y, en particular, nos proporciona un nuevo elemento de análisis del juicio de desproporción: el que surge, no sólo de la gravedad en sí misma de la sanción tipificada, atendida la de la infracción, que es la proporcionalidad directa; sino otra que deriva de la circunstancia de que, para tipos o descripciones muy abiertas de las conductas infractoras, susceptibles, en su propia enunciación, de manifestarse de muy diversa y potencial manera y con también variados y disímiles grados de reproche - atendiendo, sólo, a la conducta en su tipificación abstracta- el legislador ofrezca una única e indiferenciada solución penal para la totalidad de esas conductas que reflejan una pluralidad connatural a la apertura de la tipificación.

El razonamiento del Tribunal Constitucional en torno al problema de la proporcionalidad le lleva a entender, como hemos visto, la restrictiva función en el control constitucional de la proporcionalidad de las normas penales. Sin embargo, ese principio o consideración primigenia se ve en importante medida alterado en la STC 136/1999, en la que se otorga el amparo a los miembros de la Mesa Nacional de Herri Batasuna, condenados por colaboración con banda armada. En estas páginas únicamente interesa destacar el razonamiento del Tribunal Constitucional en torno a la cuestión del precepto penal cuestionado, el artículo 174 del código penal aplicado al caso.

En la indicada STC 136/1999, el Tribunal Constitucional, por primera vez, salvo error nuestro, declaró la inconstitucionalidad de una norma penal por imponer una pena desproporcionada (y más precisamente, lo que es relevante al caso, por no permitir al juez imponer una pena inferior a la mínima fijada, que se consideró excesiva).

De la mencionada sentencia, cabe destacar, por consiguiente, este pasaje de su fundamento jurídico 30º:

"[...] 30. Las consideraciones anteriores se ven reforzadas desde la perspectiva de la específica legislación en la que el precepto que nos ocupa, tal como ya se ha dicho, tuvo su origen. La extraordinaria agravación de la delincuencia terrorista obligó al legislador nacional -de forma parecida a lo ocurrido en otros países de nuestro entorno- a introducir en nuestra legislación penal un tipo penal construido a partir de la expresión, reiterada y constante en sus distintas y sucesivas variantes, "cualquier acto de colaboración"; con ello, se incorporaba una pretensión de universalidad en los modos y maneras de apoyo a la actividad terrorista ciertamente legítima, y sin duda exigida por la necesidad de no dejar impune ninguna de sus manifestaciones.

De este modo, y en términos generales, puede afirmarse que nos encontramos ante una constante en lo que al derecho comparado se refiere en materia de legislación antiterrorista, es decir, la previsión de un tipo muy poco específico de colaboración o apoyo a grupos terroristas, condicionado por la necesidad de no dejar fuera, dentro de lo posible, ninguna forma o variedad de respaldo individual o social al fenómeno terrorista.

Este coste inevitable en lo que a la determinación de la conducta típica se refiere, sin embargo, sólo resulta constitucionalmente admisible en la medida en que la mencionada apertura del tipo se vea acompañada de la consiguiente ampliación, por así decir, del marco punitivo, que haga a su vez posible la puesta a disposición del Juez de los resortes legales necesarios a la hora de determinar y adecuar la pena correspondiente en concreto a cada forma de manifestación de estas conductas de colaboración con los grupos terroristas. De otro modo, y tal como pone también de manifiesto la legislación comparada, el aplicador del derecho se situaría ante la disyuntiva ya sea de incurrir en evidente desproporción, ya sea de dejar impunes conductas particularmente reprochables.



Tal disyuntiva es precisamente la que caracteriza la configuración del delito de colaboración con banda armada según resulta del art. 174 bis a) C.P. 1973 , en el que se combina el carácter omnicomprendivo de las formas de colaboración ("cualquier acto de colaboración"), consustancial al tipo de legislación que nos ocupa, con la previsión de una clase de pena privativa de libertad cuyo mínimo resulta particularmente elevado. De este modo, la apreciación por parte de la Sala sentenciadora, dentro de las funciones que le son propias, de que nos encontramos ante una de dichas formas de colaboración ha arrastrado, por imperativo de la ley, la imposición de una pena que, tal como se ha razonado, no guarda proporción con las singulares circunstancias del caso.

En conclusión, cabe reiterar que se ha producido una vulneración del principio de legalidad penal en cuanto comprensivo de la proscripción constitucional de penas desproporcionadas, como directa consecuencia de la aplicación del art. 174 bis a) C.P. 1973 . El precepto resulta, en efecto, inconstitucional únicamente en la medida en que no incorpora previsión alguna que hubiera permitido atemperar la sanción penal a la entidad de actos de colaboración con banda armada que, si bien pueden en ocasiones ser de escasa trascendencia en atención al bien jurídico protegido, no por ello deben quedar impunes. Expresado en otros términos, 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. A partir, por tanto, de la apreciación por parte de la Sala sentenciadora de que nos encontramos ante uno de los mencionados "actos de colaboración" con banda armada, el precepto legal en cuestión hubiera debido permitir la imposición de una pena proporcionada a las circunstancias del caso: no habiéndolo hecho así, el reiterado precepto incurre en inconstitucionalidad en el sentido que se acaba de indicar [...]" (El subrayado es del presente auto).

c) A este respecto, servata distantia -toda vez que en el asunto que nos ocupa, el artículo 203.6 LGT, obviamente, no prevé, ni podría hacerlo, penas privativas de libertad-, la situación o estructura del precepto también es abierta, en el sentido de que el tipo permite, por su apertura y multiplicidad, numerosas variaciones, grados, efectos en la conducta y, además, en la intencionalidad, por dolo o culpa, de quien incurre en ellas.

De este modo, aun prescindiendo de la semejanza de la infracción formal aquí reprimida con otras conductas emparentadas con ella y que se sancionan de un modo extraordinariamente más benigno, la sanción de 600.000 euros prevista como única en el artículo 203.6.b), 1, puede deberse a alguna de estas conductas, que enumeramos tras recordar el tenor del precepto:

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

1.º 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 ciento 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".

Por tanto, las posibles conductas tipificadas en que se descompone el tipo de desobediencia o desatención pueden ser cualquiera de estas:

- 1) Infracción del deber de aportar o (permitir) el examen de libros de contabilidad.
- 2) Infracción del deber de aportar registros fiscales.
- 3) Infracción del deber de aportar ficheros.
- 4) Infracción del deber de aportar programas (sic).
- 5) Infracción del deber de aportar sistemas operativos y de control (sic) .
- 6) Incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales (debe racionalmente entenderse que excepción hecha del domicilio constitucionalmente protegido).
- 7) Incumplimiento del deber de facilitar el reconocimiento de elementos o instalaciones.
- 8) Incumplimiento del deber de atender el primer requerimiento de información (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).
- 9) Incumplimiento del deber de atender el segundo requerimiento de información (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).
- 10) Incumplimiento del deber de atender el tercer requerimiento de información (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).



11) *Incumplimiento del deber de comparecer tras el primer requerimiento para ello* (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).

12) *Incumplimiento del deber de comparecer tras el segundo requerimiento para ello* (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).

13) *Incumplimiento del deber de comparecer tras el primer requerimiento para ello* (por remisión al apartado 6.a) del art. 203 LGT).

Curiosamente, la extensa variedad de modalidades de la obstrucción o resistencia determinantes de la tipificación legal, en este concreto apartado objeto de nuestras dudas razonables de inconstitucionalidad, trae causa o conecta con la del apartado 6.a) precedente y con la remisión del propio apartado 6 a las conductas de las letras a), b), c) y d) del apartado 1, por lo que la tipificación del apartado 6.b), reservada para *personas o entidades que desarrollen actividades económicas*, sólo se puede integrar acudiendo a las conductas previamente definidas en la letra a) del apartado 6 y, por remisión, a las infracciones de las letras a) a d) del apartado 1.

De hecho, se ha castigado aquí, en el acuerdo sancionador impugnado jurisdiccionalmente, la desatención por el obligado tributario a tres requerimientos de la Administración para facilitar información relevante, a fin de que ésta pudiera culminar satisfactoriamente su actividad inspectora.

Pese a ello, el apartado 6.a) del mismo artículo 203 LGT, que es el que tipifica como merecedora de sanción la inobservancia de tales requerimientos de información, aun dentro del mismo procedimiento inspector, imputable a personas o entidades que no realicen actividades económicas -caso distinto al presente-, distingue varias situaciones y, correlativamente, diversas consecuencias para el expedientado: "... (si) *no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto*", asignándole una multa pecuniaria fija de 1.000 euros; que se eleva a 5.000 euros tras el segundo requerimiento; y se bifurca tras la desatención al tercer requerimiento en distintas consecuencias sancionadoras que, no sólo no alcanzan la gravísima suma de 600.000 euros prevista como única en el precepto sometido a nuestras dudas, sino que se gradúan en función de la naturaleza de la información no facilitada y, en particular, si se refiere a *magnitudes monetarias conocidas* (sic).

Cabe poner de relieve, además, que, en ningún caso, salvo el del artículo 203.6, en su letra b), apartado 1, se establece la multa en exclusiva función de la cifra de negocio del infractor.

En suma, para el precepto cuestionado, a efectos de su único posible castigo, excluyente de toda alternativa, calculado solo a partir de la cifra de negocios del infractor, es un elemento indiferente que se haya infringido el deber de cumplimentar esos requerimientos para facilitar una información enunciada como exigible por primera, segunda o tercera vez; que se hayan incumplido de forma absoluta y total; o si, como sucede en el caso que nos ocupa -aunque se trata de una circunstancia ya inamovible debido a la posición procesal de ENDESA ENERGÍA-, consta fehacientemente acreditado, en la sentencia, que hubo una respuesta tardía y parcial, al menos, de la información requerida en sucesivos requerimientos, circunstancia que no singulariza el legislador, ni permite al aplicador tenerla en cuenta a fin de acomodar y ajustar la multa a la gravedad de la infracción y al grado de culpabilidad.

No importa ahora, en absoluto, determinar la realidad de los hechos juzgados, inesquivables en este trance procesal, sino subrayar que, para el legislador tributario, procede la misma pena, 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. Es de añadir, además, que también es irrelevante a efectos de la inamovilidad del tratamiento penal del precepto 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 por lo demás releva a esta de la necesidad de motivar esa influencia o entorpecimiento efectivo o, en suma, cualquier elemento distintivo de la conducta o su intencionalidad.

Ello determina, a simple vista y sin mayor esfuerzo argumentativo, que el incumplimiento de este deber formal casi triplique la cuantía de la deuda tributaria dejada de ingresar, exigida a título de tasa, a cuya información había de servir; y supere el 500 por 100 de la sanción sustantiva impuesta por el incumplimiento del deber de ingresarla, situación de donde deriva, a nuestro criterio, al menos una duda razonable de desproporción, constitucionalmente relevante.

SEXO.- Sobre la alegada vulneración del principio de capacidad económica en relación con el principio de proporcionalidad.



Hemos de advertir que, en las extensas alegaciones formuladas por la parte recurrida en el trámite de audiencia previo, se incluyen las referidas a la vulneración que da lugar a la rúbrica del presente fundamento jurídico.

Algún matiz se hace preciso al respecto. Entendemos que en ningún caso es la capacidad económica, como concepto estructural básico del deber de contribuir (art. 31.1 CE), una noción conectada de un modo directo y unívoco al régimen de infracciones o sanciones, salvo en el eventual caso de las sanciones de multa proporcional, como elemento de ponderación y cuantificación de la gravedad de la conducta.

Sin embargo, el alegato de la parte parece sustentarse en la doctrina constitucional que, plasmada en la muy relevante y conocida STC 76/1990, de 26 de abril, desemboca en la declaración de conformidad con la Constitución de la inclusión, entre los factores de graduación de las sanciones, el de capacidad económica del infractor, según establecía, junto a otros elementos configuradores, el artículo 82 de la LGT de 1963, en la versión de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, precisamente la ley cuestionada en el recurso de inconstitucionalidad que dio lugar a la sentencia expresada (ha desaparecido ese factor cualificador en el actual artículo 187 de la vigente LGT).

Sin embargo, aun con un apoyo argumental de la parte recurrente que no compartimos en su integridad, lo que se viene a aducir ahora, en el trámite ofrecido, es algo distinto: que la redacción del art. 203.6.b).1º LGT asocia la cuantificación de la sanción, de forma exclusiva y única, a la capacidad económica *global* del sujeto infractor, al atender únicamente a la íntegra cifra de negocios de este último, correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción. La elección de ese elemento único de cuantificación, *per se*, excluye la apreciación de otras posibles circunstancias concurrentes en el caso o convenientes para la propia individualización de la sanción, como las relativas a la gravedad del daño, vulnerando así el principio de proporcionalidad, en relación con el citado principio de capacidad económica, tal como formula, al respecto, la parte recurrida.

En este punto, resulta relevante traer a colación lo señalado en ya mencionada STC 76/1990, de 26 de abril, que conoció del recurso de inconstitucionalidad nº 695/1985, promovido contra la Ley 10/1985, de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, en relación con los criterios de graduación de las sanciones en materia tributaria que dicha norma introducía a través de la reforma del artículo 82 de la LGT 1963 vigente en aquel momento.

Sostenían en aquél asunto los senadores recurrentes que el hecho de que la graduación de una sanción se realizase en atención a la capacidad económica del sujeto infractor no resultaba conforme con nuestra Carta Magna y, en concreto, con el referido principio de capacidad económica protegido por su artículo 31.1. El TC concluyó que sí es posible graduar las sanciones atendiendo al principio de capacidad económica *siempre y cuando éste no sea el único criterio de graduación empleado para ello*. En esta Sentencia el TC desestimó los argumentos de los senadores allí recurrentes, si bien la conclusión alcanzada resulta pertinente, trasladada al caso que nos ocupa (FJ 6º, énfasis añadido):

"A) El criterio de capacidad económica del sujeto infractor es sólo uno de los ocho criterios que el art. 82 contempla para que se gradúen las sanciones tributarias atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. Ello significa ante todo que no hay una relación unívoca, directa y automática entre capacidad económica y gravedad de la sanción, como parecen entender los Senadores recurrentes; antes bien, según las circunstancias que concurren en cada caso, la sanción que se imponga al infractor vendrá determinada por el empleo de muy diversos criterios, y no siempre o no sólo por el de la capacidad económica del sujeto infractor. Tales criterios legales (que van desde la buena o mala fe de los infractores hasta la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se formule) atemperan o modulan la excesiva rigidez que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones.

La Ley parte de una previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas, permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala en atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables a cada supuesto de infracción tributaria. Pero, claro está, ya se entiende que graduar supone tanto agravar como atenuar la sanción, y ello permite, en consecuencia, no solo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas. Corolario necesario de la premisa anterior es que el criterio de la capacidad económica no juega sólo y en todo caso, como parece creerse, en perjuicio del contribuyente, sino también en su beneficio, efecto este último que resulta obligado por imperativo del art. 3.2 CC que manda ponderar la equidad en la aplicación de las normas".

Es de considerar que si el Tribunal Constitucional consideraba improcedente que los elementos cualificadores o agravatorios descansasen sólo en un factor, el de la capacidad económica, por la misma o más poderosa razón aún debería tomarse en consideración que una magnitud económica, atinente a la solvencia, volumen



de negocios u otras, teóricamente expresivos de capacidad económica, no debe erigirse en el único criterio para cuantificar las sanciones tributarias que se imponen.

Aun considerando, a efectos meramente polémicos, que la cifra de negocios exprese con rigor la capacidad económica -pues ésta se determina en función de la renta obtenida por personas o entidades que realicen actividades económicas, aun con matices y diferencias, pero en función del beneficio o la ganancia, que no coincide o no tiene por qué coincidir con tal magnitud de la *cifra de negocios*, aun con esa matización, lo determinante, a nuestro entender, es que la consecuencia de la infracción, el castigo adecuado a su comisión, se calcula en función de ese único criterio o elemento de cuantificación, lo que supone, no sólo la privación al aplicador de la norma de toda encomienda para que delimite la gravedad de la conducta y de la intencionalidad, sino la posibilidad de que se den injustas consecuencias, de eventual resultado arbitrario. Así, cabe, no de forma inconcebible, que un incumplimiento insignificante de la norma determine la imposición de una sanción inmoderadamente grave, por así determinarlo la cifra de negocios del sancionado -como elemento, en principio, ajeno al reproche ajustado a la infracción y a la culpabilidad-; y, en cambio, se pueda sancionar con mucha mayor benignidad una inobservancia más grosera, recalcitrante o reiterada del infractor, incluso más dañina para la cosa pública, por el sólo hecho de que la cifra de negocios fuera mucho menor.

Tal arbitrariedad, o más neutralmente indicado, tal desavenencia con determinadas leyes de la lógica que nos parecen de aceptación común, se agrava en este precepto con el establecimiento de los topes mínimo y máximo de 20.000 euros y 600.000 euros, que comportan una carga adicional mucho más inexplicable en el caso de infracciones cometidas por personas o entidades con una escasísima cifra de negocios, que se ven sancionados con una multa de 20.000 euros; o un consecuente desvío progresivo hacia la suavización de la infracción, proporcional al incremento de la cifra de negocios y a su alejamiento del tope del 2 por 100.

SÉPTIMO.- Sobre la posible lesión del principio de culpabilidad.

Con independencia de cuanto llevamos dicho acerca de la proporcionalidad que, en cierto modo, entronca con el principio de culpabilidad, en la medida en que la configuración del tipo infractor y de su consecuencia sancionadora impiden toda singularización de la multa en función de la gravedad intrínseca de alguna de las variadas y heterogéneas conductas agavilladas en el mismo precepto -hasta trece hemos contado más arriba-, incluyendo que la sanción se impone en igual cuantía y sin posible margen de individualización, ya fueran uno solo o varios los requerimientos desatendidos; ya se tratara del silencio frente a un requerimiento confuso o a uno que contuviera un mandato claro y preciso; ya hubiera determinado, como hemos dicho, un cumplimiento parcial, tardío o desviado de lo reclamado o un puro y absoluto incumplimiento; y todo ello al margen de la influencia obstaculizadora o afectación del incumplimiento en relación con la posibilidad de la Administración de determinar la deuda tributaria.

Como argumenta al respecto ENDESA ENERGÍA, no se respeta el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador cuando se ignora, absolutamente, el principio de individualización de las penas, emanación del principio subjetivo, que abomina de las sanciones objetivas o por el mero resultado, que igualmente está subsumido en el artículo 25.1 CE y en el propio artículo 178 LGT -si bien esta norma es de rango infraconstitucional- pero expresiva de una contradicción frontal del legislador de 2012 en relación con la formulación originaria de la ley.

La individualización de la pena -o de la sanción- es el proceso lógico y jurídico a través del cual, dentro del marco punitivo configurado por el legislador para cada delito o infracción, se concreta e individualiza *ad casum* la duración o el montante precisos de la pena a imponer, por unos hechos concretos, a un autor también concreto. Técnica heredera de la dogmática penal, mucho más desarrollada que la administrativa sancionadora, esa individualización ajusta la pena, entre los márgenes prefijados en la ley, por adaptación a criterios tales como el grado de participación en el delito, el grado de ejecución, las atenuantes y agravantes, etc.

Ese principio de individualización de las penas -y por ende, de las sanciones- requiere un análisis y ponderación de la culpabilidad del sujeto infractor y de la gravedad intrínseca de la conducta, esto es, de las circunstancias concurrentes pues, en caso contrario, correríamos el riesgo de incurrir en el gravamen o castigo de supuestos de responsabilidad objetiva, que proscribire nuestro ordenamiento jurídico con toda rotundidad.

Aplicando tales observaciones al artículo 203.6. b).1º LGT, la parte recurrente, en sus alegaciones, cita al menos dos circunstancias en virtud de las cuales se puede concluir, razonablemente, que la ausencia de toda posible graduación -es de recordar que solo para las conductas que sanciona el artículo citado, no para todas las muy copiosas restantes que se tipifican en otros apartados, incluido el del ordinal 2º del propio artículo 203.6.b) LGT, que también condesciende al establecimiento de grados- supondría una vulneración del principio de proporcionalidad, como principio derivado del valor de la justicia (art. 1.1 CE) que engloba el de individualización de las penas citado. De este modo, como sugiere la recurrente:



a) no tiene en cuenta el *daño producido*, pues impone una sanción consistente en el 2% del importe total de la cifra de negocios, con independencia de cuál ha sido la concreta cuantía dejada de ingresar como consecuencia de que se haya cometido la infracción; a tal respecto, la sanción controvertida, aquí solo posible de 600.000 euros, no tiene en cuenta, ni podría tenerlo, el impacto que la supuesta obstrucción o resistencia a la actuación de la Administración tributaria hubiera provocado, a la vista del bien jurídico inmediatamente protegido, considerando también la deuda tributaria finalmente liquidada; como también se prescinde de la relevancia o entidad de la infracción que se reputa cometida, tal y como pueda ser la magnitud económica de los datos exigidos en los requerimientos que no habrían sido debidamente atendidos, todo ello a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva o por el mero resultado. De hecho, ya hemos razonado con amplitud que, en este caso, la deuda tributaria, en concepto de tasa local de aprovechamiento del dominio público, por los tres ejercicios comprendidos en la liquidación, ascendió a 221.168,27 euros, cifra que es casi un 270 por 100 menor que la cantidad que constituye la multa impuesta a la empresa por la comisión de la infracción formal sancionada, compatible, como ya hemos visto, con la muy inferior en cuantía derivada de la falta de declaración, conducta aparentemente más grave y, por ende, más reprochable y más culpable.

b) Tampoco 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. Se trata, todos ellos, de elementos indiferentes al legislador tributario para sancionar y, en especial, para ponderar la concreta conducta, la efectivamente cometida, asignándole el castigo merecido, lo que la ley, en el artículo que cuestionamos, impide de forma taxativa, toda vez que, es de repetir, el único factor determinante del *quántum* de la multa es la cifra de negocio del infractor, que ninguna relación guarda con la conducta sancionada y con su imputabilidad al responsable de ella, ni menos aún con la diferencia o *summa divissio* penal entre dolo y culpa. No puede merecer el mismo castigo quien ha actuado de forma levemente negligente, gravemente negligente o de modo doloso, como señala la entidad recurrente en casación.

En definitiva, no parece respetarse el principio de proporcionalidad cuando la sanción se impone, de forma automática, al margen de las consideraciones relativas a la culpabilidad, gravedad de la infracción, perjuicio causado y mayor o menor reprochabilidad de la conducta, siempre en función del bien jurídico protegido.

OCTAVO.- Sobre la eventual infracción de la norma cuestionada con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

De cuanto hemos expuesto precedentemente, parece derivar, al menos, la duda razonable, a efectos de fundamentar en ella la pertinencia de este auto de planteamiento, necesario para dirimir el litigio, que 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, conduce a la conclusión, al menos presuntiva, de que el precepto señalado adolece de la prohibida arbitrariedad.

A tal efecto, citamos lo expresado en la STC 111/2013, F.J. 5º:

"[...] En lo que afecta a la vulneración de la prohibición de arbitrariedad (art. 9.3 CE , debe insistirse una vez más en que el control de constitucionalidad de las leyes debe ejercerse por este Tribunal de forma que no se impongan constricciones indebidas al poder legislativo y se respeten sus legítimas opciones políticas; por ello, hemos venido señalando reiteradamente que el cuidado que este Tribunal ha de observar para mantenerse dentro de los límites del control del legislador democrático, debe extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados como es el de interdicción de arbitrariedad. Así, al examinar una norma legal desde este punto de vista, nuestro análisis ha de centrarse en verificar si el precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien si, no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad (por todas, STC 102/2012, de 8 mayo, FJ 2). No se aprecia, en el supuesto examinado, que la ley recurrida establezca discriminación de ningún tipo; la norma persigue una finalidad razonable y no se muestra desprovista de fundamento, aunque pueda legítimamente discreparse de la concreta solución adoptada, pues "entrar en un enjuiciamiento de cuál sería su medida justa, supone discutir la opción tomada por el legislador, que, aun cuando pueda ser discutible, no resulta arbitraria ni irracional" (STC 149/2006, de 11 de mayo , FJ 6). A ello cabe añadir que, en el supuesto que se examina, la alegación de arbitrariedad no deja de ser una imputación genérica que no se especifica en preceptos concretos, ni se identifica dónde está el trato desigual, sino que únicamente se vincula a ese contenido heterogéneo de la Ley 62/2003, por lo que debe rechazarse también esta alegación".

Como botón de muestra de esa discriminación, en tanto diferencia de trato injustificada -y, como creemos, injustificable- pueden ponerse numerosos ejemplos, pero hay algunos bastante significativos:



a) La sanción de multa de 600.000 euros puede ser superior, en muchos casos, a las previstas por el Código Penal y otras leyes como castigo por la comisión de delitos, cuando el delito parece ser, *per se*, y por su propia naturaleza, por obra de la discrecionalidad legítima del legislador, una conducta más grave que la infracción administrativa, en la medida en que protege bienes jurídicos más dignos, merecedores o necesitados de protección. La mera elección de una conducta antijurídica como delito o infracción administrativa denota que el legislador considera más grave al primero que a la segunda, lo que en este caso debatido no afecta al rigor con que se sanciona ésta.

b) la sanción que el propio artículo 203 LGT impone, abstractamente, para la conducta consistente en "...[L]as coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria..." (apartados 2 y 3 del propio artículo 203) consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros -4.000 veces inferior en su importe a la tipificada en el precepto de cuya constitucionalidad dudamos-, siendo así que tales coacciones, en principio, parecen reflejar un mayor disvalor o reproche, al menos en la medida de su semejanza o colindancia con el delito de tal nombre, el de coacciones, que tipifica el artículo 172 del Código Penal. Aun a igualdad de reproche o de culpabilidad, la sanción prevista para nuestro caso es tan extraordinariamente superior que ahí reside, en nuestra opinión, al menos indiciariamente, un asomo de evidente arbitrariedad.

c) Como último ejemplo recapitulatorio, ya hemos visto que la desatención o incumplimiento de los requerimientos efectuados por la Administración reciben tratamientos y consecuencias sancionadoras muy dispares, en el seno del propio artículo 203 LGT, que agrupa todas ellas bajo el genérico título de *resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*, que oscilan entre los 150 euros (apartado 4 del artículo 203 LGT); y las multas fijas o proporcionales previstas en los apartados 5, 6.a) y 6.b) 2, inferiores, en algunos casos de modo extraordinario, a la que aquí se impone.

NOVENO.- En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 203.6.b) 1º de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT- (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003), en la versión dada al precepto en el artículo 1.12 de 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 (BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012), habida cuenta de su eventual oposición al principio de proporcionalidad que, sin nombrarlo *expressis verbis*, queda vinculado, para las sanciones administrativas, en relación con el de culpabilidad, en el artículo 25 CE y, en su caso, por vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la Constitución.

En virtud de lo expuesto,

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA:

1) Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 203.6.b) 1º de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-, cuyo texto literal ha quedado reflejado más arriba, debido a su eventual oposición a los artículos 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3, de la Constitución Española.

2) Suspender, en tanto se resuelve dicha cuestión, el plazo para dictar sentencia en este recurso de casación.

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde