



Roj: **STS 4452/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4452**

Id Cendoj: **28079130022022100440**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/11/2022**

Nº de Recurso: **1477/2019**

Nº de Resolución: **1577/2022**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Sección 2ª, 18-12-2018 (rec. 500/2018),
[ATS 7633/2019](#),
[STS 4452/2022](#)**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.577/2022

Fecha de sentencia: 29/11/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1477/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/11/2022

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.: 1477/2019

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. 1577/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de noviembre 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 **1477/2019**, interpuesto por el procurador don Manuel García Arana, en nombre y representación de la entidad mercantil **ENERGÍA XXI, COMERCIALIZADORA DE REFERENCIA, S.L.U. (anteriormente denominada ENDESA ENERGÍA XXI, S.L.U.)**, contra la sentencia nº 2314/2018, de 18 de diciembre, dictada en apelación - recurso nº 500/2018- por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, interpuesto contra la sentencia de 9 marzo de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Granada en el recurso nº 243/2017. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Alfonso de Murga y Florido, en nombre y representación del **AYUNTAMIENTO DE GRANADA**.

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 apelación nº 2314/2018, de 18 de diciembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala correspondiente nuestra jurisdicción, con sede en Granada, que revoca la dictada por el Juzgado nº 4 de Granada, en el recurso nº 243/2017, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Se estima el recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Granada contra la Sentencia nº 72/2018, de 9 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 4 de Granada en el procedimiento ordinario número 243/2017, 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 331/2013, y se considera ajustada a Derecho la resolución del Ayuntamiento de Granada de 22 de abril de 2013, dictada en el procedimiento sancionador nº 1411/2012, en la que se impuso una sanción por importe de 600.000 euros. Sin imposición de las costas de esta instancia [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña María Ángeles Rodríguez Piazza, en nombre de ENERGÍA XXI, Comercializadora de Referencia, S.L.U., presentó escrito de 6 de febrero de 2019, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 178 de la misma Ley; el artículo 1 del Protocolo Adicional del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (CEDH); y los artículos 1, 25.1 y 31.1 de la Constitución Española (CE).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 22 de febrero de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La mercantil ENERGÍA XXI COMERCIALIZADORA DE REFERENCIA, S.L.U., parte recurrente, ha comparecido el 8 de marzo de 2019 y el Ayuntamiento de Granada, recurrido, el 9 de abril de 2019, dentro ambas partes del plazo de 30 días señalado en el 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 20 de junio de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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".

2. El Procurador don Manuel García Arana, en nombre de ENERGIA XXI, COMERCIALIZADORA DE REFERENCIA, S.L.U., interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de septiembre de 2019, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se case la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada y se considere conformes a Derecho los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en el recurso de instancia.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Procurador Sr. de Murga y Florido, en nombre del Ayuntamiento de Granada, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 12 de diciembre de 2019, en el que solicita sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

QUINTO.- Cuestión de inconstitucionalidad planteada.

Por providencia de la Sala de 23 de julio de 2020 se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo 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.

En escrito de 13 de agosto de 2020, Endesa formuló alegaciones en las que concluye solicitando: "[...] esa Sala acuerde, a la vista de las dudas de inconstitucionalidad suscitadas, plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 203.6.b).1º LGT".

También, el Ayuntamiento de Granada presentó el 17 de agosto escrito de alegaciones, en que interesa: "[...] acuerde..., estimar la improcedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 203.6.b) 1º de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre".

En evacuación del mismo trámite, el Ministerio Fiscal presentó informe de 11 de septiembre de 2020, en que manifiesta: "[...] El Fiscal no se opone al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad respecto de la norma cuestionada y citada en la Providencia de traslado a este Ministerio".

Posteriormente, por providencia 25 de febrero de 2021, acordamos: "[...] En esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se siguen diversos recursos de casación, como el presente, sustancialmente coincidentes con el que se tramita bajo nº 1481/2019, en el que, mediante auto de 25 de febrero de 2021, se ha decidido plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, en relación con el artículo 203.6.b) 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por las serias dudas que suscita a este Tribunal Supremo su adecuación al artículo 25 de la Constitución, en relación con el principio de proporcionalidad de la sanción de multa que prevé, manifestación del principio de legalidad penal, plenamente trasladable a las infracciones y sanciones administrativas. Por la expresada razón, procede declarar la suspensión del presente recurso de casación, a la espera de lo que el Tribunal Constitucional resuelva, en su caso, sobre la mencionada cuestión de inconstitucionalidad".

