



Roj: **STS 1037/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1037**

Id Cendoj: **28079130022022100082**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/03/2022**

Nº de Recurso: **873/2019**

Nº de Resolución: **287/2022**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4658/2018,**  
**ATS 6341/2019,**  
**STS 1037/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 287/2022**

Fecha de sentencia: 08/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 873/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 08/03/2022

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

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 873/2019

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**

**Sentencia núm. 287/2022**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **873/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 15 de noviembre de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 396/2015. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter en nombre y representación de la entidad mercantil **CAIXABANK, S.A.**

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 15 de noviembre de 2018, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] 1º) Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el presente recurso contencioso-administrativo número 396/2015, interpuesto por el Procurador D. Miguel Ángel Montero Reiter, en representación de CAIXABANK, S.A., asistido del Letrado Don José María García-Valdecasas Alloza contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de junio de 2015, por la que se desestimó la reclamación económico administrativa número 00-00937- 2014, interpuesta contra al acuerdo de 17 de enero de 2014, dictado por la Jefa del Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, por el que se impuso una sanción por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 203.1º de la LGT, por importe de 400.000 euros, ANULANDO la sanción en cuanto a su importe que queda fijando la cuantía de 10.000 euros.*

*2º) Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación indicada, que por ley ostenta, presentó escrito de 22 de enero de 2019, de preparación de recurso de casación contra la citada sentencia.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 5 de febrero de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado en la representación que ostenta, como recurrente, ha comparecido el 28 de febrero de 2019 y el procurador don Miguel Ángel Montero Reiter, como recurrida, lo ha hecho el 25 de marzo de 2019, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de junio de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar si la fijación de una sanción tributaria, la del artículo 203.5, letra c), que la LGT establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, permite al aplicador de la norma establecer una sanción pecuniaria dentro de estos límites máximo y mínimo, atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción; o si, por el contrario, la norma no permite tales márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción [...]"*

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 19 de julio de 2019, en el que se menciona como infringida la norma citada más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo: *"[...] fije doctrina en los*



*términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo-Central y los actos administrativos de los que trae causa [...]*".

#### **CUARTO.- Oposición al recurso de casación.**

El procurador Sr. Montero Reiter, en nombre de la entidad Caixabank, S.A, parte recurrida, presentó escrito de oposición el 24 de octubre de 2019, donde solicita: "*[...] fije doctrina en los términos indicados en el presente escrito y conforme a la propia jurisprudencia del Alto Tribunal; desestimando, por tanto, el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado [...]*".

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 1 de marzo de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación, a los efectos de establecer doctrina jurisprudencial, consiste en determinar si la fijación de una sanción tributaria, la del artículo 203.5, letra c), que la LGT establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, permite al aplicador de la norma establecer una sanción pecuniaria dentro de estos límites máximo y mínimo, atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción; o si, por el contrario, la norma no permite tales márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción.

#### **SEGUNDO.- Los razonamientos de la sentencia de instancia.**

La sentencia que ahora examinamos argumenta en los siguientes términos, literalmente transcritos, la nulidad parcial del acuerdo sancionador, en cuanto excede del mínimo legal, lo que expresa en su fundamento sexto:

**"[...] SEXTO.- Infracción del principio de proporcionalidad al imponer la concreta sanción. Falta de motivación.**

*En segundo lugar hemos de detenernos en considerar si las resoluciones cuestionadas salvaguardaron, como resultaba obligado, el principio de proporcionalidad al imponer la concreta sanción que conocemos.*

*No resultaría ocioso recordar que el principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, un papel capital y ello no sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la Ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas en nuestro ordenamiento, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de sanciones muy diversas y que se mueven en márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar, en la práctica, de cuantía y período extraordinariamente diversos. El principio de proporcionalidad impone que al no ser la actividad sancionadora de la Administración una actividad discrecional, sino una actividad típicamente jurídica o de aplicación de las normas, los factores que han de presidir su aplicación estén en función de lo que disponga el Ordenamiento Jurídico en cada sector en particular y, muy especialmente, en las circunstancias concurrentes.*

*Es en este ámbito en el que juega, precisamente, un papel extraordinariamente clarificador la motivación del concreto acto administrativo sancionador y en la medida en que la misma habrá de definir no sólo las circunstancias modificativas de la responsabilidad apreciadas y probadas sino, además, la específica razón que entiende la Administración concurre para, en los márgenes otorgados por la ley, imponer una concreta sanción.*

*El artículo 203.5º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que:*

**"(...)** 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".

*El recurrente en ningún momento ha dado cumplimiento total al requerimiento por lo que no procede la imposición de una sanción por importe de 6.000 euros como solicita.*

*El día 20 de diciembre de 2.013 (RGE649023932013), fuera del plazo de alegaciones establecido, CAIXABANK presentó un escrito en el que se limitaba a manifestar que debido a los diferentes procesos de integración/fusión Caja de Ahorros Provincial de Caja Guadalajara, a Banca Cívica y por último a Caixabank, no había sido posible localizar ninguna documentación ni información respecto al cheque solicitado, ya que no constaba la información en sus sistemas, ni tampoco en el archivo correspondiente.*

*Dicha contestación claramente no da total cumplimiento al requerimiento administrativo.*

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

### **TERCERO.- Consideraciones jurídicas sobre la tesis esgrimida en el escrito de interposición y la propuesta que en él se contiene.**

El Abogado del Estado no sólo propugna la casación de la sentencia, por reputarla contraria a Derecho sino que propone, de modo legítimo, la formación de doctrina general, interpretativa del artículo 203.5 LGT, en que se asocia la inexistencia de un deber de motivación específico sobre el alcance de la multa pecuniaria, con la inexistencia, a su vez, de margen alguno de apreciación, al intérprete de la norma, de elementos o circunstancias de modulación que permitan atender al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción, tal como nos interroga el auto de admisión. La doctrina postulada en el escrito de interposición es ésta:

*"[...] La fijación de una sanción tributaria del artículo 203.5, letra c), que la LGT establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, no 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, ya que la cifra de negocios es el único elemento que ha de tomarse en consideración para cuantificar la sanción, aplicando sobre el mismo el porcentaje fijado en el precepto, sin perjuicio de aplicar los límites mínimo y máximo [...]."*



De la fórmula jurisprudencial que nos propone el defensor de la Administración destacan dos caracteres esenciales, conectados entre sí: de un lado, que a su juicio, el empleo de la preposición *hasta* no es indicativa de una franja entre un máximo y un mínimo para cada infractor, confiado a la ponderación última del aplicador, fuera administrativo o judicial, sino que, por el contrario, constituye un margen general del tipo para toda suerte de asuntos, de modo que la sanción que corresponde a cada conducta sería única, aritmética, y vendría constituida, exclusivamente, por la cifra de negocios.

Hemos de comenzar afirmando que, si aceptáramos como única posible esta rígida o unívoca interpretación del precepto que se propugna y su remisión, como exclusivo elemento diferenciador, a un dato ajeno -al menos con vehemente apariencia- a la gravedad intrínseca de la conducta y a la culpabilidad del sancionado, como lo es la cifra de negocios del año natural anterior a la comisión de la infracción, esto es, si tal hipótesis la viéramos como la única que tolera la norma, es más que probable que lo pertinente fuera el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad de este más que confuso precepto. No en vano, por razones en parte semejantes a las que nos suscita la exégesis de este artículo 203.5.c) de la LGT, hemos planteado ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad mediante auto de 12 de febrero de 2021, debido a la eventual oposición del artículo 203.6.b) 1º de Ley 58/2003, con el que el ahora sometido a controversia guarda un indudable parentesco, a los artículos 25.1, en relación con el artículo 1.1 y 9.3, de la Constitución Española, cuestión que ya ha sido admitido a trámite.

Sin embargo, el deber de agotar las posibilidades de aplicación de los preceptos, también los sancionadores, llevando a cabo su interpretación conforme a las normas y principios de la Constitución Española de las disposiciones con rango de Ley nos permite la conclusión primera de que el precepto cuestionado, el artículo 203.5 LGT incorpora -con una redacción ciertamente ambigua, impropia de las normas sancionadoras-, la existencia de un margen de valoración de la gravedad de la conducta y de la culpabilidad, por ende, de la posibilidad del intérprete, obviamente del judicial, de atemperar el *quántum* de la multa a las circunstancias concurrentes, aun dentro del angosto margen que traza el precepto.

Este deber y la conclusión que adelantamos ahora tiene su fundamento dogmático constitucional, de un lado, en el propio tenor literal de la norma, fuente interpretativa primaria que ha de ser tomada en consideración, aun como mero punto de partida; y, de otro, en la exégesis del precepto punitivo en armonía con la doctrina del propio Tribunal Constitucional, con la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, muy en especial, dada la naturaleza de los derechos fundamentales en liza en el campo sancionador, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En particular, con el principio de proporcionalidad y con el deber de motivar específicamente acerca de su aplicación al caso.

**CUARTO.- Consideraciones jurídicas conducentes al fallo. El artículo 203.5.c) LGT permite al aplicador o intérprete, en la medida y con el límite del tipo infractor, la apreciación de un margen de ponderación.**

Resulta conveniente que nos remitamos a los razonamientos de esta Sala y Sección que se contienen en el antes mencionado auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad: en primer lugar, por el amplio estudio que en él se realiza sobre el principio de proporcionalidad en materia penal y sancionadora -que son, en esencia, la misma cosa- y que resulta útil, en nuestro caso, para proyectar ese principio de creciente importancia en la jurisprudencia constitucional y del TJUE y TEDH y basar en ella la interpretación que admite la graduación de la sanción, sin violentar el tipo -o la letra del tipo-. En segundo lugar, porque la similitud, al menos en buena parte, entre el precepto allí cuestionado y el que ahora ha servido para sancionar la infracción, permite en buena parte extraer consecuencias decisivas para resolver esta casación.

Nos remitimos a la parte del indicado auto de inconstitucionalidad, en que se expone la doctrina sobre el principio de proporcionalidad que la Administración desdeña (los énfasis son de esta sentencia).

**"[...] 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.**

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 cierto 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 del 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 Constitucionalidad ha ido incorporando -expresado 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 de tales actos, que es de reconocer presenta contornos en alguna medida problemáticos, 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 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 sancionadas el recuerdo u mención de la jurisprudencia 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 Gyrlyan 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*.

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 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 parágrafo 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 que,**



**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 previstas 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 1 º; 19/1988, fundamento jurídico 8 º; 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 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, 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 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 omnicompreensivo 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 [...]."*

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 permite 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: ...

...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) y con la remisión del propio apartado 6 a las conductas de las letras a), b), c) y d), por lo que la tipificación del apartado 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 sometidos 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 E...-, 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, siendo 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 se trata 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 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 [...].

**"[...] 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 fuera uno sólo 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 o afectación del incumplimiento en relación con la posibilidad de la Administración de determinar la deuda tributaria.*

Como argumenta al respecto E..., 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 insalvable 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, en atención 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), que también condesciende al establecimiento de grados- supone 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: **(es de admitir que son razones también válidas en lo que respecta al artículo 203.5.c) LGT , que debe tomar en consideración el aplicador o revisor judicial del acto administrativo sancionador):**

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.

(En este concreto caso, se trata de un requerimiento de los ordenados en el artículo 93 LGT, esto es, orientado a facilitar datos fiscales correspondientes a un tercero. Por la falta de información relativa a un cheque bancario -en este caso, CAIXABANK estaría entre los obligados por el deber de información previsto en el artículo 93.1.c) y 3 LGT).

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 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 forma dolosa, como señala la recurrida.

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 [...]

En otros pasajes del auto a que estamos haciendo continua referencia se contienen ciertas reflexiones en relación con el concreto precepto que ahora nos ocupa, el art. 203.5.c) de la LGT, en la medida en que tales consideraciones marcaban una diferencia sustancial entre ambas normas, pese a sus evidentes similitudes, que nos llevaban al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en lo referente al artículo 203.6.b) 1º de la LGT, dada la irreductible imposibilidad de sostener respecto del mencionado precepto punitivo una interpretación acorde con la Constitución y los Tratados internacionales, fuente interpretativa de singular valor e importancia ( arts. 10.2 CE y artículos 4.bis, 5 y 7 de la Ley Orgánica del Poder Judicial). De tales palabras, aun



sin valor de cosa juzgada, se desprende una línea argumental que, obviamente, mantenemos y que coadyuva a la resolución del asunto:

"[...] 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 -aquí 400.000 euros-.

"[...] 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 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 E... 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 aquélla 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, E..., de no mediar la reforma punitiva acometida por la Ley 7/2012. Por más que las 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 por 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 [...]**.

Reiteramos la validez de tales reflexiones jurídicas, ahora como razón de decidir y consideramos, en los términos que seguidamente proclamamos como doctrina, la existencia de un margen de ponderación o graduación que el precepto, rectamente interpretado, permite.

#### **QUINTO.- Jurisprudencia que se establece y resolución del recurso de casación.**

En respuesta a los interrogantes que plantea el auto de admisión, consideramos procedente la siguiente jurisprudencia:

1) El artículo 203.5.c) de la LGT no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros, en que no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto incumplidor -ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal-, sino también la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad, sea por dolo o culpa.

2) La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad -referida a la mera conducta- a imponer la sanción en su grado mínimo.

3) La cifra de negocios del infractor -titular de los datos de trascendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos-, no es el único elemento determinante del *quántum* de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto sino, a lo sumo, un factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo -la



conducta tipificada- y al tipo subjetivo -la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren-.

De ahí que el recurso de casación haya de ser desestimado, dada la corrección de la sentencia de instancia, que redujo a 10.000 euros el importe de la multa por la comisión, por parte de CAIXABANK, por falta de acreditación de razones explicitadas para imponer la multa en su límite máximo, por el solo dato de la cifra de negocios. De ser así, conductas levísimas en su realidad o en la culpabilidad se verían castigadas con penas desproporcionadas, siempre las mismas, con el único elemento determinante de la cifra de negocios, enervando así la virtualidad de principios esenciales en materia sancionadora.

#### **SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en la representación que por ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 15 de noviembre de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativa de la Audiencia Nacional en el recurso nº 396/215.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El presidente, D. Rafael Fernández Valverde votó en Sala y no pudo firmar.