



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Gabinete del Presidente

Oficina de Prensa

## **NOTA INFORMATIVA Nº 57/2022**

### **EL PLENO DEL TC CONFIRMA LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN EL ART. 203.6 b) 1º LGT**

El Tribunal Constitucional por mayoría ha decidido desestimar la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del art. 203.6 b) 1º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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. Han anunciado voto particular el magistrado Enrique Arnaldo y la magistrada Concepción Espejel.

El precepto cuestionado establece que la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, cuando sea cometida por un sujeto que realice actividades económicas y que esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, será sancionada con “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”. Esta sanción resulta aplicable exclusivamente a las conductas obstructoras relativas a “la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control”, situación a la que se refiere el proceso *a quo*, o consistentes en el incumplimiento del deber de “facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales” o “el reconocimiento de elementos o instalaciones”.

El Tribunal Supremo había planteado la posible incompatibilidad del art. 203.6 b) 1º LGT con el principio de proporcionalidad de las sanciones inherente al principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE), debido tanto al carácter excesivamente aflictivo de la sanción como a su fijación taxativa en la propia ley. En conexión directa con ello se planteaba la posible vulneración del principio de culpabilidad o de responsabilidad subjetiva en materia sancionadora (art. 25.1 CE), de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE) y del valor superior justicia inherente a la cláusula de Estado de Derecho (art. 1.1 CE). Las concretas dudas de constitucionalidad y su fundamentación jurídica afectaban exclusivamente a la sanción única de 600.000 euros que resultaría de la aplicación de la norma a un supuesto con las características del proceso *a quo*, esto es, a casos en que el sujeto infractor presenta un volumen de negocios anual muy elevado. Así, no se cuestionaba la constitucionalidad del tipo infractor en sí mismo, ni tampoco el límite mínimo de la sanción, extremos ambos que quedan excluidos del enjuiciamiento del Tribunal Constitucional.

La sentencia, cuyo ponente ha sido el magistrado Ramón Sáez, concluye que el precepto legal cuestionado no incurre en vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones, lo que conduce a desestimar también las tachas de inconstitucionalidad (planteadas en conexión con aquélla) relativas a la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y al valor superior justicia que subyace a la cláusula estructural de Estado de Derecho.

En cuanto a la alegada ausencia de graduación de la sanción en atención a las circunstancias del caso, el Tribunal Constitucional subraya que “en principio, no cabe deducir del art. 25.1 CE una exigencia de que el legislador reserve en todo caso márgenes de graduación de la sanción a los órganos encargados de aplicar las sanciones administrativas – ya sea la propia administración o bien el juez de lo contencioso–administrativo que revisa su actuación–”. La sentencia observa, por una parte, que el precepto cuestionado sí deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción –minorándola a la mitad– en función de la conducta del sujeto infractor. Y, de otro lado, concluye que en todo caso la norma “tiene suficientemente en cuenta, en su propia configuración legal, las circunstancias que el legislador –de un modo que no cabe tachar de irrazonable ni arbitrario– ha considerado relevantes para la cuantificación de la sanción, entre las que se encuentran la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias”. En este sentido, la sentencia resalta, entre otros elementos, el hecho de que la sanción es aplicable únicamente a los supuestos en que la información no facilitada por el infractor a la inspección tributaria se refiera a la contabilidad empresarial en sentido amplio, y no a informaciones o a datos contables concretos, que se tipifican en otros preceptos con una sanción inferior. Destaca también el hecho de que la conducta ha de ser realizada por un sujeto que realice actividades económicas y que, además, el mismo se encuentre sometido a un procedimiento de inspección tributaria.

Por lo que respecta al alegado carácter excesivo de la sanción, el Tribunal Constitucional observa que el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento doloso o negligente de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional (el eficaz funcionamiento de la inspección tributaria, como instrumento para la aplicación correcta y justa del sistema tributario). La sentencia se hace eco de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 en el asunto *Comisión c. España* (C–788/19), dictada durante la pendencia de la cuestión de inconstitucionalidad, pero descarta que en el art. 203.6 b) 1º LGT concurren tachas similares a las apreciadas por el Tribunal de Justicia respecto de la entonces vigente regulación de las sanciones asociadas al llamado “Modelo 720”. Y ello, entre otros motivos, porque en este caso no concurre diferencia de trato entre situaciones internas y transnacionales, porque el tipo multiplicador previsto para la sanción proporcional no es elevado, y porque la conducta incumplidora no se refiere a la falta de declaración de determinados activos por parte de cualquier sujeto y en cualquier contexto, sino a la obstrucción o resistencia a las actuaciones de la administración tributaria dirigidas a comprobar, en el marco de un procedimiento de inspección tributaria, la contabilidad global de quien realiza actividades económicas.

El Tribunal Constitucional concluye que “a pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia LGT. La forma de cálculo de la sanción no puede calificarse como irrazonable y, además, se establecen determinados elementos correctores de la multa resultante, al fijarse un tope legal máximo a su cuantía y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo”. De modo tal que “no cabe observar que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1º LGT suponga un patente derroche inútil de coacción que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho”.

La sentencia confirma también la compatibilidad del art. 203.6 b) 1º LGT con el principio de culpabilidad (art. 25.1 CE), en la medida en que el precepto cuestionado no excluye que la conducta sancionada deba responder al principio de responsabilidad subjetiva (art. 183.1 LGT) ni la aplicación del resto de normas del sistema sancionador vinculadas con el principio de culpabilidad, entre las que se encuentran las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el art. 179 LGT.

El Tribunal resalta que el resultado excesivo de la aplicación indebida de una norma sancionadora no puede derivar en su inconstitucionalidad.

Han anunciado la formulación de voto particular la magistrada Concepción Espejel y el magistrado Enrique Arnaldo. Entienden que el alcance de la cuestión de inconstitucionalidad, planteada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, no se refiere solo al límite máximo de la sanción, sino que afecta a la totalidad del precepto en cuanto que de lo que se duda es de la proporcionalidad a la hora de aplicar la sanción, a la vista de la técnica empleada por el precepto de la LGT. Dicho artículo no guarda la proporción exigible entre la naturaleza y gravedad de la infracción y la sanción que se anuda a la misma, dado que para el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales se dispone una sanción notoriamente más grave que la inobservancia de la obligación tributaria sustantiva. Asimismo, en cuanto que el precepto cuestionado es de carácter abierto y comporta la imposición de la sanción sin distinguir la diferente naturaleza y alcance de las diversas conductas susceptibles de incardinarse en el artículo 203.6 b) de la LGT, sin que quepa la graduación por parte del aplicador.

Madrid, 14 de junio de 2022