Fue dictada sentencia del Tribunal Constitucional nº 74/2022, de 14 de junio de 2022, que responde a la cuestión de inconstitucionalidad 1643-2021, planteada por esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el artículo 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en su redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En el fallo de la mencionada sentencia se acuerda: "...en atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad". La sentencia cuenta con un voto particular, formulado por dos magistrados, disconformes con ella.

Esta Sala, mediante providencia de 20 de septiembre de 2022, acordó oír a las partes sobre la incidencia de la mencionada sentencia en la resolución del presente recurso de casación y, en particular, si de los razonamientos jurídicos que la expresada STC contiene se puede inferir la posibilidad de interpretar el precepto sancionador examinado en el sentido de que el aplicador de la citada norma sancionadora -y, por ello, los Tribunales de justicia- pueden modular su cuantía en presencia de las circunstancias concurrentes en el caso,



tanto subjetivas como objetivas, dadas las abundantes menciones que ella fundamentación jurídica de la STC refleja sobre que "el precepto deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción a la específica conducta del sujeto infractor".

El Ayuntamiento de Granada presenta el 27 de septiembre de 2022 escrito de alegaciones en el que afirma que: "[...] Confirmada la constitucionalidad del citado artículo, así como la ausencia de vulneración del Principio de Proporcionalidad, la Sentencia a dictar en el presente procedimiento debe desestimar el Recurso de Casación".

La entidad Energía XXI Comercializadora de Referencia S.L.U, en escrito de 3 de octubre de 2022, formuló sus alegaciones, pretendiendo: "[...] se acuerde casar totalmente la resolución impugnada, y de conformidad con lo expuesto en el cuerpo de este escrito, anule la sanción origen de estos autos, confirmada por la Sentencia objeto de recurso, o, subsidiariamente, su imposición en la cuantía mínima legalmente prevista".

Por providencia de 6 de octubre de 2022 se acordó unir los escritos de alegaciones de las partes, quedando los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiese.

SEXO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo, finalmente, para el día 22 de noviembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, voto y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, desde el punto de vista del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, 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.

Como ya hemos anticipado, la sentencia recurrida aquí, de 18 de diciembre de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, estimó el recurso de apelación nº 500/2018 formalizado por el Ayuntamiento de Granada contra la sentencia de 9 de marzo de 2018, dictada por el Juzgado nº 4 de dicha capital, recurso nº 243/2017.

La sentencia del juzgado había estimado en parte el recurso entablado en la instancia por ENERGÍA XXI COMERCIALIZADORA DE REFERENCIA, S.L.U, reduciendo la sanción de 600.000 a 15.000 euros, sentencia que, en la parte en la que la sanción se mantuvo, fue consentida por la actora, pues solo recurrió en apelación el Ayuntamiento de Granada.

El acto administrativo impugnado en el proceso de instancia era la resolución del Tribunal Económico-Administrativo municipal -TEAM- de Granada de 5 de abril de 2017, que desestimó la reclamación de Endesa Energía contra la resolución del órgano de gestión tributaria de 22 de abril de 2013, por la que se impuso a aquélla una sanción de multa de 600.000 euros, por incumplimiento de requerimientos de información formulados a la empresa en relación con la determinación de la tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en el vuelo, suelo o subsuelo de las vías públicas municipales a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros correspondientes a los años 2008, 2009 y 2010.

Esto es, se impuso una sanción de 600.000 euros por no suministrar datos contables en un procedimiento inspector seguido por el Ayuntamiento de Granada para 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, tipificada en el art. 203.6.b) 1º de la LGT, mismo precepto que dio lugar a las dudas de inconstitucionalidad plasmadas en el auto arriba mencionado.

SEGUNDO.- Hechos relevantes, no contradictorios, sobre la conducta sancionada y sus circunstancias, según se recogen en el auto de admisión.

Los hechos que dieron lugar a la sentencia de instancia, según consta en el expediente administrativo, fueron, en esencia, los siguientes, ordenados cronológicamente, según los refleja el auto de admisión y ahora sintetizamos:



- 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 2009 y 2010, se realizó el primer requerimiento por parte del Ayuntamiento de Granada a ENDESA, con emplazamiento para el día 16 de junio de 2010 y se solicitaron dos ampliaciones de plazo los días 3 de junio de 2010 y 15 de julio de 2010.
- El 15 de julio de 2010 se realizó un segundo requerimiento, respecto del que se volvió a solicitar ampliación de plazo. Y no fue hasta el día 30 de noviembre de 2010 cuando la solicitud del Ayuntamiento de Granada fue atendida, aunque de forma parcial e incompleta.
- Tras nueva intimación del ente municipal se remitió por el contribuyente la información solicitada el día 16 de febrero de 2011.
- El 29 de abril de 2011, la inspección del Ayuntamiento de Granada requirió nuevamente a ENDESA la documentación no aportada y la contabilidad principal y auxiliar.
- El 19 de mayo de 2011, el 7 de junio de 2011 y el 7 de octubre de 2011 ENDESA aportó información contable diversa.
- El 27 de abril de 2012, el Ayuntamiento de Granada solicitó una vez más a ENDESA la contabilidad auxiliar de todos los ejercicios y la relativa al periodo 2011, siendo que el 20 y 28 de junio de 2012 ENDESA aportó documentación contable diversa.
- El 12 de diciembre de 2012 el Ayuntamiento de Granada notificó el inicio de procedimiento sancionador por la infracción del artículo 203 de la LGT, que concluyó con resolución sancionadora notificada el 22 de abril de 2013, ascendiendo el importe de la sanción a 600.000 euros.
- El 25 de mayo de 2013 ENDESA impugnó la sanción ante el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Granada, desestimándose la reclamación por resolución de 5 de abril de 2017.
- Recurrida la anterior resolución administrativa por ENDESA ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Granada, se estimó en parte en sentencia de 9 de marzo de 2018, reduciendo la sanción a 15.000 euros.
- Recurrida en apelación tal sentencia por el Ayuntamiento de Granada, la Sala de este orden jurisdiccional con sede en Granada, dictó sentencia de 18 de diciembre de 2018, estimando el recurso y revocando la sentencia apelada, contra la que se ha preparado este recurso de casación.

TERCERO.- Consideraciones jurídicas que desarrolla la Sala para sustentar argumentalmente su fallo.

Para resolver la casación, con base en el auto de admisión y, en conexión directa con él, en el resultado de la cuestión de inconstitucionalidad dirigida por la Sala al Tribunal Constitucional y decidida en sentido desestimatorio de la cuestión y, por ende, confirmatorio de la conformidad a la Constitución del precepto del que dudábamos, es preciso dejar constancia de ciertas circunstancias de necesaria influencia en la decisión que debemos adoptar.

1) *Una primera, de orden procesal*, es que la empresa sancionada consintió la sentencia de instancia, del Juzgado nº 4, a la que repetidamente nos hemos referido, la cual rebajó la cuantía de la sanción de 600.000 euros a 15.000 euros. Ello significa que, como la sentencia de apelación estimó íntegramente el recurso promovido por el Ayuntamiento de Granada, recuperando de ese modo la sanción en su cuantía originaria de 600.000 euros, no sólo que el mínimo de la sanción deviene intangible, sino que ésta es fruto de una tipificación y un examen de sus elementos constitutivos, como el de la culpabilidad, apreciados por el Juzgado sentenciador de instancia, por lo que la sanción está constreñida, en su enjuiciamiento de fondo, por esta circunstancia.

2) La *sentencia del Juzgado nº 4 de Granada*, que revisó en primera instancia la sanción de multa, se funda en la siguiente argumentación:

"[...]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 *Multa fija de 1000 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. [...]"*

2º. *Multa pecuniaria 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.*



3º. 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 e 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.

3) En contra de la expresada argumentación, la Sala de Granada se sustenta, para revocar la sentencia apelada, en lo siguiente:

"[...] 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 181 del expediente, donde figura que la cifra del negocio de la empresa en el ejercicio de 2009 fue de 2.920.853.000 euros.

La Sentencia apelada incurre en el error de Derecho que señala el Ayuntamiento apelante, puesto que no se trata de que no se haya comparecido o facilitado la información o documentación en el segundo requerimiento. Y ello porque consta en el expediente, y así lo relata de forma acertada y motivada el TEAM, que no se han atendido los requerimientos y que ha habido diversas dilaciones carentes de justificación. Es más, cuando se atendieron determinados requerimientos de información se hizo de forma parcial.



Como ejemplo podemos indicar que el día 19 de mayo de 2010 se realizó el primer requerimiento, con emplazamiento para el día 16 de junio de 2010 (por error el TEAM se refiere al día 16 de junio de 2012) y se solicitaron dos ampliaciones de plazo los días 3 de junio de 2010 y 15 de julio de 2010.

El día 15 de julio de 2010 se realizó un segundo requerimiento, respecto del que se volvió a solicitar ampliación de plazo. Y no fue hasta el día 30 de noviembre de 2010 cuando fue atendido de forma parcial e incompleta. Tras nueva intimación se remitió la información solicitada el día 16 de febrero de 2011, pese a la facilidad al alcance de la mercantil para la aportación de la documentación solicitada. También hay que destacar que se aportaron facturas no incluidas en la base imponible, entre otros "errores" que se cometieron con la documentación aportada.

Pero es que además, resulta especialmente grave que la Sentencia modifique la sanción a imponer cuando la mercantil recurrente en la instancia en su demanda (que obra a los folios 59 a 67 del proceso judicial) no solicitó en ningún momento lo que la Sentencia acuerda, lo que resulta contrario a los artículos 33.1 de la LJCA, que obliga a los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo a juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, y el artículo 218.1 de la LEC, que obliga a que las sentencias sean claras, precisas y congruentes con las demandas y con las demás pretensiones de las partes, deducidas oportunamente en el pleito.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 que cita la parte 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 demás 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 en que aplica un artículo que nadie había invocado ni en el proceso judicial ni en el expediente administrativo y que no se corresponde con el resultado de la inspección, de tal forma que resulta de aplicación el artículo 203.6.2º.b), que señala la Sentencia apelada.

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."

La actuación inspectora se considera suficiente motivada y ajustada a Derecho, lo que obliga a revocar la Sentencia apelada, y considerar conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada [...]."

4) El apartado 6 del artículo 203 LGT fue introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Se refiere a la infracción de resistencia, excusa, obstrucción, etc. **en el seno de actuaciones inspectoras**, atribuyéndoles efectos sancionadores más severas por esa sola circunstancia.

El apartado 6 del artículo 203 dice así:

"...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".

5) En interpretación de la Administración y de la Sala de apelación radicada en Granada, el artículo 203.6.b) LGT, en los términos vistos, no exige más acreditación que la *cifra de negocios* (de toda la empresa), para cuantificar la sanción, *al margen de la relevancia de los datos no entregados* -que no se evalúan, aunque el Ayuntamiento reconoce que la entrega fue parcial y tardía- en la regularización y de un examen de la culpabilidad sobre la influencia de tales datos o magnitudes económicas en la comisión de la infracción.

Bastaría pues, y así se muestra la resolución sancionadora, con determinar el 2 por 100 del volumen de negocio de la empresa y, si supera 600.000 euros, imponer la sanción al margen de toda otra consideración.

6) En este asunto, nadie discute la aplicación al caso del 203.6.b) 1º LGT -al margen, sobre todo, de que la aplicabilidad de la norma y la dependencia de su validez sobre el fallo son requisitos inexcusables del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y, por ello, puntos de partida incuestionables-. Pero, abstraído el debate de esa limitación y en los términos en que podrían haberse suscitado las pretensiones de instancia y casacionales, bien podría contemplarse, lo que se afirma a efectos hipotéticos, la aplicación alternativa del artículo 203.6.b) 2º, a cuyo tenor:



"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".

De hecho, no se ha llegado a precisar qué documentación concreta se le pidió y le fue negada al Ayuntamiento -o entregada tardíamente- ni qué transcendencia ha tenido para la regularización a Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U. A falta de concreción de la índole de la documentación pedida y de si el incumplimiento se refiere a magnitudes económicas conocidas, podría haber sido de aplicación -hemos de repetir que en un plano puramente dialéctico- lo establecido en el art. 302.6.b) 2ºc), que permite ajustar la sanción a la magnitud económica:

"- 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".

7) El problema, a la hora de modular el importe de la sanción de multa impuesta reside, en esencia, en que el pleito se ha centrado sólo en el precepto aplicado, porque dado la aceptación por Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U. de la sentencia del Juzgado que dejó establecida su sanción en 15.000 euros, no se puede recalificar la sanción ni reexaminar los requisitos de validez de los requerimientos.

Es muy significativo lo que dice al respecto la sociedad recurrente en el escrito de interposición de su recurso de casación:

"[...] La vulneración que denunciamos 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 los años 2009 y 2010 por un importe total de 81.840,54 euros -una magnitud económica que sin duda sirve para evidenciar la gravedad de la infracción cometida- con la cuantía 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 a un porcentaje superior al 700% sobre la cuota liquidada, a lo cual habría que añadir que a mi representada le fueron impuestas adicionalmente otras sanciones por dejar de ingresar el importe relativo a la Tasa (equivalentes al 50% de la cuota liquidada), si bien estas no constituyen el objeto del presente recurso.

A mayor abundamiento, 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 de nuevo la desproporción que denunciamos. 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. 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.

En definitiva, mi representada considera que para que se respete el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador ha de atenderse al principio de individualización de las penas, que igualmente está subsumido en el principio de proporcionalidad recogido 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 de 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 ;

(ii) no 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.[...]"

Tras la deliberación de los asuntos y antes de votarlos, se acordó conferir audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal con vistas al posible planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, en la que se puso el acento, conforme a lo pedido en el recurso, sobre la desproporción del precepto sancionador, incorporado a la norma con rango de ley examinada.

8) En suma, a la vista de que el tipo aplicado no permite, a nuestro juicio, margen de apreciación, decidimos plantear cuestión al Tribunal Constitucional sobre proporcionalidad, culpabilidad e interdicción de la arbitrariedad.

Señala la providencia de audiencia lo siguiente:

"[...] 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, 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 4 de los de Granada, que estimando en parte dicho recuerdo, fijó la cuantía de la multa en 15.000 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 500/2018 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 15.000 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; 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, **vulnere el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos**.

Evacuado el trámite por las partes y el Ministerio Fiscal, se dictó providencia declarando procedente la suspensión del presente recurso de casación a la espera de lo que el Tribunal Constitucional resuelva, sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada en el recurso de casación nº 1481/2019 sustancialmente idéntico a este mediante auto, concretado de este modo:

"[...] 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,

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".

9) El Tribunal Constitucional, en sentencia 74/2022, de 14 de junio de 2022, en la cuestión de inconstitucionalidad 1643-2021 ha decidido desestimarla, no por unanimidad, pues hay un voto particular suscrito por dos magistrados.

En las alegaciones concedidas a las partes a raíz de la recepción de la sentencia del TC, el Ayuntamiento de Granada se limita a resaltar, con suma brevedad que, siendo conforme a la Constitución el precepto sancionador, aplicable al caso, procede desestimar la casación y confirmar la sentencia de la Sala de Granada y la sanción en su día impuesta, de 600.000 euros.

10) La parte recurrente, en su escrito, pretende interpretar la sentencia del Tribunal Constitucional de modo que, en su razonamiento para justificar el porqué de la gravedad extrema de la sanción y de su carácter de fija -sin posibilidad de modulación-, contiene exigencias de interpretación que, a su juicio, no se han cumplido. Por referencia a la STC, se afirma, en síntesis:

"[...] En los escritos presentados ante esa Sala ya hemos tenido oportunidad de hacer referencia a las circunstancias concretas del caso, si bien procede ahora resumirlas, centrándonos en aquellas cuestiones que, tras la STC 74/2022, adquieren mayor relevancia:



1. Mi representada es una entidad que opera en todo el ámbito nacional y cuyo objeto social viene constituido por la comercialización de todo tipo de productos energéticos y, en particular, de energía eléctrica y gas natural.

2. El origen del 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") -tributo local- correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010.

A pesar de las dilaciones en la aportación de documentación que se imputaron a mi representada, el Ayuntamiento de Granada pudo concluir sus actuaciones de comprobación, girando la correspondiente liquidación, en concepto de tributo local, dando lugar a una deuda tributaria cuya cuota ascendió a un total de 81.840,54 euros (22.888,23 euros del acta de disconformidad nº 1186/2012 y 58.952,31 euros del acta nº 1187/2012, correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 2009 y 2010).

También se impuso la sanción contemplada en el artículo 192 LGT (que fue calificada como "leve", al no existir ocultación), por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Dicha sanción consistió en multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía resultante de la adecuada liquidación del tributo, esto es, del importe dejado de ingresar. El importe de la sanción, por tanto, ascendió a un total de 40.920,27 euros (11.444,12 euros correspondientes al ejercicio 2009 y 29.476,15 euros del 2010).

En el marco de dicho procedimiento inspector se produjeron retrasos en la atención de algunos requerimientos o comparecencias que hicieron que el Ayuntamiento entendiera que mi representada también había cometido la infracción tributaria por "resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", tipificada en el artículo 203.6.b). 1º LGT, imponiéndose la sanción por el importe máximo de 600.000 euros contemplado en el referido precepto, infracción y sanción que se sitúan en el origen de los presentes autos.

Por lo tanto, según lo que antecede, por una deuda tributaria de 81.840,54 euros se impuso una doble sanción: (i) la primera (de 40.920,27 euros), por un incumplimiento material que había causado un perjuicio económico y (ii) la segunda (de 600.000 euros), por un incumplimiento formal (contestar tardíamente o de forma incompleta los requerimientos de información efectuados), pero sin causar un perjuicio económico a la Hacienda municipal. Ambas sanciones sumaron un total de 640.920,27 euros (un 783% de la deuda tributaria exigida), sin existir relación alguna entre la deuda tributaria, la sanción exigida por ésta y la sanción por el entorpecimiento de la labor comprobadora.

La sanción del artículo 203.6.b). 1º LGT se impone en su grado máximo al superar el 2 por ciento de la cifra de negocios (nacional) de mi representada la cuantía de 600.000 euros. A estos efectos, conviene recordar que la sanción se impone por no aportar cierta documentación en relación con una comprobación limitada a un tributo local, como es una Tasa municipal, y en un marco territorial muy concreto, Granada. En otras palabras, se impone una sanción vinculada al importe neto de la cifra de negocios nacional, a pesar de circunscribirse la inspección a un territorio local y a un tributo muy específico (una tasa).

En cuanto a la información requerida por el Ayuntamiento de Granada, y que originó la sanción que nos ocupa, ésta se concreta en la página 15 del Acuerdo de imposición de sanción, al referirse a la no aportación de:

"- un libro registro facturas (por la propia naturaleza de la declaración de la tasa) asientos de contabilidad principal y auxiliar (de los que no se aportan los correspondientes a los peajes satisfechos).

- programas y archivos informáticos (habida cuenta de que la mercantil es una Gran Empresa y lleva su Libro Registro de Facturas Emitidas de este modo".

Como puede comprobarse, lo que solicita el Ayuntamiento (y que constituye el origen de la sanción que nos ocupa) son documentos concretos y asientos contables, pero en ningún caso la contabilidad en su conjunto, circunstancia sobre la que se volverá más adelante, por su trascendencia en este caso.

Es importante resaltar también que, para el cálculo de la cuota de la Tasa, se aplica un 1,5% sobre el importe total de los ingresos brutos obtenidos anualmente de la facturación en el término municipal de Granada por mi representada (artículos 5 y 7 de la Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa), lo que ya de por sí hace innecesario acudir a un procedimiento de inspección, cuyo único objeto es conocer cuáles son esos ingresos brutos. A nuestro juicio, resulta rechazable acudir a este tipo de procedimiento, el más gravoso e intrusivo para el contribuyente, siendo patentemente innecesario en función del tributo objeto de comprobación. Por ello, consideramos que no puede concurrir la infracción tipificada en el artículo 203.6.b). 1º LGT, cuestión sobre la que incidiremos más adelante.

Mi representada interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado frente a la sanción impuesta sobre la base del artículo 203.6.b). 1º LGT, alegando, entre otras cuestiones, la ausencia de resistencia u



obstrucción y la vulneración de los principios sancionadores (en particular, el de proporcionalidad), así como la ausencia de culpabilidad.

Por su parte, en la contestación a la demanda, el Abogado del Ayuntamiento reconoció que lo que existieron fueron meras dilaciones en la aportación de documentación.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Granada estimó parcialmente nuestro recurso contencioso-administrativo y, en aplicación del principio de proporcionalidad, redujo la sanción a 15.000 euros, al entender que la infracción cometida era la prevista en el artículo 203.6.2º b) LGT, que se refiere a la aportación de datos, informes, antecedentes y documentos, facturas u otros justificantes concretos, en relación con dos requerimientos. El Juzgado cuantifica la sanción en 15.000 euros al entender que únicamente quedan "constatados dos incumplimientos de requerimientos efectuados por el Ayuntamiento", lo que hace que no proceda la sanción correspondiente a la no contestación de tres requerimientos. Por otro lado, entiende que el tipo infractor no era el inicialmente aplicado, sino que lo que no se aportaron fueron documentos concretos.

Por lo tanto, el Juzgado no solo entendió que el tipo infractor que procedía aplicar no era el 203.6 b) 1º LGT que originariamente había sido utilizado por el Ayuntamiento, sino que, además, entendió que únicamente se habían producido dos incumplimientos, lo que le llevaba a aplicar el artículo 203.6.2º b) LGT y a reducir la sanción a 15.000 euros, mucho más respetuosa con el principio de proporcionalidad.

Tal Sentencia fue recurrida en apelación por el Ayuntamiento de Granada ante el Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Andalucía. El letrado del Consistorio, en su recurso de apelación, considera que el tipo infractor aplicable es el contenido en el artículo 203.6.b).1º LGT, procediendo la anulación de la Sentencia de instancia y confirmando la sanción originariamente impuesta por el Ayuntamiento.

Por su parte, mi representada insistió en su escrito de oposición en la improcedencia de la sanción, al no existir resistencia u obstrucción. Adicionalmente, y dado que la cuestión objeto de debate se centraba en la determinación del tipo legal aplicable, defendió la procedencia de la interpretación realizada por la Sentencia de instancia de no entender aplicable el artículo 203.6.b).1º LGT.

El TSJ de Andalucía estimó el recurso de apelación, anulando la Sentencia de instancia y confirmando la sanción originalmente impuesta por el Consistorio. En primer lugar, niega, a pesar de la evidencia, que lo que fuera objeto de discusión fuera el tipo aplicable, entendiendo que la única cuestión objeto de debate se circunscribía a la cuantía de la sanción. Sobre la base de lo anterior, no pone en duda que el precepto aplicable es el artículo 203.6.b).1º LGT, que no exige cuantificación alguna de las magnitudes monetarias. Adicionalmente, cuestiona la decisión del Juzgado, al entender que la recurrente no solicitó la modificación de la sanción (ni que fuera aplicado un artículo diferente), todo ello a pesar de que la propia invocación del principio de proporcionalidad llevaba implícita dicha modificación. Ello le lleva a concluir que la actuación inspectora se considera suficientemente motivada y ajustada a Derecho, revocando la Sentencia apelada.

Frente a la Sentencia del TSJ de Andalucía se preparó e interpuso el presente recurso de casación ante el Tribunal Supremo ("TS"), por entender que su conclusión es contraria a Derecho y debe ser casada por el Alto Tribunal, procediendo, en consecuencia, la anulación de la sanción controvertida.

Teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso que han sido resumidas en los anteriores apartados, consideramos que el aplicador de la norma (el Ayuntamiento de Granada en este caso) en ningún caso debió imponer la sanción tipificada en el artículo 203.6.b).1º LGT, que tampoco debió ser confirmada en apelación por el TSJ de Andalucía, porque no concurren los requisitos o elementos exigidos para incurrir en tal tipo infractor, tal y como ha sido interpretado por el TC, según detallamos seguidamente. [...].

En suma, se pretende abrir un debate sobre la naturaleza real del procedimiento inspector del realmente seguido, así como sobre el carácter de la información pedida y no suministrada de forma puntual e íntegra, bajo la tesis de que el Tribunal Constitucional supedita la aplicación del precepto a tales exigencias. Pero lo que dice el TC es esto:

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



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

11) Sin embargo, Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U., al transcribir los pasajes que considera favorecedores de su pretensión, omite este ilustrativo párrafo de la STC 74/2022:

"[...] el precepto deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción a la específica conducta del sujeto infractor, según se ha razonado ya. Y, como resulta incontrovertido, corresponde al aplicador de la norma valorar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo infractor, lo cual puede determinar la aplicabilidad de un tipo infractor u otro, o bien la ausencia de responsabilidad...

...Cuestión distinta es que, en su aplicación a casos concretos, tal margen pueda devenir indisponible para el aplicador de la norma debido a la conducta del propio sujeto infractor o por razones procesales. Así puede ocurrir, por ejemplo, si el infractor no procede al cumplimiento tardío que hubiera permitido reducir la sanción a la mitad, o si se conforma con la resolución que declara la existencia de responsabilidad y se limita a recurrir la cuantía de la multa, pues ello impide que ante los órganos judiciales reste ya discusión jurídica acerca de la concurrencia de los elementos objetivos (procedencia de la actuación inspectora y de la exigencia de la contabilidad, incumplimiento de la obligación de colaboración) y subjetivos (culpabilidad) que determinan la aplicabilidad del precepto cuestionado [...]."

12) Esta aseveración es especialmente relevante, hasta lo decisivo. De este modo, no se puede examinar en casación la subsunción en el tipo de la conducta infractora o la concurrencia de culpabilidad, salvo que tales motivos hubieran sido aducidos debidamente en el escrito de preparación, incorporados al auto de admisión (en su caso) y planteados también en el de interposición.

CUARTO.- Consideraciones finales.

La Sala considera que la circunstancia de haber planteado cuestión de inconstitucionalidad limita notablemente el ámbito de enjuiciamiento de la pretensión casacional deducida, en especial en lo referido a los aspectos que constan en el escrito alegatorio de la recurrente acerca de la sentencia que declara la conformidad a la Constitución de la norma sancionadora.

a) Obviamente, *no cabría considerar inconstitucional* el precepto ni atribuirle una desproporción entre la infracción y la sanción sobre la que ya ha habido un pronunciamiento en que no podemos entrar.

b) Tampoco sería posible, a nuestro juicio, interpretar *que cabe apreciar un margen sancionador diferente al previsto en la norma y objeto de comentario, relativo al apartado 6, in fine*, por la STC, que declara que *"...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"*.

c) De igual manera sería inadmisibles *la aplicación de un tipo sancionador más benigno, dentro del art. 203 LGT*, distinto del artículo 203.6.b) 2º, dadas las abundantes relaciones de especialidad entre los diferentes tipos



incluidos en la amplísima gama del artículo, pues *el concreto subapartado interpretado por el TC lo declaramos aplicable al caso y cuya validez (o no) afectaba al fallo.*

d) Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U., además, consintió la sentencia que rebajó a 15.000 euros la sanción que, debe decirse, se fundó en la aplicación indebida de otro subapartado distinto del art. 203, el 5, y en doctrina de esta Sala al respecto.

El hecho de no haber impugnado en apelación, consinténdola, la sentencia no sólo afecta al *quántum* de la multa -para evitar la incongruencia *extra petita*-, sino que implica la aceptación de una sentencia que solo actúa sobre el importe de la sanción, no sobre todos los elementos subjetivos y objetivos del tipo.

e) Además, el escrito de Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U. en el trámite de alegaciones puede considerarse que alberga una auténtica cuestión nueva, no abordada en la sentencia impugnada -que, de tal modo, no podría ser reprochada por razón de eventuales infracciones cometidas sobre las que no se pudo pronunciar- ni, de algún otro modo, han sido planteadas por la recurrente, pues el escrito de interposición, así como el previo de preparación, se han fundado de modo prácticamente exclusivo en la falta de proporcionalidad de la norma; desde luego, ninguna alegación sobre que no es en rigor un procedimiento inspector; sobre la naturaleza de la información requerida; o sobre el grado de cumplimiento de ésta.

En definitiva, las exigencias procesales y constitucionales nos conducen, en este concreto asunto, a la desestimación del recurso de casación y a la confirmación de la sentencia de apelación y, con ello, de la sanción de multa que en ella queda respaldada.

Este Tribunal Supremo es plenamente consciente, no obstante lo anterior, de la extrema gravedad de su importe y de que, acaso, con la adecuada y tempestiva impugnación de una eventual sanción de multa que se impusiere con fundamento en idéntico precepto, podrían ser examinadas, en un proceso contencioso-administrativo y, desde luego, en un recurso de casación, ciertos aspectos del tipo sancionador que remiten a conceptos en alguna medida indeterminados; de la subsunción de los hechos apreciados en la norma punitiva -como los atinentes al grado de cumplimiento de los requerimientos de información cuya inobservancia se castiga, su influencia en el resultado de la regularización llevada a cabo, el efectivo entorpecimiento de las actuaciones o la naturaleza de los documentos o elementos de convicción reclamados, sin perjuicio de la posibilidad de analizar -con el amparo de una pretensión impugnatoria suficientemente identificable- el elemento subjetivo de la culpabilidad de inexcusable concurrencia en todo ejercicio de la potestad sancionadora.

Tales amplias posibilidades impugnatorias no son susceptibles de evaluación en el caso que se debate, atendida la doble circunstancia del consentimiento de Energía XXI Comercializadora de Referencia, S.L.U., de un lado, a la sanción de 15.000 euros, fruto de la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo, por virtud de una sentencia que no fue impugnada, en lo que le era desfavorable; y de otro, del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 203.6.b) 2 LGT y su resultado desestimatorio, lo que a su vez nos lleva a la aplicación necesaria de un precepto que no es desproporcionado, porque así lo asevera el Tribunal Constitucional; y que no permite establecer al aplicador una sanción por importe distinto al resultante del 2 por 100 de la cifra de negocios.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendidos los anteriores fundamentos y el texto de la cuestión sobre la que nos interpela el auto de admisión, la doctrina que se fija es la siguiente:

1) En las particulares circunstancias impugnatorias de este proceso, a través de sus sucesivas instancias y fases, la sanción tributaria tipificada en el artículo 203.6.b)1º, 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 -ni la Administración ni los Tribunales de Justicia- establecer una sanción pecuniaria intermedia dentro de estos límites máximo y mínimo, que atienda al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción

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) Ello sin perjuicio de la posibilidad de reducir la sanción en los términos del art. 203.6. 6º LGT, que exige unas circunstancias de cumplimiento tardío de los requerimientos que no concurren en el presente caso.

3) Tal doctrina, ceñida por necesidad al caso enjuiciado, lo es sin perjuicio de que quedan imprejuzgados los posibles aspectos interpretativos acerca del tipo sancionador y de la culpabilidad, que pudieran suscitar dudas sobre el artículo 203.6.b) 1º LGT, en la medida en que no colisionen con lo declarado en esta sentencia y en la STC 74/2022, de 14 de junio.



SEXTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en 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 quinto.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil **ENERGÍA XXI COMERCIALIZADORA DE REFERENCIA S.L.U (anteriormente denominada ENDESA ENERGÍA XXI, S.L.U.)**, contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, recaída en el recurso de apelación nº 500/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDO