

**LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y MÁRGENES DE APRECIACIÓN EN LA
DETERMINACIÓN DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS: REFLEXIONES A LA
LUZ DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 74/2022, DE 14 DE
JUNIO***

Gustavo Manuel Díaz González
Profesor ayudante doctor de Derecho Administrativo
Universidad de Oviedo

SUMARIO: I. Introducción. II. Excurso sobre el marco constitucional aplicable a los mecanismos legales de individualización de las sanciones administrativas. 1. El principio de legalidad como punto de partida: la exigencia de predeterminación normativa de las sanciones y su flexibilización. 2. La adecuación de la sanción a la gravedad de la infracción: la doble vertiente -normativa y aplicativa- del principio de proporcionalidad. 3. En concreto, sobre la toma en consideración de la capacidad económica del infractor en la individualización de las sanciones administrativas pecuniarias. 4. La reserva de márgenes de apreciación a favor del órgano administrativo como -hipotética- exigencia constitucional. III. Síntesis y comentario crítico de la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio. 1. Una consideración previa: la delimitación del objeto del proceso sobre la base de la resolución sancionadora controvertida en el procedimiento jurisdiccional. 2. Las múltiples variables consideradas en el juicio de proporcionalidad del método de cálculo de las sanciones pecuniarias previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT. 3. El limitado alcance de los principios de culpabilidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, así como de la justicia como valor superior del ordenamiento, en el enjuiciamiento del Tribunal Constitucional.

I. Introducción

En la reciente Sentencia 74/2022, de 14 de junio, el Tribunal Constitucional ha acordado desestimar la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con el artículo 203.6 b) 1º LGT, en la versión resultante de la reforma operada 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. De conformidad con la disposición controvertida, determinadas conductas

* La presente comunicación se enmarca en los proyectos de investigación “Derecho Administrativo Sancionador 2.0 (ref.: MCIU-19-RTI2018-096688-B-I00)”, concedido por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, y del que son investigadores principales los Profesores Dres. D. Alejandro Huergo Lora y D. Javier García Luengo, y “Contratación pública y competencia: nuevos retos ante el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (CONRESI)” (ref.: V-1157), concedido por la Universidad Rey Juan Carlos, y cuya Investigadora Principal es la Profa. Dra. Dña. María Hernando Rydings.

constitutivas de la infracción tributaria de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, si desarrolladas en el curso de un procedimiento de inspección por parte de personas o entidades que ejerzan actividades económicas, serán sancionadas 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”.

La cuestión de inconstitucionalidad, planteada en el marco de un procedimiento en el que había de resolverse sobre la conformidad a Derecho de una multa impuesta en el límite máximo previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT, se basaba en la alegada contravención de los principios de proporcionalidad de las sanciones y de culpabilidad (artículo 25.1 CE), así como del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 CE) y de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1.1 CE). En opinión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la vulneración de las normas constitucionales referidas resultaría, en esencia, de la articulación de un método de cálculo -consistente en la aplicación de un porcentaje fijo sobre la cifra global de negocios del sujeto infractor- que eliminaría toda posibilidad de graduación de la sanción por parte del órgano administrativo a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso concreto y que podría, eventualmente, traducirse en la imposición de multas de cuantía muy superior a las de aquellas obligaciones de índole material con respecto a las que el tipo infractor del artículo 203 LGT poseería un carácter meramente instrumental o accesorio, en tanto que a través del mismo se sanciona la inobservancia de obligaciones de naturaleza formal.

Como resulta evidente, el Tribunal Constitucional se ha visto directamente interpelado para sentar doctrina en un ámbito de extraordinaria relevancia y particularmente resbaladizo, en la medida en que, si bien la norma planteaba más que razonables dudas de inconstitucionalidad, puestas de manifiesto en el procedimiento jurisdiccional y desgranadas con detalle en el Auto del Tribunal Supremo¹, a favor del legislador se ha reconocido tradicionalmente una amplísima libertad de configuración para el diseño de los concretos regímenes sancionadores. En este sentido, como es de todos sabido, a las Cortes Generales -o, en su caso, a las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas- se reservan, con carácter exclusivo, la definición de las conductas constitutivas de infracción y la determinación de las sanciones asociadas a su comisión, en cuanto traducción normativa del reproche o disvalor del que aquellas resultan merecedoras, juicio este de naturaleza estrictamente política. Dicha labor, ocioso es recordarlo, encuentra, sin embargo,

¹ ATS 2129/2021, de 25 de febrero (ponente: Francisco José Navarro Sanchís). Para una síntesis del auto, con adhesión al razonamiento y conclusiones del Tribunal Supremo, cfr. J. R. Chaves, “La proporcionalidad como palanca de inconstitucionalidad de la legislación tributaria” (15 de marzo de 2021), en: <https://delajusticia.com/2021/03/15/la-proporcionalidad-como-palanca-de-inconstitucionalidad-de-la-legislacion-tributaria/>.

importantes límites en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a la que la Sentencia 74/2022, de 14 de junio, incorpora precisiones de notable interés, particularmente en relación con el principio de proporcionalidad como canon de validez de los mecanismos legales de individualización de las sanciones administrativas.

Sobre la novedad representada por la resolución y su, en algunos puntos, discutible encaje con la tradicional comprensión del marco constitucional aplicable al Derecho Administrativo sancionador -evidenciado por la falta de acuerdo en el seno del propio Tribunal, toda vez que la Sentencia viene acompañada de un extenso voto particular, suscrito por los magistrados D. Enrique Arnaldo Alcubilla y Dña. Concepción Espejel Jorquera- se pretende reflexionar en el presente trabajo. A tal fin, hemos de partir del dato relativo a la falta de una univocidad absoluta en la jurisprudencia precedente para resolver acerca de la conformidad a la Constitución de una previsión como la cuestionada. Por consiguiente, habrán de exponerse los principales desarrollos habidos en los contextos doctrinal y jurisprudencial en relación con los parámetros de validez de las disposiciones legales reguladoras de la individualización de las sanciones administrativas (II) para, seguidamente, efectuar una valoración crítica de la Sentencia (III).

II. Excurso sobre el marco constitucional aplicable a los mecanismos legales de individualización de las sanciones administrativas

Como es notorio, la identificación y delimitación de los principios jurídicos del Derecho Administrativo sancionador son, en nuestro sistema, el resultado de una doctrina jurisprudencial basada en la existencia de un ordenamiento punitivo único, de forma que a aquel han de resultar de aplicación, con los debidos matices, los estándares propios del ámbito penal. La referida comprensión -que ha motivado un vivo debate doctrinal, planteado en términos por todos conocidos- obliga a la toma en consideración de los principios de legalidad y de proporcionalidad como parámetros esenciales en la configuración de los mecanismos de determinación de las sanciones administrativas (1, 2). A su vez, en íntima conexión con el segundo de los principios mencionados, y de especial relevancia para el recto entendimiento de las implicaciones de la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, deben tenerse en cuenta las dificultades específicas que plantea la aplicación de la capacidad económica del infractor como criterio de graduación de las sanciones administrativas (3). Esencial para el análisis del reciente pronunciamiento del Tribunal, como habrá ocasión de razonar, será determinar si de la Constitución -y, concretamente, del principio de proporcionalidad- deriva una reserva de márgenes de apreciación para la individualización de las sanciones a favor de los órganos administrativos (4).

1. El principio de legalidad como punto de partida: la exigencia de predeterminación normativa de las sanciones y su flexibilización

Elemento nuclear del haz de garantías aplicables en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador es, sin ningún género de dudas, el principio de legalidad. De las múltiples implicaciones del mismo, interesa en este momento destacar el aspecto relativo a las exigencias que de él derivan en relación con la predeterminación normativa de las sanciones, cuestión que ha recibido, por motivos en todo caso comprensibles, una atención menor que la prestada al deber de tipificación legal de las infracciones administrativas².

De acuerdo con una doctrina jurisprudencial de aplicación constante prácticamente desde el inicio mismo de la actividad del Tribunal Constitucional y excelentemente sintetizada en la Sentencia 145/2013, de 11 de julio (FJ 4), el principio de legalidad sancionadora se encuentra integrado por dos exigencias autónomas, pero íntimamente relacionadas entre sí: la primera, de naturaleza sustantiva y alcance absoluto, se refiere al grado de precisión con el que deben definirse las sanciones que habrán de imponerse como consecuencia de la eventual comisión de una infracción administrativa (principio de tipicidad); la segunda, de naturaleza formal y carácter tan solo relativo, se identifica con la forzosa regulación por norma con rango de ley de la materia sancionadora (principio de reserva de ley). Dadas las características de la disposición enjuiciada en la Sentencia 74/2022, de 14 de junio, la exposición sucesiva prescindirá de toda referencia a dicha vertiente formal, para centrarse en cómo se ha perfilado la garantía material.

A este respecto, la posición del ciudadano ante la norma sancionadora constituye el punto de partida para el enjuiciamiento de la validez jurídico-constitucional de la misma: la certidumbre que necesariamente ha de garantizarse al particular en relación con las consecuencias jurídicas de su propio comportamiento es el principal criterio inspirador de la doctrina jurisprudencial relativa al deber de predeterminación de las sanciones administrativas. Así lo ha explicitado el Tribunal Constitucional en múltiples resoluciones, que ponen de manifiesto la estrecha conexión existente

² Es habitual encontrar exposiciones principalmente centradas en la colaboración de Ley y Reglamento en la tipificación de infracciones, con específica -y más detallada- consideración de los problemas que el fenómeno plantea en la esfera local. En la bibliografía especializada en materia sancionadora, destacan, en este sentido, las de A. Huergo Lora, *Las sanciones administrativas*, Iustel, Madrid (2007), págs. 364 y sigs.; y J. F. Mestre Delgado, “Principio de legalidad”, en B. Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, Iustel, Madrid (2010), págs. 733-741. Idéntica es la aproximación de algunas de las principales obras generales de nuestra disciplina; cfr. particularmente, E. García de Enterría y T.-R. Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, t. II, Aranzadi, Cizur Menor, 16ª edición (2020), págs. 197 y sigs.

La referida preferencia doctrinal ha sido destacada por M. Izquierdo Carrasco, “La determinación de la sanción administrativa”, *Justicia Administrativa*, núm. extraordinario (2001), pág. 209, que la considera consecuencia del “mayor énfasis” que el artículo 25.1 CE pone en las exigencias de tipificación de las infracciones. Con todo, ha de notarse que el Tribunal Constitucional ha subrayado en diversas ocasiones que “las sanciones, y no solo las infracciones, se encuentran sometidas al principio constitucional de legalidad” (cfr., por todas, la STC 45/1994, de 15 de febrero, FJ 5).

entre los principios de legalidad sancionadora y de seguridad jurídica y en las que se subraya que del primero de ellos resulta la exigencia no solo de una adecuada tipificación de las infracciones y de las sanciones, sino también de que se proceda a la “determinación de la correlación necesaria entre los actos o conductas tipificados como ilícitos administrativos y las sanciones correspondientes a los mismos”³ (cfr., por todas, la Sentencia 113/2002, de 9 de mayo, FJ 4, con cita de las Sentencias 219/1989, de 21 de diciembre, FJ 4, y 207/1990, de 17 de diciembre, FJ 3).

En coherencia con dicha comprensión, el Tribunal Constitucional ha debido analizar, en numerosas ocasiones, el alcance o amplitud de los márgenes de apreciación reconocidos por las respectivas disposiciones legales a los órganos sancionadores en orden a determinar si aquellas respetaban las exigencias del principio de tipicidad. En este sentido, en una formulación que ha hecho fortuna, el Tribunal ha aceptado que la correspondencia entre infracciones y sanciones no sea automática o total, admitiendo la posibilidad de que se reconozcan “márgenes más o menos amplios a la *discrecionalidad judicial o administrativa*” para la individualización de las sanciones, sin que “en modo alguno [dicha operación] pued[a] quedar encomendada por entero a ella” (Sentencia 207/1990, de 17 de diciembre, FJ 3; cursiva añadida⁴). La referida comprensión, forzoso es subrayarlo, desmiente el alcance pretendidamente absoluto del principio de tipicidad -al que el Tribunal Constitucional, dicho sea de paso, parece aludir de una forma más bien rutinaria- y evidencia, en nuestra opinión, el acierto de la observación de NIETO relativa al carácter necesariamente complementario de la legalidad que debe reconocerse a la discrecionalidad administrativa y al arbitrio judicial en el contexto sancionador⁵. Justo es reconocer, en todo caso, que no han faltado tradicionalmente autorizadas voces -como la del Profesor REBOLLO PUIG- que se han mostrado muy críticas con la “inseguridad jurídica” que, se considera, resulta de la admisión de una “libertad tan extensa” de la Administración para la individualización de las sanciones⁶.

³ La exigencia de correlación entre las infracciones y las sanciones administrativas se proyecta, en todo caso, igualmente sobre la vertiente formal del principio de legalidad, como aún recientemente han puesto de manifiesto M. Rebollo Puig y T. Cano Campos, “Reserva de ley y correlación entre las infracciones y sus sanciones: ¿es constitucional el art. 117.1 de la Ley de Aguas?”, *Revista de Administración Pública*, 217 (2022), págs. 53-90.

⁴ Sin perjuicio de que haya de volverse brevemente *infra* (apdo. II.4) sobre la cuestión, interesa destacar ya en este momento que, en resoluciones posteriores, el Tribunal ha vinculado la expresión enfatizada con la no exclusión *a radice* “de todo *poder de apreciación* por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta” (STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6). Con ello, en nuestra opinión, el Tribunal introduce una significativa matización en su jurisprudencia, al rechazar -si bien solo implícitamente- que la admisión del empleo de conceptos indeterminados en la definición de los criterios de individualización de las sanciones implique la reconducción de dicha operación al ámbito de las potestades discrecionales.

⁵ Cfr. A. Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 5ª edición (2012), págs. 207-208. El autor desgana las implicaciones de esta tesis en las págs. 270 y sigs. y 510 y sigs. de su estudio.

⁶ Cfr. M. Rebollo Puig, *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, INAP, Madrid (1989), págs. 753-755.

La doctrina jurisprudencial brevemente referida ha sido aplicada por el Tribunal Constitucional en numerosas ocasiones, de las que ha dado oportuna cuenta la literatura especializada. Así, el Tribunal ha estimado que resultan conformes a la Constitución, por ejemplo, la definición en términos potestativos de la facultad de imposición de determinadas sanciones accesorias con respecto a la principal de multa, tales como la de retirada de la licencia de caza o la de imposibilidad de obtenerla en un determinado plazo (Sentencia 14/1998, de 22 de enero) y la de suspensión del permiso de conducción (Sentencia 113/2002, de 9 de mayo), así como la ausencia de clasificación abstracta de las infracciones y de las correspondientes sanciones y la contemporánea remisión a la aplicación de una serie de criterios generales para la individualización de estas últimas (Sentencia 175/2012, de 15 de octubre). Por el contrario, ha considerado insatisfactorias desde la perspectiva del principio de legalidad la exclusiva fijación del importe mínimo de las sanciones, deducible del empleo de la expresión “en adelante” en la norma que determinaba su cuantía (Sentencia 29/1989, de 6 de febrero); la mera enumeración de un catálogo de sanciones aplicables en los supuestos de incumplimiento de las previsiones contenidas en una Orden ministerial, cuya imposición había de ser decidida por el órgano administrativo en función de la “gravedad o trascendencia” de las respectivas conductas (Sentencia 61/1990, de 29 de marzo); o, en fin, la sola previsión de los límites máximos de las sanciones, aplicables en función de la autoridad competente, sin correspondencia alguna con las respectivas infracciones (Sentencias 207/1990, de 17 de diciembre, y 25/2002, de 11 de febrero; en la primera de las resoluciones citadas, la vulneración del derecho fundamental del recurrente en amparo derivaba asimismo de la falta de una adecuada graduación de las sanciones, operación que se dejaba en manos del operador jurídico con base en criterios en exceso genéricos).

Este sintético -y en modo alguno exhaustivo- repaso de la jurisprudencia constitucional evidencia que la intervención del Tribunal se orienta, en primer término, a garantizar una mínima previsibilidad de las consecuencias que el ordenamiento anuda a la comisión de infracciones administrativas. El principio de legalidad opera, así, como límite fundamental de los márgenes de apreciación que las normas pueden reconocer a favor de los órganos administrativos para la determinación del alcance o extensión de las sanciones, a la vista de las circunstancias del caso concreto. En este sentido, es manifiesto que las exigencias del principio de tipicidad no pueden oponerse a una previsión como la del artículo 203.6 b) 1º LGT, que predetermina absolutamente la sanción aplicable a concretas modalidades típicas de la infracción tributaria de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Con todo, tal y como ha habido ya ocasión de destacar, al tiempo que asume y ejerce su función de control desde la perspectiva referida, el Tribunal parte de la imposibilidad de excluir toda facultad valorativa de los órganos competentes para la individualización de las sanciones. En consonancia con dicha aproximación, en la jurisprudencia constitucional son habituales las llamadas a que el legislador realice el “máximo esfuerzo posible” de tipificación de las infracciones y de las sanciones⁷, lo que, claro está, supone reconocer que, al menos en ocasiones, las características de las conductas constitutivas de infracción o del sector de la realidad sobre el que las normas se proyectan exigirá que los órganos administrativos apliquen, en el ejercicio de la potestad sancionadora, criterios técnicos o de experiencia de imposible predeterminación exhaustiva en la norma.

De no admitirse esta última posibilidad -exclusión que se basaría en una comprensión excesivamente rígida de la vertiente material del principio de legalidad⁸-, podría verse perjudicado, como habrá de exponerse en los apartados siguientes, el segundo de los parámetros constitucionales referidos *supra*: el principio de proporcionalidad. No es esta, sin embargo, la única perspectiva desde la que ha de considerarse dicho principio en el análisis de la validez del método de cálculo de las multas previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT. Veámoslo en detalle.

2. La adecuación de la sanción a la gravedad de la infracción: la doble vertiente -normativa y aplicativa- del principio de proporcionalidad

Como acaba de comprobarse, en su aplicación por la jurisdicción constitucional, el principio de tipicidad de las sanciones administrativas presenta unos contornos más borrosos de lo que, en una aproximación intuitiva, cabría esperar, considerada la proclamación general de su carácter absoluto. Desde esta perspectiva, el principio de proporcionalidad, lejos de aportar mayores dosis de certidumbre, sitúa al operador jurídico en una posición delicada, puesto que, no obstante la solidez

⁷ Cfr. las SSTC 62/1982, de 15 de octubre, FJ 7 C (en relación con la definición de los elementos de la conducta típica en el ámbito penal); 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3 (referente a la tipificación de infracciones en el Código de Justicia Militar); o la más reciente 145/2013, de 11 de julio, FJ 4 (esta ya sí referida al ámbito administrativo sancionador). Esta línea jurisprudencial ha sido destacada por J. F. Mestre Delgado, “Principio de tipicidad”, en B. Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, cit., pág. 758.

⁸ A la necesidad de evitar rigorismos en la interpretación del principio de legalidad en relación con la regulación de las sanciones administrativas se ha referido particularmente, destacando la claridad de los términos de la citada STC 113/2012, de 9 de mayo, A. M^a. Bueno Armijo, “El principio de legalidad sancionadora (II): el principio de tipicidad”, en M. Rebollo Puig, M. Izquierdo Carrasco, L. Alarcón Sotomayor y A. M^a. Bueno Armijo, *Derecho Administrativo Sancionador*, Lex Nova, Valladolid (2010), págs. 183-184. En idéntico sentido, subrayando que, en otro caso, se abriría la puerta a una conculcación del principio de igualdad -como consecuencia de la imposible toma en consideración de las específicas circunstancias del caso concreto- e, incluso, que el procedimiento administrativo sancionador terminaría por resultar inútil -en la medida en que el legislador asumiría *de facto* la tarea de aplicación de la norma-, se pronuncia S. Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público general*, t. XII: *Actos administrativos y sanciones administrativas*, 2ª edición, BOE, Madrid (2017), págs. 315-316.

del test de origen alemán asumido por nuestro Tribunal Constitucional como vía para su juridificación -integrado, como es sabido, por el triple canon de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto-, resulta imposible hacer total abstracción de las implicaciones éticas o metajurídicas del mismo.

No es de extrañar, así, que el examen jurídico-constitucional de la norma sancionadora desde la perspectiva del principio de proporcionalidad parta de la sola proscripción del “patente derroche inútil de coacción” a la que con frecuencia se refiere el Tribunal⁹. Esta importante limitación ha permitido incluso dudar de la utilidad real del principio en el contexto que aquí interesa, en la medida en que forzaría a concluir su exclusiva aplicabilidad “en supuestos verdaderamente límite, difícilmente pensables en un Estado de Derecho”¹⁰. En último extremo, dicha comprensión resulta igualmente coherente con la naturaleza esencialmente política del juicio relativo al reproche o disvalor que merecen las conductas cuya realización se persigue reprimir a través de las correspondientes fórmulas sancionadoras, al que ya nos hemos referido en la *Introducción* del presente trabajo. Idénticas, en fin, como se expondrá brevemente *infra* -por referencia a su escasa relevancia en la Sentencia 74/2022, de 14 de junio-¹¹, son las dificultades que plantea la aplicación por el Tribunal Constitucional del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como parámetro de enjuiciamiento de la normativa reguladora de las sanciones administrativas, cuya conexión con el principio de proporcionalidad, a nuestro juicio problemática, ha sido defendida por la doctrina¹².

En lo que respecta a la determinación de las sanciones administrativas, el principio de proporcionalidad, como resulta evidente, se proyecta tanto sobre la fase de su definición legal como sobre la de su fijación en el caso concreto. A este respecto, el Profesor IZQUIERDO CARRASCO ha hecho referencia a una relevante línea jurisprudencial de la Sala Quinta del Tribunal Supremo que circunscribe el ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad al contexto normativo, excluyendo consiguientemente su toma en consideración en la individualización de las sanciones, a

⁹ Cfr., entre las resoluciones más recientes, la Sentencia 13/2021, de 28 de enero, relativa a la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana. Sobre las características del control de proporcionalidad de la norma sancionadora y a favor de la autocontención del Tribunal en el ejercicio de su función de fiscalización jurídico-constitucional, cfr., en especial, la sólida exposición de J. A. Lascuráin Sánchez, “La proporcionalidad de la norma penal”, *Cuadernos de Derecho Público*, 5 (1998), págs. 176 y sigs.

¹⁰ La cita es de J. Barnes, “El principio de proporcionalidad: estudio preliminar”, *Cuadernos de Derecho Público*, 5 (1998), pág. 30. El autor efectúa seguidamente importantes precisiones, sobre las que, no obstante, habrá de volverse *infra*, en este mismo apartado.

¹¹ Apdo. III.3.

¹² Destaca especialmente, a este respecto, la exposición de D. Sarmiento, *El control de proporcionalidad de la actividad administrativa*, Tirant, Valencia (2004), págs. 212 y sigs., para quien el control de la interdicción de la arbitrariedad es una de manifestaciones esenciales -junto al enjuiciamiento de los límites legales a los derechos fundamentales- de la vinculación del legislador al principio de proporcionalidad.

la que, según la mencionada Sala, habrá de procederse a la vista de las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes.

En nuestra opinión, la distinción no es sino manifestación de un conceptualismo rechazable que, lejos de facilitar la labor del operador jurídico, introduce una confusión innecesaria, sin que resulten claras sus ventajas ni desde la perspectiva teórica ni desde el punto de vista práctico. La comprensión aquí criticada, además, se ve frontalmente desmentida por el Derecho positivo, toda vez que el artículo 29 LRJSP, en línea con su precedente normativo inmediato -artículo 131 LPC-, parte del carácter vinculante del principio de proporcionalidad en ambas etapas de la determinación de las sanciones. En último término, como señala el autor citado, la Sala Tercera del Tribunal Supremo no ha acogido la distinción referida¹³.

La proyección del principio de proporcionalidad sobre ambas fases de la determinación de las sanciones administrativas no es, en modo alguno, una cuestión baladí. Abstracción hecha de sus importantes implicaciones desde la perspectiva del control de las resoluciones sancionadoras por parte de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa -cuestión que ha conocido una muy relevante evolución en nuestra jurisprudencia¹⁴-, la oponibilidad del principio de proporcionalidad tanto frente al legislador como frente a las autoridades dotadas de potestades sancionadoras es un dato que ha de ser tomado en consideración, precisamente, para la definición del canon de validez de las normas reguladoras de dichas potestades. Y ello porque, en buena lógica, del principio se sigue no solo la exigencia de proporcionalidad abstracta de las sanciones, sino también la necesidad de que los respectivos regímenes legales articulen fórmulas de adecuación de la respuesta punitiva a las circunstancias del caso concreto.

¹³ Sobre estas cuestiones, con adscripción a la tesis que asocia el principio de proporcionalidad de las sanciones administrativas a las fases normativa y aplicativa, cfr. M. Izquierdo Carrasco, “La extensión de la sanción procedente en cada caso. Proporcionalidad e individualización de las sanciones”, en M. Rebollo Puig, M. Izquierdo Carrasco, L. Alarcón Sotomayor y A. M^a. Bueno Armijo, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., págs. 852-853. En un mismo sentido favorable a la maximización del ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad -llegando incluso a hablar de la “omnipresencia” del mismo-, que se extiende a las fases de regulación legal, desarrollo reglamentario e individualización administrativa, *vid.* A. Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., pág. 515. Cfr. igualmente, entre otros, M. Carlón Ruiz, “El principio de proporcionalidad”, en B. Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, cit., pág. 741; S. Muñoz Machado, *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público general*, t. XII, cit., pág. 333; y T. Cano Campos, *Sanciones administrativas*, Lefebvre, Madrid (2018), págs. 69-70 y 133-135.

¹⁴ Una extraordinaria síntesis del panorama jurisprudencial anterior a la aprobación de la Constitución de 1978, caracterizado por una inhibición prácticamente total en el control de la proporcionalidad de las resoluciones sancionadoras, puede leerse en J. Tornos Mas, “Infracción y sanción administrativa: el tema de su proporcionalidad en la jurisprudencia contencioso-administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, 7 (1975), págs. 607-622. La superación del referido estado de cosas ha dado lugar a una muy relevante intensificación del control jurisdiccional, sobre la que dan noticia múltiples exposiciones doctrinales; al respecto, sin ánimo alguno de exhaustividad, cfr. M. Rebollo Puig, “El control contencioso-administrativo de la potestad sancionadora”, en M. Rebollo Puig, M. Izquierdo Carrasco, L. Alarcón Sotomayor y A. M^a. Bueno Armijo, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., págs. 936 y sigs.; A. Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., págs. 529-531; y T. Cano Campos, *Sanciones administrativas*, cit., págs. 217-218.

La precisión de los consiguientes límites a la amplia libertad de configuración del legislador obliga a considerar los desarrollos que ha conocido el principio de proporcionalidad como canon de validez de la normativa sancionadora en la jurisprudencia constitucional. Como se comprobará seguidamente, los mismos poseen un carácter tan solo parcial y evidencian la ausencia de criterios inequívocos para el enjuiciamiento de una previsión como la incorporada por el artículo 203.6 b) 1º LGT.

Una primera cuestión que ha debido abordar el Tribunal Constitucional ha sido la relativa al fundamento jurídico del principio de proporcionalidad de las sanciones -administrativas y penales-, extremo íntimamente conectado con la determinación del tipo de procedimiento en el que cabe enjuiciar la adecuación al mismo de las correspondientes tipificaciones. En la relevante Sentencia 65/1986, de 22 de mayo, por la que se resolvió un recurso de amparo promovido en el contexto de un asunto penal, el Tribunal descartó que del artículo 25.1 CE cupiera deducir “un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito”, admitiendo, en cambio, en un importante *obiter dictum*, la derivación del principio de proporcionalidad sancionadora a partir de la caracterización de España como Estado de Derecho y de la proclamación de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico *ex* artículo 1.1 CE, así como de la garantía de la dignidad humana incorporada por el artículo 10.1 CE (FFJJ 2 y 3)¹⁵.

La recta comprensión de esta línea jurisprudencial exige considerar que el cauce procesal del recurso de amparo no facilita al ciudadano la posibilidad de impugnación de las leyes. De esta forma, en principio, solo en el marco de un recurso o de una cuestión de inconstitucionalidad resultaría posible controlar la proporcionalidad de las sanciones por referencia a las infracciones cuya comisión, de acuerdo con las correspondientes normas, haya de determinar su imposición. Una muy importante excepción a esta doctrina se halla en la conocida Sentencia 136/1999, de 20 de julio, en la que el Tribunal accedió a examinar la proporcionalidad abstracta de la pena aplicable al delito de colaboración con banda armada a la vista de su discutida aplicación en el caso concreto y declaró, como es sabido, la inconstitucionalidad de la disposición controvertida por razón de la uniformidad de las consecuencias sancionadoras en ella previstas, en la medida en que la técnica legislativa empleada comportaba la exclusión de la posibilidad de consideración de la diferente

¹⁵ Una sugerente tesis alternativa a la doctrina constitucional -si bien no expuesta en términos contradictorios con la misma de manera expresa- es la desarrollada por J. A. Lascuráin Sánchez, “La proporcionalidad de la norma penal”, cit., págs. 162 y sigs., para quien el principio de proporcionalidad deriva de la articulación del Estado como estructura orientada, en primer término, a la garantía de la libertad. La referida comprensión presenta importantes implicaciones, en particular desde la perspectiva de la correcta delimitación de los principios de proporcionalidad y de culpabilidad, que, como habrá ocasión de subrayar *infra* (apdo. III.3), ha debido abordarse en la STC 74/2022, de 14 de junio.

gravedad de las conductas cubiertas por el tipo¹⁶. Con todo, los procedimientos de control de constitucionalidad de las disposiciones con rango de ley han sido el principal contexto en el que se ha planteado el examen de la proporcionalidad abstracta de las sanciones. Ello, claro está, no obsta a que, en el marco de un recurso de amparo, quepa excluir determinadas interpretaciones de la norma sancionadora que puedan resultar contrarias al principio de proporcionalidad y que no hayan sido consideradas previamente en la eventual resolución de un recurso de inconstitucionalidad¹⁷, ni a que, tratándose de una cuestión de inconstitucionalidad, las circunstancias del procedimiento principal influyan, por exigencia del artículo 35 LOTC, en la delimitación del objeto del proceso. Como habrá ocasión de comprobar *infra*¹⁸, este último aspecto ha resultado controvertido en el seno del propio Tribunal al resolver sobre la validez del artículo 203.6 b) 1º LGT.

Una segunda cuestión destacada en la jurisprudencia constitucional referente a la proporcionalidad de la tipificación legal de las sanciones administrativas es la relativa a la negación del carácter autónomo del referido principio como parámetro de constitucionalidad. Este es uno de los extremos que sitúan a la Sentencia 55/1996, de 28 de marzo, como pronunciamiento clave del Tribunal Constitucional en relación con nuestro objeto de estudio.

La referida sentencia se dictó con ocasión de la resolución de diversas cuestiones de inconstitucionalidad promovidas en relación con la pena privativa de libertad que había de imponerse, de acuerdo con las disposiciones del anterior Código Penal, al objetor de conciencia al servicio militar que se negara a realizar la prestación social sustitutoria, cuya adecuación al principio de proporcionalidad se discutía por su carácter excesivo. De acuerdo con la apreciación del Tribunal, cuya formulación nos permitimos reproducir, “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”, de forma que, “[s]i se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida esta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: solo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad”. Ello sitúa, de acuerdo con el Tribunal, a la protección de los derechos fundamentales como hábitat

¹⁶ El carácter excepcional de la resolución citada con respecto a la general comprensión de la cuestión procesal por parte del Tribunal Constitucional ha sido certeramente destacado por M. Carlón Ruiz, “El principio de proporcionalidad”, cit., pág. 744; y por A. Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., pág. 517. Este último autor subraya asimismo el carácter “fuertemente politizado” del asunto y la difícil generalización de la doctrina aplicada por el Tribunal en su resolución. Sobre la interpretación que el Tribunal Constitucional asume en la referida resolución en relación con el principio de proporcionalidad habrá de volverse *infra*, al hilo del análisis de la posible deducción, a partir del texto constitucional, de una reserva de márgenes de apreciación a favor de los órganos sancionadores (apdo. II.4).

¹⁷ En este sentido, cfr. nuevamente J. A. Lascuraín Sánchez, “La proporcionalidad de la norma penal”, cit., págs. 184-185.

¹⁸ Apdo. III.1.

natural del principio de proporcionalidad, esto es, como el ámbito en que el mismo desplegará sus efectos en toda su plenitud; no obstante, de lo dicho no se sigue “que en algún supuesto concreto no pueda argumentarse a partir del principio de proporcionalidad para concluir la infracción de otro tipo de preceptos constitucionales”. Ello condujo al Tribunal a situar el enjuiciamiento de la norma controvertida en el contexto de las libertades ideológica y personal (FJ 3).

Como nuestra doctrina ha precisado, de la caracterización del principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad carente de autonomía deriva la no incardinación del mismo, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, en el principio de legalidad¹⁹ -comprensión que, como habrá ocasión de comprobar *infra*, el Tribunal parece querer superar en la Sentencia 74/2022, de 14 de junio²⁰-. En todo caso, ello no supone, como es evidente, que el Tribunal Constitucional niegue su propia competencia para verificar el cumplimiento del principio de proporcionalidad por parte del legislador en la configuración de los respectivos regímenes sancionadores²¹, sino, sencillamente, la necesidad de que dicho enjuiciamiento se desarrolle por referencia a la eventual lesión de una concreta previsión constitucional -relativa ya a la proclamación de un determinado derecho fundamental, ya a una garantía de otra naturaleza-. Tal vez en esta línea jurisprudencial se encuentre el germen de algunos problemas que ha planteado la aplicación concreta del principio de proporcionalidad en el contexto que ahora nos ocupa.

Y es que, a nuestro juicio, las cuestiones más relevantes que suscita la doctrina constitucional relativa a la proporcionalidad de la norma sancionadora -con toda probabilidad, no solo a los efectos de la presente exposición- se conectan directamente con la metodología empleada por el Tribunal. La misma pone de manifiesto el difícil equilibrio, ya tópico, entre la necesidad de preservar la especial posición institucional del legislador y la garantía de los principios y derechos cuya lesión, eventualmente, haya de declararse con base en el carácter desproporcionado de la norma objeto de control. Adelantando la conclusión, en nuestra opinión, el Tribunal, en un intento de conjurar el riesgo de inutilización del principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad de la ley sancionadora, incorpora al mismo -en primer término, en el juicio de necesidad, si bien, como se expondrá seguidamente, cabe dudar de dicha limitación inicial- elementos que le son ajenos, desdibujando hasta cierto punto los respectivos parámetros de control.

La mención de la Sentencia 55/1996, de 28 de marzo, vuelve a ser obligada, pues en ella se concretó la forma en que ha de comprobarse si la norma sancionadora supera el juicio de necesidad. A este respecto, el Tribunal precisó que tan solo habría lugar a una eventual declaración de

¹⁹ Ello es subrayado por M. Carlón Ruiz, “El principio de proporcionalidad”, cit., pág. 744.

²⁰ Cfr. apdo. III.2.

²¹ En este sentido, T. Cano Campos, *Sanciones administrativas*, cit., pág. 135.

inconstitucionalidad sobre la base del segundo de los criterios que conforman el test de proporcionalidad “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, result[ara] evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador”. El razonamiento transcrito, acompañado de un sucinto examen de las implicaciones de las prestaciones dejadas de realizar por el sujeto activo del tipo penal controvertido y de una comparación global con las sanciones aplicables en supuestos similares, sirvió en aquella ocasión al Tribunal para rechazar la existencia de alternativas menos gravosas (FJ 8). Esta doctrina fue aplicada nuevamente en la relevante Sentencia 161/1997, de 2 de octubre (FJ 11) y ha sido invocada, asimismo, en el Auto del Tribunal Supremo 2129/2021, de 25 de febrero, de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que ha motivado el dictado de la Sentencia 74/2022, de 14 de junio (Fundamento de Derecho quinto).

Las dificultades que, en nuestra opinión, plantea la referida doctrina constitucional se manifiestan, en primer término, en el plano conceptual o teórico, pero alcanzan, asimismo, al ámbito estrictamente práctico. Desde la primera perspectiva, el recto entendimiento del principio de proporcionalidad como canon de validez de la norma sancionadora exige la toma en consideración de la correlación que la misma -de acuerdo, como ya sabemos, con las exigencias que el Tribunal ha afirmado con base en el principio de legalidad- fije entre el tipo infractor y la sanción aplicable. Por consiguiente, proyectado sobre la norma sancionadora, el principio de proporcionalidad proscribiera exclusivamente el sacrificio manifiestamente inidóneo, innecesario o desproporcionado en sentido estricto del derecho afectado por relación a la entidad del correspondiente bien jurídico y al nivel de protección que se le busque dispensar. Objeto de comparación han de ser, en definitiva, tan solo la gravedad de la conducta constitutiva de infracción y la de la sanción correlativa. La toma en consideración de extremos que se aparten de estas dos variables -en particular, de nuevo en palabras del Tribunal, “del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos”- sitúa el control, de acuerdo con la clarificadora exposición del Profesor BARNES, extramuros del basado en el principio de proporcionalidad y ha de considerarse, en este contexto, efectuada a mayor abundamiento²².

²² Cfr. J. Barnes, “El principio de proporcionalidad: estudio preliminar”, cit., pág. 32 (texto principal y notas al pie núm. 61 y 62). Ha de precisarse, en todo caso, que la reflexión del autor se efectúa en un contexto más amplio y que no se refiere críticamente a la resolución de cuya corrección aquí se duda.

En un sentido similar al aquí defendido, por cuanto confronta, de una parte, la forzosa limitación al examen del régimen jurídico impugnado sobre la base del principio de proporcionalidad y, de otra, el control basado en la comparación de disposiciones normativas que presupone el enjuiciamiento de una disposición legal a la luz del

No obsta a lo anterior, entendemos, que el juicio de necesidad presuponga, por definición, la consideración de medidas alternativas, sancionadoras o no, menos restrictivas de derechos, puesto que de su efectiva previsión para supuestos análogos no derivará forzosamente su manifiesta adecuación para la consecución del fin perseguido por la norma *con idéntico grado de eficacia*. Dicho de otra forma, la constatación de que el legislador ha recurrido a instrumentos de alcance desigual para la protección de un mismo bien jurídico frente a lesiones de naturaleza similar no implicará *per se* la desproporción de la disposición sancionadora más gravosa -¿acaso no podría considerarse que la penalidad más leve es insuficiente?-, sino que situará el análisis en el plano de la interdicción de la arbitrariedad. En un sentido similar -de forma, en todo caso, menos tajante, por cuanto sostenía que el examen de la proporcionalidad de la norma habría debido acompañarse de, y no sustituirse por, el juicio sobre la razonabilidad de la misma- se manifestó, de hecho, el magistrado D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera en el voto particular formulado a la Sentencia 55/1996, de 28 de marzo.

Además de problemática en el plano conceptual, la inadecuada conmixti3n de parámetros de control presenta, en segundo lugar, importantes implicaciones desde la perspectiva del alcance de la fiscalizaci3n que corresponde efectuar al Tribunal Constitucional. De ello da buena muestra la ya citada Sentencia 161/1997, de 2 de octubre, por la que se resolvi3 una cuesti3n de inconstitucionalidad promovida en relaci3n con la tipificaci3n original de la negativa del conductor a someterse a una prueba de alcoholemia o de detecci3n de drogas como delito de desobediencia grave. En aquel caso, el examen de las posibles medidas alternativas en el marco del juicio de necesidad se limit3 a una sint3tica referencia a las mencionadas por el 3rgano jurisdiccional que haba planteado la cuesti3n, culminando con la desestimaci3n de la tacha de inconstitucionalidad (FJ 11). Sin embargo, la clave de la resoluci3n a los efectos de nuestro estudio no es esta, sino la comparaci3n que en ella se efectu3 entre la sanci3n asociada al tipo objeto de la cuesti3n de inconstitucionalidad -prisi3n de seis meses a un a3o- y la m3s leve prevista para los supuestos de comisi3n del delito de conducci3n bajo la influencia de las drogas o del alcohol -arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses y, en cualquier caso, privaci3n del derecho a conducir veh3culos a motor y ciclomotores, respectivamente, por tiempo superior a uno y hasta cuatro a3os-.

A este respecto, el 3rgano judicial remitente entend3a que entre la tipificaci3n de la negativa al sometimiento a la prueba de alcoholemia o de detecci3n de drogas y el delito de conducci3n bajo los efectos de dichas sustancias se establec3a una relaci3n de instrumentalidad, de la que resultaría,

principio de igualdad, cfr. M. González Beilfuss, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Cizur Menor (2003), págs. 99 y 105.

en buena lógica, la necesaria toma en consideración de la sanción imponible en los supuestos de comisión de la infracción principal para la fijación de los límites máximos de la penalidad aplicable al tipo controvertido. Situando el análisis de la referida tacha de inconstitucionalidad en el juicio de proporcionalidad estricta de la norma penal -y no en el de necesidad-, el Tribunal acordó su desestimación sobre la base de la orientación de la norma controvertida a la protección no solo de la vida y de la integridad física, sino también del bien jurídico propio de los delitos de desobediencia, y de la legitimidad de la decisión del legislador consistente en castigar con mayor severidad el peligro abstracto o remoto que el próximo a fin de evitar el incremento del número de casos en que, de otra forma, podría materializarse este último (FJ 13). Como era de prever, los dos votos particulares a la citada Sentencia se adscribirían, en este punto, a la tesis del órgano jurisdiccional que planteó la cuestión de inconstitucionalidad.

Sobre la conexión que es posible establecer entre el referido pronunciamiento y la reciente Sentencia 74/2022, de 14 de junio, habrá de volverse *infra*²³. Lo que interesa destacar aquí es que el Tribunal integró de nuevo en el control de proporcionalidad de la norma sancionadora una valoración que, en puridad de conceptos, deriva no tanto del referido principio cuanto de la razonabilidad que, sobre la base del artículo 9.3 CE, se impone también al legislador en la labor de configuración de los respectivos regímenes sancionadores. No es de extrañar, en este sentido, que una de las principales críticas doctrinales a la Sentencia se haya vertido, precisamente, en el contexto del examen de los insatisfactorios desarrollos de la jurisprudencia constitucional en relación con la aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos como canon de constitucionalidad de las leyes²⁴. El Tribunal, en fin, extiende sin ulterior justificación al juicio de proporcionalidad en sentido estricto un razonamiento -la toma en consideración “del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos”- que tanto en el precedente jurisprudencial inmediato como en la propia resolución criticada se integra formalmente en el examen de la necesidad de la medida.

Dejando a un lado este último extremo, lo decisivo, en nuestra opinión, es que el control de proporcionalidad de la norma sancionadora es desarrollado en las Sentencias brevemente reseñadas mediante la aplicación simultánea e indiferenciada de cánones de constitucionalidad independientes entre sí. No parece descabellado sospechar que la referida opción metodológica responda al afán del

²³ Apdo. III.2.

²⁴ Nos referimos -el lector lo habrá adivinado- a la obra de T.-R. Fernández, *De la arbitrariedad del legislador: una crítica de la jurisprudencia constitucional*, Civitas, Madrid (1998), que considera que la doctrina aplicada en la STC 161/1997, de 2 de octubre, leída conjuntamente con otras resoluciones de la época, supone “tanto como negar [al principio de proporcionalidad] toda posible eficacia más allá de lo que es propio de un caso práctico para estudiantes de licenciatura” (pág. 47).

Tribunal Constitucional por dar un mayor empaque al principio de proporcionalidad como parámetro de validez de las leyes. Sin embargo, la decisión, cuestionable ya desde una perspectiva metodológica, evidencia además los riesgos de un entendimiento de la proporcionalidad como síntesis o “supraprincipio” comprensivo de las restantes garantías constitucionales, lúcidamente apuntados por el Profesor BARNES: la confusión de parámetros termina, de esta forma, por traducirse en una reducción de la protección que las respectivas previsiones de nuestra Norma Fundamental dispensan²⁵. Parece lícito, en suma, considerar que la inevitable rebaja de estándares ha operado como factor clave en la admisión por el Tribunal de que la sanción anudada a la infracción instrumental se fije en la norma sin considerar la prevista para el tipo base o principal.

El panorama jurisprudencial descrito se enriquece, en fin, si se considera la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19, *Comisión Europea c. España*)²⁶, por la que se ha declarado el carácter contrario a la libre circulación de capitales de diversos extremos de la normativa española reguladora de la obligación de información sobre los bienes y derechos que se posean en el extranjero a través de la presentación del conocido como “modelo 720”. Reviste especial interés, a los efectos de la presente exposición, el razonamiento desplegado por la jurisdicción comunitaria en relación con la -hoy derogada²⁷- Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de conformidad con la cual el incumplimiento y el cumplimiento extemporáneo de la obligación de presentación del referido modelo habían de sancionarse con una multa proporcional del 150% del impuesto, calculado a partir del valor de los bienes o derechos situados en el extranjero.

A este respecto, la Comisión Europea había alegado el carácter desproporcionado de la multa sobre la base de dos consideraciones: en primer lugar, por tratarse de una sanción predeterminada en la norma en términos absolutos, sin posibilidad alguna de graduación –negaba la Comisión, a este último respecto, la procedencia de tener en cuenta los criterios fijados en una consulta tributaria vinculante por su extemporaneidad y falta de valor normativo-; y, en segundo lugar, por resultar su cálculo de la aplicación de un porcentaje elevadísimo -muy superior al previsto para situaciones de carácter nacional- sobre el valor de los bienes o derechos afectados, pese al carácter exclusivamente formal del incumplimiento constitutivo de infracción²⁸. En contestación a dichas alegaciones, el Estado español sostuvo que, dentro del amplio margen de que disponen los legisladores nacionales

²⁵ Cfr. J. Barnes, “El principio de proporcionalidad: estudio preliminar”, cit., pág. 44.

²⁶ Citada, de hecho, en diversos pasajes de la STC 74/2022, de 14 de junio.

²⁷ Por efecto de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (Disposición derogatoria única, apartado segundo).

²⁸ Apdos. 42 a 44 de la Sentencia.

por razón de la no armonización de la regulación de la materia en el nivel comunitario, la previsión controvertida perseguía reprimir la realización de actos de evasión fiscal, esto es, incumplimientos de naturaleza material, y que la multa no se fijaba de forma automática en la norma, puesto que habían de ser tomados en consideración los criterios definidos en la consulta tributaria vinculante, así como la praxis de las autoridades españolas, caracterizada por la no aplicación sistemática del régimen sancionador cuestionado²⁹.

El Tribunal de Justicia partió de la vinculación del legislador nacional al principio de proporcionalidad para el establecimiento de los regímenes sancionadores que hayan de articularse en contextos normativos caracterizados por la falta de armonización a nivel comunitario³⁰. En relación con la Disposición adicional objeto del recurso, el Tribunal, en contra del criterio del Estado español, subrayó el carácter formal del incumplimiento que motivaría la imposición de la sanción, así como la naturaleza reglada de dicha operación, toda vez que el método de cálculo de la multa consistiría en la aplicación de un porcentaje que no se habría fijado como tipo máximo y que no podrían ser tomados en consideración los criterios de graduación definidos en la consulta tributaria vinculante por razón de su emisión extemporánea -posterior a la expiración del término previsto en el dictamen motivado de la Comisión-³¹. Lo elevado del porcentaje aplicable para la fijación de la sanción y la posibilidad de acumulación de la misma con otras previstas en la normativa tributaria condujo al Tribunal a concluir el “carácter extremadamente represivo” de la disposición controvertida y a declarar, consiguientemente, que se habría ocasionado “un menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales”³².

A los efectos de la presente exposición, dos son los aspectos más significativos del razonamiento de la jurisdicción comunitaria que acabamos de extractar.

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que el Tribunal de Justicia, pese a la alegación de la Comisión Europea referente a la asimetría en el tratamiento sancionador por parte del legislador español de incumplimientos informativos como el controvertido por comparación con el dispensado a situaciones puramente internas, no ha integrado expresamente el referido aspecto en el enjuiciamiento de la proporcionalidad de la sanción de multa que regulaba la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Sí lo ha hecho, en cambio, al analizar la conformidad al Derecho de la Unión de las multas de cuantía fija de la Disposición adicional decimoctava de la LGT, objeto asimismo del recurso por incumplimiento promovido por la Comisión y que corrieron

²⁹ Apdos. 45 a 47.

³⁰ Apdo. 48.

³¹ Apdos. 50 a 52.

³² Apdos. 53 y 54.

idéntica suerte a la prevista por aquella³³. De lo señalado cabe concluir, en nuestra opinión, que el Tribunal de Justicia no identifica como elemento necesario o condicionante del análisis de la proporcionalidad de la norma sancionadora la comparación con la respuesta punitiva que el ordenamiento del correspondiente Estado Miembro establezca para situaciones similares, puesto que, de lo contrario, habría empleado el mismo razonamiento al enjuiciar la Disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre. El contraste, en el segundo caso, con otras previsiones de Derecho nacional responde, antes que a la utilización del principio de proporcionalidad como canon para la resolución del recurso por incumplimiento, a la relevancia del posible trato más favorable en situaciones puramente internas desde la perspectiva de la libre circulación de capitales. Por lo tanto, de la jurisprudencia comunitaria no se sigue en modo alguno que la comparación con las consecuencias sancionadoras previstas en disposiciones de contenido equiparable haya de integrarse en el control de proporcionalidad de las normas punitivas.

En segundo lugar, es de destacar la relevancia que el Tribunal otorga, en su enjuiciamiento, a la naturaleza exclusivamente formal del incumplimiento al que se anuda la sanción cuyo carácter desproporcionado termina por declararse. Dejando a un lado la alegación de la representación española relativa al carácter material de la infracción -que, como acabamos de ver, el Tribunal rechaza-, parece claro que la comprensión que subyace, en último término, es la relativa a la forzosa toma en consideración, en la articulación de los regímenes sancionadores tributarios, del daño ocasionado, directa o indirectamente, a la hacienda pública en la determinación normativa del *quantum* de la multa. La inexistencia del referido perjuicio, claro está, no obligará a excluir la tipificación de infracciones de naturaleza formal -que poseen, como es notorio, un carácter instrumental en relación con la garantía del cumplimiento de las obligaciones materiales-, pero sí, entendemos, a atemperar las consecuencias sancionadoras correspondientes, tomando en consideración la relevancia económica de la obligación tributaria principal a dicho fin. Es esta, en nuestra opinión, una forma de razonar que, en el contexto del ordenamiento constitucional español, encuentra perfecta cabida en el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, pese a la no aplicación de la misma por parte del Tribunal Constitucional en la jurisprudencia reseñada *supra*, en este mismo apartado.

De la exposición precedente es posible extraer algunas conclusiones relevantes para nuestro estudio. Por un lado, el control desarrollado por el Tribunal Constitucional en relación con la normativa sancionadora desde la perspectiva del principio de proporcionalidad se reduce a una fiscalización de mínimos, de forma que la eventual declaración de inconstitucionalidad por el

³³ Apdos. 58 a 61.

carácter desproporcionado de la sanción se reserva a supuestos extremos, en los que la vulneración del principio sea absolutamente evidente o grosera. Por otro, dicho control, carente de autonomía -y, por consiguiente, forzosamente basado en la invocación de otra garantía constitucional, preferentemente de naturaleza iusfundamental-, se efectúa mediante la integración de manifestaciones concretas de otros parámetros, singularmente del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, de lo que termina por resultar una indeseable rebaja de los estándares de protección, como evidencia, a título de ejemplo, la admisión de la previsión de una penalidad más gravosa para tipos infractores de carácter instrumental que la aplicable a las correspondientes infracciones principales. Más halagüeñas a este respecto son las perspectivas que, en principio, aviría el razonamiento recientemente asumido por el Tribunal de Justicia, que ha otorgado una destacada relevancia al carácter formal del incumplimiento constitutivo de infracción en el análisis de validez de las sanciones tributarias. Independientemente de lo anterior, con la sola excepción de la Sentencia 136/1999, de 20 de julio -una *rara avis* en la doctrina constitucional por motivos de sobra conocidos-, se nos antoja imposible, en fin, encontrar espacios en el panorama jurisprudencial descrito para una eventual reserva de márgenes de apreciación a favor del órgano sancionador sobre la base del principio de proporcionalidad, cuestión sobre la que, en todo caso, habrá de volverse brevemente *infra*³⁴.

Hechas las anteriores consideraciones, es hora de referir, siquiera sea sintéticamente, las dificultades que presenta la articulación de regímenes sancionadores respetuosos con el principio de proporcionalidad desde la singular perspectiva de la adaptación de las multas a la capacidad económica del infractor. Como se desprende de la sola lectura del artículo 203.6 b) 1º LGT y habrá ocasión de comprobar más adelante³⁵, esta es una de las principales variables que han sido tenidas en cuenta en el dictado de la Sentencia 74/2022, de 14 de junio.

3. En concreto, sobre la toma en consideración de la capacidad económica del infractor en la individualización de las sanciones administrativas pecuniarias

Como ha destacado la doctrina especializada, el anclaje constitucional de la debida toma en consideración de la capacidad económica del infractor en la individualización de las sanciones administrativas pecuniarias se encuentra no solo en el principio de proporcionalidad, sino también en el de igualdad. De la combinación de ambas garantías desde la perspectiva ahora considerada se sigue, en buena lógica, la exigencia de que, ante la comisión de una misma infracción por parte de sujetos diferentes -abstracción hecha, claro está, de otras circunstancias que, en su caso, puedan

³⁴ Apdo. II.4.

³⁵ Apdo. III.2.

concurrir-, el ordenamiento articule respuestas que posean un efecto aflictivo equivalente sobre los mismos³⁶. En consonancia con dicha visión, se ha criticado -a nuestro juicio certeramente- la comprensión de la cuestión por parte del Tribunal Constitucional, que, en su importante Sentencia 76/1990, de 26 de abril, declaró la conformidad a la Constitución de la caracterización legal de la capacidad económica del infractor como criterio no exclusivo para la modulación de las sanciones tributarias por su carácter “no solo compatible con el art. 14 de la Constitución *sino también justificado o exigido por el artículo 31.1 en relación con el art. 9.2 del propio texto constitucional*” (FJ 6; cursiva añadida), esto es, por la supuesta orientación de la referida previsión a la consecución del objetivo de la igualdad real como manifestación específica del Estado Social³⁷. Con independencia de lo anterior, a la vista, particularmente, de los desarrollos jurisprudenciales habidos hasta la fecha en relación con el principio de proporcionalidad, entendemos que asiste la razón a quienes sostienen que las implicaciones reales de la capacidad económica del infractor en la fijación de las sanciones administrativas dependerán, casi exclusivamente, de su concreta configuración normativa³⁸. El silencio del legislador estatal básico en la materia nos remite, claro está, a los respectivos regímenes sancionadores sectoriales.

En este punto, debe tenerse presente no solo que el de “capacidad económica” es un concepto jurídico indeterminado, mensurable, en principio, de muy diversas maneras, sino también que las singularidades de los distintos sectores de actividad aconsejarán, con seguridad, arbitrar soluciones diferentes en cada uno o en muchos de ellos. En este sentido, la ley especial deberá -a fin de evitar las consecuencias de una indeseable indefinición normativa en la materia³⁹- determinar no solo el peso relativo que haya de reconocerse al criterio para la individualización de las sanciones, sino

³⁶ En este sentido se manifestó, ya tempranamente, M. Rebollo Puig, *Potestad sancionadora, alimentación y salud pública*, cit., pág. 752, insistiendo posteriormente en la idea en “Sanciones pecuniarias”, en B. Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de sanciones administrativas*, cit., pág. 991. Más recientemente, esta comprensión ha sido asumida, entre otros, por J. García Luengo, “La adaptación de las sanciones pecuniarias administrativas a la capacidad económica del infractor y los problemas de tipicidad de las medidas sancionadoras”, *Revista General de Derecho Administrativo*, 38 (2015), págs. 12 y 14 y sigs.; y M. Izquierdo Carrasco, “¿Tienen que adaptarse las multas a empresas a su situación económica? Un estudio del principio de proporcionalidad en materia sancionadora”, en M. Rebollo Puig, A. Huergo Lora, J. Guillén Caramés y T. Cano Campos (dirs.), *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador* (2021), págs. 143 y sigs.

³⁷ A este respecto, cfr. muy especialmente J. García Luengo, “La adaptación de las sanciones pecuniarias administrativas a la capacidad económica del infractor y los problemas de tipicidad de las medidas sancionadoras”, cit., pág. 12.

³⁸ En este sentido, previo repaso del tratamiento de la cuestión en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional, M. Izquierdo Carrasco, “¿Tienen que adaptarse las multas a empresas a su situación económica? Un estudio del principio de proporcionalidad en materia sancionadora”, cit., pág. 148.

³⁹ En este sentido, J. García Luengo ha alertado sobre los amplísimos márgenes de apreciación que se reconocen en el sistema alemán como consecuencia de la sola referencia a la toma en consideración de la capacidad del infractor para la determinación de las sanciones administrativas, sin ulterior especificación (cfr. “La adaptación de las sanciones pecuniarias administrativas a la capacidad económica del infractor y los problemas de tipicidad de las medidas sancionadoras”, cit., págs. 18 y sigs., crítica en la pág. 21).

también el índice empleado para su medición. Las posibles soluciones, claro está, son múltiples, y podrán legítimamente -cabría decir incluso que deberán- diferir en función del caso. La complejidad de la cuestión y la ausencia prácticamente total de criterios jurisprudenciales, ya aludida, explica que el consenso doctrinal relativo al fundamento constitucional de esta específica variable del principio de proporcionalidad sancionadora no se extienda a la elección de la fórmula idónea para su traducción normativa.

En este sentido, han de considerarse las muy válidas razones esgrimidas en un rico debate doctrinal mantenido al respecto por los Profesores GARCÍA LUENGO e IZQUIERDO CARRASCO. La propuesta del primero de ellos parte del rechazo del volumen global de negocios como indicador válido de la capacidad económica del infractor y de la apuesta por la toma en consideración de la situación reflejada en el balance a tal fin, toda vez que una cifra global de negocios elevada no se traducirá necesariamente en un margen de beneficios igualmente significativo⁴⁰. Efectuada esta precisión, GARCÍA LUENGO aboga por la traslación del sistema de días-multa, ya conocido en el Derecho Penal, al ámbito administrativo sancionador, de manera que, mientras que el número de días vendría determinado por las circunstancias, objetivas y subjetivas, que hayan rodeado a la comisión de la infracción -entidad del daño producido, culpabilidad, etc.-, el *quantum* de la multa diaria se fijaría exclusivamente en función de la capacidad económica del infractor, que habría de ser debatido y probado a lo largo del procedimiento administrativo⁴¹.

La razonabilidad de la propuesta no ha obstado a que el segundo autor haya podido oponer a la misma argumentos igualmente sólidos. A este respecto, IZQUIERDO CARRASCO cuestiona en primer término la oportunidad de incorporar al ámbito administrativo el sistema penal de días-multa por razón del diferente papel que la sanción pecuniaria juega en ambos contextos, subrayando asimismo la difícil identificación de un criterio plenamente fiable para la medición de la capacidad económica del infractor a tal fin -que podría resultar incluso disponible para el afectado, en la medida en que cabría la realización de maniobras fraudulentas, orientadas a obtener un trato más favorable- y las distorsiones que tal opción podría llegar a producir en el mercado -consideradas específicamente, de hecho, por la jurisdicción comunitaria en la confirmación de la validez de la sanción impuesta sin atender al dato de la situación deficitaria de la empresa afectada⁴²-. A partir del referido razonamiento, defiende el autor la consideración del volumen o cifra de negocios como “alternativa imperfecta, pero preferible” por su carácter público, objetivo y neutro, así como por su simultánea conexión -variable según los casos- tanto con la capacidad económica del infractor

⁴⁰ García Luengo, op. cit., pág. 6.

⁴¹ García Luengo, op. cit., págs. 21 y sigs.

⁴² M. Izquierdo Carrasco, “¿Tienen que adaptarse las multas a empresas a su situación económica? Un estudio del principio de proporcionalidad en materia sancionadora”, cit., págs. 164 y sigs.

como con la propia gravedad de la infracción⁴³, y define las líneas maestras de dos sistemas ideales, proporcional y en horquilla, en los que la fijación de la sanción se vincularía con la variable referida⁴⁴.

No es esta, claro está, la sede adecuada para tratar de terciar en un debate complejo, que, con toda seguridad, se encuentra llamado a conocer desarrollos del máximo interés desde una perspectiva tanto práctica como dogmática. La sintética referencia a los términos en que el mismo se ha planteado nos sirve, en cambio, para poner de manifiesto no ya la inexistencia de una única solución óptima o generalizable para todos los ámbitos, sino la multiplicidad de parámetros que ha de valorar el legislador sectorial para la articulación de mecanismos de individualización de las sanciones administrativas satisfactorios en términos de proporcionalidad desde el concreto punto de vista ahora considerado. La autocontención con la que el Tribunal Constitucional acomete su labor de depuración del ordenamiento jurídico de leyes contrarias a este último principio situará la discusión doctrinal, las más de las veces, en un plano fronterizo entre el análisis basado en criterios estrictamente jurídicos y el que incorpora razonamientos de oportunidad. Y es que, en último término, el *quid* se encuentra en determinar si observaciones tan certeras como las relativas a las cautelas que habrán de adoptarse en la articulación de regímenes sancionadores proporcionales en los que las multas se fijen a partir de la aplicación de un porcentaje sobre el volumen o cifra global de negocios -preferencia por su empleo en la legislación especial, con consiguiente toma en consideración de los márgenes de beneficios medios en el correspondiente sector de actividad; especial cuidado en la fijación de los porcentajes mínimos, teniendo en cuenta la multiplicidad de infracciones susceptibles de ser reprimidas por la vía referida⁴⁵- pueden llegar a emplearse en el control de constitucionalidad de las leyes. Sobre la forma en que criterios similares a estos han sido tomados en consideración en el enjuiciamiento del artículo 203.6 b) 1º LGT habrá de volverse, en todo caso, *infra*⁴⁶.

4. La reserva de márgenes de apreciación a favor del órgano administrativo como -hipotética-exigencia constitucional

La exposición precedente nos ha permitido subrayar la dificultad del enjuiciamiento de la sanción prevista en el artículo 203.6 b) 1º LGT, en la medida en que la cuestión de inconstitucionalidad relativa al citado precepto se ha promovido en un contexto jurisprudencial prácticamente ayuno de criterios útiles para su resolución y en el que, además, como acaba de

⁴³ Izquierdo Carrasco, op. cit., págs. 167 y sigs.

⁴⁴ Izquierdo Carrasco, op. cit., págs. 170 y sigs.

⁴⁵ Izquierdo Carrasco, op. cit., pág. 170.

⁴⁶ Apdo. III.2.

señalarse, resulta especialmente complejo deslindar el razonamiento estrictamente constitucional de las consideraciones de mera oportunidad política. En este punto, antes de sintetizar críticamente la forma en que el Tribunal ha argumentado sobre la conformidad a la Constitución de la previsión controvertida, es necesario efectuar una última precisión, relativa a la -¿posible?- deducción, a partir de la Norma Fundamental, de la reserva de márgenes de apreciación a favor de los órganos administrativos para la individualización de las sanciones.

La cuestión, como resulta evidente, sitúa el análisis en un plano diferente al de la debida relajación del principio de legalidad sancionadora en los supuestos en que se reconozcan, tal y como los ha definido el Tribunal Constitucional, “márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa” a tal fin: de lo que se trata es de determinar no ya si resulta admisible constitucionalmente dicha flexibilización, sino si cabría imponer al legislador el reconocimiento de espacios de decisión a los órganos administrativos en orden a garantizar *-rectius*: facilitar- que el ejercicio de la potestad sancionadora se adecue a las circunstancias del caso concreto -al principio de proporcionalidad, en suma-. De afirmarse la existencia de la referida reserva, claro está, habría de concluirse inmediatamente el error del Tribunal al confirmar la validez del artículo 203.6 b) 1º LGT.

En nuestra opinión, es claro, sin embargo, que la respuesta a la anterior cuestión ha de ser negativa. La Constitución parte de la reserva a la ley -orgánica u ordinaria, según los casos- de la regulación de concretos ámbitos materiales, sin que, como es sabido, quepa negar a la misma la posibilidad de ocupar cualquier espacio, en el bien entendido de que habrá de hacerlo respetando las determinaciones sustantivas y competenciales que aquella impone. De la doble proyección, normativa y aplicativa, del principio de proporcionalidad de las sanciones -aludida *supra*- no se sigue en modo alguno que la extensión de las mismas no pueda venir predeterminada legalmente en términos absolutos. Nada impide, por consiguiente, que sea el legislador quien, de forma exclusiva y excluyente, acometa el juicio de proporcionalidad de las sanciones, fijando con exactitud las consecuencias que hayan de anudarse a la comisión de una concreta infracción⁴⁷. También en lo que respecta a la disciplina de la potestad sancionadora ha de rechazarse, en definitiva -una vez atendidas las específicas exigencias del principio de legalidad en este ámbito, como es obvio-, la

⁴⁷ En este sentido, ha de tenerse presente que las exposiciones favorables al reconocimiento de discrecionalidad en la determinación de la sanción aplicable al caso concreto -manifestación específica, claro está, de los márgenes de apreciación que se entienden ínsitos al ejercicio de la potestad sancionadora- parten de su consideración como consecuencia directa de la falta de una predeterminación exhaustiva en la norma de la consecuencia que haya de anudarse a la comisión de la correspondiente infracción administrativa. En este sentido, entre nosotros, cfr. especialmente A. Nieto, *Derecho Administrativo Sancionador*, cit., págs. 510 y sigs.; en la doctrina iberoamericana, destaca particularmente la reciente monografía de R. F. Gómez González, *Discrecionalidad y potestad administrativa sancionadora: Límites y mecanismos de control*, Tirant Lo Blanch, Valencia (2021), págs. 244 y sigs.

posibilidad de razonar jurídicamente sobre la preferencia, en abstracto, por un mayor o menor grado de exhaustividad, por ser este un extremo no ya atinente a la técnica normativa, sino de pura y simple oportunidad y, en último término, enteramente dependiente de las características del concreto sector de actividad de que se trate⁴⁸.

Ahora bien, sentado lo anterior, ha de llamarse asimismo la atención sobre las cautelas que el legislador tendrá que observar en el caso de optar por la fijación de la extensión de las sanciones en términos absolutos. Puesto que tal decisión comporta la exclusión de toda posibilidad de modulación de la respuesta sancionadora por el aplicador de la norma a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, la valoración de las mismas, ínsita en el juicio de proporcionalidad, debe ser desarrollada con carácter previo a la articulación del correspondiente régimen jurídico. Ello, previsiblemente, hará más complejo el desempeño de la tarea legislativa, pues sobre el resultado de la misma pesarán cualificadas exigencias de razonabilidad. Consecuentemente, en un eventual análisis de la solución legal desde la perspectiva constitucional, habrá de verificarse si las variables que puedan llegar a estar presentes en la aplicación práctica del precepto en cuestión han sido debidamente ponderadas o si, por el contrario, el legislador ha procedido a una equiparación de la respuesta sancionadora aplicable a supuestos merecedores de un tratamiento diferenciado.

Es este el aspecto en relación con el que, a los efectos de la presente exposición, vuelve a adquirir relevancia la forma en que el Tribunal Constitucional abordó el enjuiciamiento del tipo penal de colaboración con banda armada en la ya citada⁴⁹ Sentencia 136/1999, de 20 de julio. La resolución destaca no solo por constituir el único caso, salvo inadvertencia por nuestra parte, en el que el Tribunal excepcionó su propia doctrina en relación con la no caracterización de la proporcionalidad abstracta de la pena como derecho fundamental deducible del artículo 25.1 CE e invocable en el contexto de un recurso de amparo, sino también por el alcance que en la misma se reconoció al principio de proporcionalidad como canon de validez de la norma sancionadora. En aquella ocasión, estimó el Tribunal que la tipificación del delito de colaboración con banda armada no podía superar el juicio de proporcionalidad estricta por prever la aplicación de una misma sanción penal a comportamientos de implicaciones notoriamente desiguales. De esta forma, si bien para el Tribunal había de aceptarse, desde la perspectiva del principio de legalidad, el empleo de una formulación abierta para la descripción de la conducta típica, no resultaba admisible, en cambio, que la sanción aplicable a una pluralidad de infracciones de gravedad dispar fuera única. La

⁴⁸ Al respecto, cfr. la sólida exposición de E. Schmidt-Aßmann, *La dogmática del Derecho Administrativo*, Global Law Press, Sevilla (2021; traducción del original alemán *Verwaltungsrechtliche Dogmatik*, 2013, coordinada por J. Barnes), págs. 97 y sigs.

⁴⁹ Cfr. *supra*, apdo. II.2.

inconstitucionalidad del tipo penal fue declarada, consiguientemente, por razón de la no previsión de mecanismos que permitieran al operador jurídico -órgano jurisdiccional de lo penal- modular la sanción aplicable en función de las circunstancias del caso (FFJJ 29 y 30). Ha de notarse que de la comprensión del Tribunal no se sigue la exclusión de la posibilidad de que el legislador predetermine absolutamente la sanción aplicable, sino, tan solo, de que el resultado de la utilización de la referida técnica tipificadora se traduzca en una inaceptable equiparación del reproche dirigido contra conductas antijurídicas de relevancia manifiestamente desigual.

No obstante el acierto de la doctrina elaborada en la referida ocasión -desde la sola perspectiva aquí considerada-, debe subrayarse nuevamente el carácter absolutamente excepcional de la misma en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Es claro, en este sentido, que la relevancia política del asunto pesó en el ánimo del Tribunal, que optó por un razonamiento y un pronunciamiento sencillamente impensables si se hubiera mantenido en su tradicional comprensión del problema. De esta forma, la Sentencia 136/1999, de 20 de julio, no habilita a obviar la habitual autocontención del Tribunal en el enjuiciamiento de las normas sancionadoras desde el punto de vista del principio de proporcionalidad. Ello nos mueve a insistir en la idea de que un control satisfactorio en los términos aquí defendidos exigiría situar el debate en el plano de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Como se comprobará inmediatamente, no han sido estos, sin embargo, los lentes con los que el Tribunal ha observado el artículo 203.6 b) 1º LGT.

III. Síntesis y comentario crítico de la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio

A la luz de la exposición previa, relativa a la forma en que la jurisdicción constitucional ha perfilado los criterios aplicables al examen de la validez de la normativa reguladora de la determinación de las sanciones administrativas, han de analizarse ahora los aciertos y los aspectos, en nuestra opinión, susceptibles de mejora del razonamiento desplegado en el enjuiciamiento del artículo 203.6 b) 1º LGT. A tal fin, se partirá de una breve referencia a la forma en que el Tribunal Constitucional ha delimitado el objeto del proceso (1) para, seguidamente, subrayar la pluralidad de perspectivas en el empleo del principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad de la disposición cuestionada (2) y el, en cambio, mucho más limitado uso que se ha hecho de los principios de culpabilidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, así como de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (3).

1. Una consideración previa: la delimitación del objeto del proceso sobre la base de la resolución sancionadora controvertida en el procedimiento jurisdiccional

Como ya ha habido ocasión de señalar, un primer aspecto controvertido de la Sentencia 74/2022, de 14 de junio, es el relativo a la forma en que el Tribunal Constitucional ha delimitado el objeto del proceso. A este respecto, el Tribunal considera que, pese a que el Auto de planteamiento de la cuestión se refiriese, sin ulteriores especificaciones, al artículo 203.6 b) 1º LGT en su conjunto, las circunstancias del procedimiento jurisdiccional, en el que se discutía la validez de una sanción impuesta en la cuantía máxima prevista en el precepto -600.000 euros-, determinarían la forzosa limitación del enjuiciamiento a la previsión de que la multa alcance la referida cantidad (FJ 1). Ha de precisarse que, pese a que la literalidad de los términos empleados por el Tribunal Constitucional en este punto podría dar a entender otra cosa, el análisis posterior que el mismo efectúa alcanza no solo a dicho importe máximo, sino también a la fórmula empleada en abstracto para la determinación de la sanción -2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción-.

Los magistrados disidentes, en cambio, sostienen que, si bien resultaría lógico, a la vista del importe de la multa recurrida, que las dudas de constitucionalidad manifestadas en el Auto de planteamiento de la cuestión se dirigieran, en primer término, contra el límite máximo previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT, el análisis de validez del precepto desde la perspectiva del principio de proporcionalidad exigiría la consideración de la integridad de su contenido, incluido su límite mínimo -20.000 euros-. En apoyo de la referida comprensión, los magistrados subrayan que, en primera instancia, la sanción impuesta lo había sido en dicho límite mínimo. La a su juicio errónea delimitación del objeto del proceso se habría traducido, según sus propias palabras, en “una fragmentación del problema que ha[bría] provocado una indebida relativización de la situación cuestionada”. Su argumentación se completa, en fin, con una referencia al carácter excesivo que en numerosas ocasiones presentaría la multa de 20.000 euros, considerado el claro predominio numérico de las PYMES en nuestro país, conclusión esta última que se acompaña de un detenido repaso de los datos estadísticos disponibles en relación con la cuestión (apdo. 4 del Voto particular).

En nuestra opinión, habida cuenta de la forma en que ha de entenderse que el Tribunal Constitucional delimita efectivamente el objeto del proceso -esto es, asumiendo que habría de pronunciarse sobre la alegada invalidez del método de cálculo de la sanción, con independencia del límite máximo-, la razón asiste, en este punto, a la mayoría. Y ello porque la norma de cuya validez depende el fallo en el caso concreto no es el artículo 203.6 b) 1º LGT globalmente considerado, puesto que el límite mínimo que en él se prevé es, a los efectos de determinar si la sanción recurrida

resulta o no conforme a Derecho, irrelevante: el extremo que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era el relativo a si el precepto controvertido permitía o no graduar la sanción en función de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, tal y como se detalla en el Auto de admisión a trámite del recurso de casación⁵⁰. Ello, sumado al hecho de que la eventual estimación del recurso de casación determinaría la anulación de una sanción impuesta en el límite máximo, nos lleva a concluir que la delimitación del objeto del proceso ha sido correcta.

Ciertamente, como señalan los magistrados disidentes, la sanción impuesta en primera instancia se fijó en su grado mínimo, por entender el órgano jurisdiccional que el dato que había de ser tomado en consideración para la determinación de la multa era el relativo al valor económico de las operaciones objeto de requerimiento y que, no resultando el mismo conocido, procedía individualizar la sanción en el importe de 20.000 euros. No es esta, sin embargo, la interpretación del precepto que la recurrente, al presentar el recurso de casación, ni el Tribunal Supremo, al plantear la cuestión de inconstitucionalidad, asumen⁵¹, ni son relevantes para la resolución del caso los motivos aducidos por los magistrados discrepantes en relación con la posible inconstitucionalidad de dicho importe mínimo -motivos a los que, por cierto, se hace también referencia en el Auto, si bien en el contexto de una reflexión de carácter más amplio, que considera igualmente el carácter ventajoso del límite máximo para aquellas personas o empresas para las que la aplicación del método de cálculo de la sanción diera lugar, en principio, a una cantidad superior a los 600.000 euros (Fundamento de Derecho primero, apdo. 9)-. Por todo lo dicho, consideramos, en definitiva, que la delimitación del objeto del proceso por parte del Tribunal Constitucional es ajustada a Derecho.

2. Las múltiples variables consideradas en el juicio de proporcionalidad del método de cálculo de las sanciones pecuniarias previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT

Delimitado -correctamente- el objeto del proceso en los términos señalados, procede el Tribunal Constitucional a una sintética exposición del contenido, contexto y finalidad del artículo 203.6 b) 1º LGT (FJ 2). En este sentido, subraya, en primer lugar, los tres elementos que singularizarían la conducta típica a la que habría de anudarse la sanción controvertida, de naturaleza objetiva -se retribuiría una modalidad específica de conducta obstructora, relativa a “la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de

⁵⁰ ATS 8398/2019, de 18 de julio (ponente: Francisco José Navarro Sanchís).

⁵¹ Del Auto de admisión del recurso de casación se desprende que la recurrente defendía la toma en consideración del volumen de negocios tan solo en el ámbito geográfico del tributo a cuya determinación se dirigían las actuaciones de inspección, y no de la cifra total de negocios. Por consiguiente, la validez del importe mínimo previsto en el artículo 203.6 b) 1º LGT no era en modo alguno determinante del fallo.

control o [que] consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones”-, subjetiva -el infractor habría de ser un sujeto que desarrolle actividades económicas- y procedimental -la infracción habría de producirse en el seno de una actuación inspectora de la Administración tributaria-. A continuación, se refiere el Tribunal al carácter reducido que, en general, presentarían los márgenes de apreciación reconocidos por el legislador en el ámbito sancionador tributario, así como a lo usual del cálculo de las sanciones pecuniarias proporcionales aplicables a las infracciones formales a partir del empleo de diversas magnitudes económicas. Por último, destaca el Tribunal la alineación de la disposición controvertida con el espíritu de las sucesivas revisiones de la legislación tributaria habidas a partir de 2003, caracterizadas por el reconocimiento de la relevancia de las infracciones formales, así como por el refuerzo de las consecuencias sancionadoras aplicables en los supuestos de incumplimiento de los deberes de suministro de información o, más en general, de obstrucción de la actividad inspectora, y la orientación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, a la corrección de diversas dificultades advertidas en la práctica de los operadores jurídicos.

Seguidamente, efectúa el Tribunal un repaso general de la doctrina jurisprudencial relevante para la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad (FJ 3). A este respecto, se refiere, en primer lugar, a la relevancia del bien jurídico protegido por la normativa tributaria -esto es, el deber de contribuir al que se refiere el artículo 31.1 CE-, que exigiría del legislador la articulación de una actividad inspectora eficaz. En segundo lugar, sintetiza el Tribunal las líneas maestras de su propia jurisprudencia en relación con el principio de proporcionalidad de las sanciones, con referencia tanto a la doctrina general y a diversos precedentes de aplicación de la misma al ámbito de las sanciones tributarias como a la más específica fijada con ocasión de la citada Sentencia 136/1999, de 20 de julio -puesta en relación, de forma a nuestro juicio equívoca, con la Sentencia 145/2013, de 11 de julio⁵²-, así como a su alineación con los criterios definidos por el Tribunal Europeo de

⁵² La equívocidad resulta, en nuestra opinión, de que, a juzgar por la forma en que el Tribunal expone la doctrina aplicada en las referencias resoluciones, pareciera darse a entender que las disposiciones legales sobre las que hubo de resolver en ambas ocasiones eran de naturaleza similar, cuando no es así en absoluto: mientras que, como ya sabemos, en el caso de la STC 136/1999, de 20 de julio, la norma penal controvertida asociaba a un tipo delictivo abierto y comprensivo de conductas de muy diversa gravedad una única consecuencia sancionadora, evidenciando su aplicación en el supuesto concreto el carácter desproporcionado de la disposición, en el caso de la STC 145/2013, de 11 de julio, los problemas derivaban de la forma en que se entendía que podría procederse al desarrollo reglamentario de la disposición controvertida, lo que el Tribunal consideró que era una impugnación de carácter preventivo. En definitiva, como habrá ocasión de razonar seguidamente, la declaración de inconstitucionalidad en la STC 136/1999, de 20 de julio, no derivó de la falta de carácter taxativo de las infracciones, sino de la imposibilidad de graduación de las sanciones en función de las circunstancias concurrentes en los casos de comisión de una infracción tipificada de forma abierta y comprensiva de conductas de muy diversa gravedad, mientras que la declaración de conformidad al principio de proporcionalidad en la STC 145/2013, de 11 de julio, respondió, en último término, al carácter preventivo de la formulación de la tacha de inconstitucionalidad, habida cuenta de que las exigencias del principio de legalidad se consideraron satisfechas.

Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la materia⁵³. En tercer y último lugar, expone brevísimamente el Tribunal las principales implicaciones que poseerían los principios de culpabilidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el enjuiciamiento de la normativa sancionadora.

Sobre dichas bases, acomete el Tribunal el enjuiciamiento del artículo 203.6 b) 1º LGT. Como ha habido ya ocasión de destacar, el principal esfuerzo argumentativo se orienta a justificar la adecuación de la disposición al principio de proporcionalidad, extremo que se analiza desde una doble perspectiva: en relación con la alegada ausencia de toda posibilidad de graduación de la sanción en atención a las circunstancias del caso (FJ 4) y con el pretendido carácter excesivo de la consecuencia sancionadora prevista (FJ 5).

En lo relativo al primer aspecto, parte el Tribunal de la negación -certera, a nuestro juicio- de que del principio de proporcionalidad derive la reserva de márgenes de apreciación a favor del órgano administrativo en orden a garantizar que la determinación de la sanción se complete en la fase de la aplicación de la norma. De acuerdo con el Tribunal, la garantía de proporcionalidad podría derivarse íntegramente de la propia ley, lo que exigiría, tal y como se desprendería de su jurisprudencia previa -en esencia, de las Sentencias 136/1999, de 20 de julio, y 145/2013, de 11 de julio-, que la predeterminación absoluta de la sanción aplicable hubiera de venir precedida de una descripción igualmente taxativa de la conducta constitutiva de infracción. La aplicación de esta doctrina al enjuiciamiento del precepto sobre el que versaba la cuestión de inconstitucionalidad exigiría considerar, en primer lugar, que, en contra del criterio sostenido por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el artículo 203.6 LGT no excluiría la toma en consideración de las circunstancias del caso concreto, toda vez que, en su último párrafo, el mismo prevé la reducción a la mitad del importe de la sanción en los casos en que el obligado tributario dé “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”. A ello habría de sumarse, en segundo lugar, que la modalidad típica de la infracción tributaria a la que se aplica la sanción controvertida se hallaría singularizada en el propio precepto desde la triple perspectiva ya aludida -objetiva, subjetiva y procedimental-. De ello resultaría, en definitiva, la no conculcación del principio de proporcionalidad por razón de la pretendida ausencia de posibilidad de graduación de la sanción, sin que las posibles discrepancias en relación con la aplicación del precepto pudieran ser dirimidas en el juicio abstracto de validez que procede realizar en el contexto de la cuestión de inconstitucionalidad.

⁵³ Es en este punto en el que el Tribunal Constitucional sintetiza brevemente el razonamiento desplegado por el Tribunal de Justicia en la Sentencia de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19, *Comisión Europea c. España*).

En el examen del segundo aspecto -el alegado carácter excesivo de la sanción prevista en el artículo 203.6 b) 1º LGT-, el Tribunal parte de su propia doctrina en relación con la sola proscripción del “patente derroche inútil de coacción” de la norma sancionadora, que ya nos es conocida. Con base en la misma, considera el Tribunal que la relevancia del bien jurídico protegido a efectos sancionadores es una cuestión que, en primer término, competiría valorar al legislador, lo que se conectaría con la irrelevancia de la aplicación de consecuencias sancionadoras más leves al incumplimiento de obligaciones de índole material. En este sentido, siempre en opinión del Tribunal, las infracciones administrativas “de contraste” invocadas en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad presentarían notables diferencias con la que lleva asociada la imposición de la sanción controvertida, lo que conduciría a descartar la alegada desproporción de la norma por razones sistemáticas. Los elementos definatorios del tipo infractor del precepto lo situarían como elemento clave de la garantía de la eficacia de la actividad inspectora. De ello resultaría la imposibilidad de apreciar el pretendido carácter manifiestamente innecesario de la previsión para la eficaz protección del bien jurídico.

Desde la perspectiva, en fin, de la proporcionalidad en sentido estricto de la norma, descarta el Tribunal su apreciación sobre la base de diversos argumentos. En primer lugar, subraya el Tribunal que la sanción aplicable *ex* artículo 203.6 b) 1º LGT no vendría determinada, en contra del criterio sostenido en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, exclusivamente por referencia al volumen global de negocios del sujeto infractor, en la medida en que el citado precepto fija, asimismo, unos límites -máximo y mínimo- que traducirían la apreciación del legislador en relación con el disvalor de la conducta constitutiva de infracción. En segundo lugar, argumenta el Tribunal que de la Constitución no se seguiría “una exigencia general de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones ‘formales’ (art. 29 LGT) sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexas”, en la medida en que, a este respecto, el amplio margen de configuración del legislador se vería tan solo vinculado negativamente por los principios de proporcionalidad y de interdicción de la arbitrariedad. Por último, la del volumen de negocios sería “una de las magnitudes más adecuadas que p[odrían] tomarse como referencia respecto de un sujeto que realiza actividades económicas y, por ello, da[ría] lugar a sanciones proporcionales de modo riguroso”; consiguientemente, la forma en que se concreta la toma en consideración de la capacidad económica del infractor para la determinación de la sanción -parámetro justificado constitucionalmente, tal y como se explicitó en la relevante Sentencia 76/1990, de 26 de abril- sería plenamente válida, consideradas la gravedad de la

infracción, la vinculación de la cifra de negocios con la información no trasladada a la Administración tributaria y, en fin, el carácter no excesivo del límite máximo, aplicable tan solo a operadores que dispongan de un significativo volumen de recursos.

A nuestro juicio, al margen de alguna consideración ya efectuada al hilo de la síntesis del razonamiento del Tribunal, son varias las principales críticas que es posible dirigir a la forma en que se justifica la adecuación de la sanción prevista en el artículo 203.6 b) 1º LGT al principio de proporcionalidad.

En primer lugar, resulta más llamativo que censurable el que el Tribunal, al hilo del repaso general de su propia doctrina en relación con el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador, obvie la tradicional comprensión del mismo como canon de constitucionalidad carente de autonomía, vinculándolo de forma directa con el principio de legalidad -al que aquel es “inherente”, llega a decir expresamente (FJ 3 B)-. Hemos podido comprobar *supra* cómo el Tribunal ha estimado tradicionalmente necesaria la invocación de una garantía constitucional, preferentemente de naturaleza iusfundamental, para el desarrollo del juicio de proporcionalidad correspondiente -y, al mismo tiempo, cómo dicha exigencia no ha obstado a la aplicación del referido parámetro de validez en el enjuiciamiento de la normativa sancionadora-. Una comprensión dogmática tan arraigada en la doctrina constitucional -aún se hace referencia a la misma en el Auto 20/2015, de 3 de febrero (FJ 4), citado en la propia Sentencia- parece claramente merecedora de una argumentación específica si lo que se pretende con la resolución analizada es trascenderla. Con todo, no parece que la cuestión presente relevancia desde la perspectiva del alcance del control efectivamente desarrollado por el Tribunal.

En segundo lugar, no consideramos que la pretendida aplicación de la doctrina fijada en la tantas veces citada Sentencia 136/1999, de 20 de julio, sea correcta. Como ha quedado expuesto, el Tribunal sintetiza el razonamiento desplegado en aquella resolución ligando indisolublemente la desproporción de la norma sancionadora declarada entonces a la falta de taxatividad en la definición de las conductas constitutivas de infracción. Ciertamente, ambas circunstancias concurrían en la problemática tipificación del delito de colaboración con banda armada enjuiciado en la ocasión referida. Sin embargo, la razón última por la que se declaró en la citada sentencia la vulneración del principio de proporcionalidad no era la ausencia de predeterminación absoluta de la infracción, sino la previsión de una única consecuencia sancionadora, no modulable por el órgano encargado de la aplicación de la norma, a conductas que, como consecuencia *en aquel caso* del carácter abierto del tipo penal, presentaban muy distinta gravedad. La aplicación de la *ratio* de aquella resolución habría obligado a considerar no ya la mayor o menor exhaustividad en la definición de la conducta típica,

sino la diferente entidad de los posibles incumplimientos -formales, como nos consta- por su conexión con las correlativas obligaciones de naturaleza material. Es notorio, en este sentido, que la infracción del artículo 203.6 b) 1º LGT puede ser cometida por un mismo sujeto por referencia a figuras tributarias de relevancia dispar desde la perspectiva del deber de contribuir. Nada de esto, sin embargo, ha sido considerado en la Sentencia, que, apoyándose en la manida libertad de configuración del legislador, admite la constitucionalidad de una disposición sancionadora que no tiene en cuenta la potencial entidad del daño eventualmente ocasionado de forma indirecta a los fondos públicos -criterio este último que, de haber sido tenido en cuenta, habría resultado favorable a la empresa afectada en el caso de autos, como se subraya en el Voto particular-. De ello es fácil concluir que, pese a la cita de la Sentencia 136/1999, de 20 de julio, y de la pretendida aplicación de la doctrina fijada en la misma, el Tribunal no estaba en disposición de elevar a regla general una comprensión del principio de proporcionalidad sancionadora absolutamente excepcional en su ya dilatada trayectoria.

En tercer lugar, no parece que del último párrafo del artículo 203.6 LGT, de conformidad con el cual habrá de procederse a la reducción a la mitad de la sanción a imponer “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”, quepa deducir una adecuada toma en consideración de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, tal y como podría desprenderse de la relevancia que el Tribunal otorga a la referida previsión. Ciertamente, con ello se modulan, atenuándolas, las consecuencias sancionadoras del incumplimiento en determinados supuestos, lo que, sin lugar a dudas, comporta la efectiva incorporación a la norma de elementos diferenciadores del reproche del que son merecedoras conductas constitutivas de infracción de implicaciones diversas, como concreción del juicio de proporcionalidad que, en primer término, compete al legislador. No cabe oponer a la anterior conclusión -en contra ahora del criterio de los magistrados disidentes- el que la reducción se articule mediante la fijación de una consecuencia jurídica enteramente reglada, toda vez que, como ya hemos argumentado *supra*, no existe óbice de naturaleza constitucional, en abstracto, a la predeterminación exhaustiva de las sanciones administrativas en la ley. Sentado lo anterior, es igualmente cierto que la disposición ahora considerada se limita a determinar la forma en que habrá de aplicarse uno solo de los diversos criterios que podrán presentar relevancia para la adecuación de la sanción a las circunstancias del caso concreto. Por consiguiente, habiendo de ser efectivamente tenida en cuenta su existencia, no puede, sin embargo, entenderse que la previsión introducida por el párrafo final del artículo 203.6 LGT diferencie de forma suficiente las diversas

conductas cubiertas por el tipo infractor desde la perspectiva de su gravedad con vista a la fijación de las correlativas sanciones.

En cuarto lugar, discrepamos de la forma en que el Tribunal Constitucional ventila la cuestión relativa a la toma en consideración de la capacidad económica del infractor como criterio para la graduación de las sanciones. No le falta la razón al Tribunal cuando, con cita de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, se refiere a la validez de la fijación de la sanción en función de la referida variable. Cabe, incluso, admitir que la singularización de la infracción sobre la base del triple criterio aludido y la previsión incorporada por el párrafo final del artículo 203.6 LGT, en tanto que incorporan nuevos elementos para la individualización de la sanción, permiten salvar la constitucionalidad de la técnica empleada por el legislador, toda vez que el importe de la multa no se haría depender por entero de la capacidad económica del infractor, tal y como se exigió inequívocamente en aquella resolución. Sin embargo, nada dice la Sentencia en relación con la articulación normativa de dicho criterio en el precepto controvertido, en el que, como ya sabemos, se determina el importe de la multa mediante la aplicación de un tanto por ciento fijo sobre la cifra o volumen global de negocios. Y, a este respecto, la polémica doctrinal en torno a la cuestión, de la que se ha dado breve noticia *supra*, resulta especialmente ilustrativa, pues la misma evidencia que el empleo del criterio de la cifra o volumen de negocios se encuentra lejos de ser, en abstracto, una solución irreprochable. El Tribunal, en definitiva, ignora el complejo debate planteado al respecto, renunciando a tomar en consideración variables tales como la aplicabilidad general del régimen sancionador de la LGT o la necesaria justificación de la previsión de un porcentaje único sobre la cifra global de negocios a cualesquiera supuestos cubiertos por la norma, que podrían haber sido analizados con mayor rigor en términos estrictamente jurídico-constitucionales sobre la base del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por último, sorprende, en fin, la sola referencia a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de enero de 2022 en el marco del repaso general de la doctrina jurisprudencial relativa al principio de proporcionalidad, de la que no se extraen las consecuencias que se debiera en relación, particularmente, con la naturaleza exclusivamente formal de la infracción como criterio a tener en cuenta en la determinación de la correspondiente sanción administrativa. El Tribunal, en este punto, se limita a extraer las principales conclusiones de la resolución de la jurisdicción comunitaria y a subrayar las que considera “muy relevantes diferencias” entre las normas enjuiciadas en aquella ocasión y el artículo 203.6 b) 1º LGT. Lo cierto, sin embargo, es que tanto el laconismo en la referencia a la resolución como, sobre todo, la falta de toda explicación en relación con los mencionados elementos diferenciadores de las normas objeto de fiscalización en ambos casos y la

no incorporación del razonamiento del Tribunal de Justicia a la interpretación de los parámetros constitucionales -no puede considerarse propiamente tal su sola mención ritual en la exposición de la doctrina jurisprudencial de aplicación para resolver la cuestión de inconstitucionalidad- evidencian que no estaba en el ánimo del Tribunal Constitucional acometer la, de otro modo, obligada revisión de su interpretación del principio de proporcionalidad sancionadora. Y es que, en nuestra opinión, asistiendo materialmente la razón, a este respecto, a los magistrados disidentes, la solución definitivamente adoptada por el Tribunal no puede sorprender, habida cuenta del inequívoco paralelismo existente entre el reproche que se dirigió en su día contra la disposición penal enjuiciada en la Sentencia 161/1997, de 2 de octubre -basado en la mayor penalidad aplicable a la infracción instrumental que a la principal-, y el formulado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo respecto al artículo 203.6 b) 1º LGT.

El razonamiento del Tribunal pone de relieve, en definitiva, las insuficiencias del principio de proporcionalidad como canon de constitucionalidad de una norma sancionadora como la enjuiciada en la Sentencia objeto de análisis. El protagonismo, en este sentido, de un principio al que se dota de un carácter, a un tiempo, marcadamente restrictivo y comprensivo de otros parámetros constitucionales resulta, a nuestro juicio, claramente insatisfactorio. Por el contrario, un recto entendimiento del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos desde la perspectiva del control de constitucionalidad de las leyes habría permitido al Tribunal abordar la fiscalización del artículo 203.6 b) 1º LGT de una forma mucho más adecuada. Como podrá comprobarse seguidamente, sin embargo, la argumentación del Tribunal se aleja notoriamente de nuestra propuesta.

3. El limitado alcance de los principios de culpabilidad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, así como de la justicia como valor superior del ordenamiento, en el enjuiciamiento del Tribunal Constitucional

Descartadas las alegadas vulneraciones del principio de proporcionalidad, el Tribunal efectúa un brevísimo examen del artículo 203.6 b) 1º LGT desde la perspectiva de los principios de culpabilidad (FJ 6) y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, así como de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (FJ 7).

En lo relativo al principio de culpabilidad, el Tribunal precisa que, en contra de lo que se desprende de los términos en que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad, del mismo no resultaría exigencia alguna en relación con el debido equilibrio entre la gravedad de la infracción y el perjuicio en que se traduzca la correlativa sanción, cuestión que se integra, en cambio, en el juicio

de proporcionalidad. El precepto cuestionado no excluiría la exigencia de dolo o culpa como elemento del tipo infractor, ni tampoco la eventual aplicación de las normas sancionadoras generales vinculadas con el principio de proporcionalidad, entre las que se cuentan las circunstancias eximentes previstas en el artículo 179 LGT. La tacha de inconstitucionalidad es, consiguientemente, desestimada.

La razón asiste al Tribunal en este punto. Efectivamente, del imposible empleo del “grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad”, de acuerdo con los términos que utiliza el artículo 29.3.a) LRJSP, como criterio de graduación de la sanción aplicable en un supuesto tan específico como el del artículo 203.6 b) 1º LGT no se sigue forzosamente la conculcación del citado principio de culpabilidad. Y ello no solo por los motivos explicitados por el Tribunal, sino también porque nos hallamos ante un tipo infractor cualificado por razón del sujeto activo -que ha de ser, como ya sabemos, una persona o entidad que desempeñe actividades económicas-, al que el ordenamiento impone en numerosos ámbitos, también en el tributario, estándares de diligencia específicos⁵⁴. Por consiguiente, resulta, en nuestra opinión, plenamente ajustado a la Constitución que, con respecto a la eventual comisión de una infracción como la regulada en el artículo 203.6 LGT por parte de un sujeto que desarrolla actividades económicas, el mayor o menor grado de responsabilidad con respecto al resultado no deba ser considerado en la graduación de la sanción. Ello sin perjuicio, claro está, de que, tal y como subraya el Tribunal, no pueda descartarse la aplicación del resto de normas previstas en la LGT que traducen las diversas variables del principio de culpabilidad.

En lo relativo al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y al valor superior justicia, la argumentación del Tribunal es aún más concisa. La vulneración del primero de los parámetros se descarta, en esencia, por no apreciarse en el precepto cuestionado carencia de toda justificación racional o carácter discriminatorio; la del segundo, por razón de la falta de desarrollo argumental del Auto de planteamiento de la cuestión y por su vinculación directa con la alegada conculcación del principio de proporcionalidad, desestimada en los términos que ya conocemos.

Nada cabe oponer, en nuestra opinión, a la forma en que el Tribunal da respuesta a la alegada vulneración de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico. La sola circunstancia de la falta de argumentación autónoma en relación con este extremo le habría facultado para restringir el objeto del proceso, excluyendo la toma en consideración del motivo. Pero es que, además, el valor superior justicia no incorpora, en nuestra opinión, variables diferentes de las deducibles de los principios de proporcionalidad y de interdicción de la arbitrariedad que puedan resultar útiles para

⁵⁴ Nos movemos, en suma, en un ámbito en el que, expresado con los términos del antiguo artículo 130.1 LPC, el responsable de la infracción administrativa lo es “aun a título de simple inobservancia”, en la interpretación que a esta previsión dio, entre nosotros, A. Huergo Lora, *Las sanciones administrativas*, cit., págs. 386 y sigs.

el enjuiciamiento del artículo 203.6 b) 1º LGT. La respuesta que el Tribunal da es, en definitiva, correcta.

Como resulta evidente, no podemos decir lo mismo del enfoque adoptado por el Tribunal en relación con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. Tal y como venimos repitiendo a lo largo de la presente exposición, son diversos los extremos que habrían podido encontrar en dicho parámetro constitucional un acomodo mejor que el que hallan en el principio de proporcionalidad, comprensión esta que, lejos de poseer una relevancia tan solo teórica, habría permitido al Tribunal trascender su restrictiva doctrina en la materia objeto de análisis y alcanzar una conclusión netamente diferente a la de la Sentencia 74/2022, de 14 de junio. Con todo, no puede desconocerse que ello habría presupuesto una revalorización de la interdicción de la arbitrariedad como canon de constitucionalidad de las leyes, cuestión esta que, pese a la sólida crítica formulada por el Profesor FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ hace ya casi veinticinco años⁵⁵, sigue siendo aún una asignatura pendiente en la doctrina del Tribunal Constitucional.

⁵⁵ T.-R. Fernández, *De la arbitrariedad del legislador*, cit., *passim*.