

La configuración jurisprudencial a nivel nacional y europeo del principio de proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias

Julia López Espejo*

Publicado: 3 de octubre de 2023

Resumen

The principle of proportionality is not only a purely theoretical general principle of law but has been consistently used by national and European courts to assess whether certain conduct by national public authorities violates the rights and freedoms enshrined in the different legal texts, specifically with regard to the establishment and application of sanctions through the *ius puniendi* of the States. Although it is commonly acknowledged that all sanctions in general, and tax sanctions, must be proportionate to the reproachability of the typical wrongdoing carried out by the offending party, the content of the principle has not been uniformly defined by national and supranational courts. In this paper we therefore set out to examine the existing constitutional and European case law on the principle of proportionality in the establishment of tax penalties to detect the differences between the constitutional and European levels of protection and ascertain whether our Constitutional Court meets the standards of protection established by the European courts.

El principio de proporcionalidad no es un principio general del Derecho meramente teórico sin demasiada aplicabilidad práctica sino que, por el contrario, los tribunales nacionales y europeos vienen utilizándolo de forma constante para valorar si determinadas conductas de los poderes públicos nacionales vulneran o no los derechos y libertades consagrados en los distintos textos normativos, en concreto, en cuanto al establecimiento e imposición de sanciones a través del *ius puniendi* de los Estados. Aunque es comúnmente reconocido que todas las sanciones, en general y, en particular, las tributarias han de ser proporcionadas a la reprochabilidad del injusto típico llevado a cabo por el sujeto infractor, el contenido que del principio han ido perfilando los tribunales nacionales y supranacionales no ha sido uniforme. En este trabajo nos proponemos, por tanto, examinar la jurisprudencia constitucional y europea existente en torno al principio de proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias para detectar las diferencias presentes entre los niveles de protección constitucional y europeos y constatar si nuestro Tribunal Constitucional cumple con los estándares de protección que establecen los tribunales europeos.

Keyword: Principle of proportionality; establishment of tax penalties; constitutional jurisprudence; case law of the Court of Luxembourg; case law of the Court of Strasbourg.

SUMARIO: 1. Introducción. Las variaciones en el contenido del principio de proporcionalidad dependiendo de quién sea su destinatario y cuál sea el ámbito del ordenamiento jurídico en el que se aplique – 2. Una aproximación al contenido del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional – 2.1. Fundamento constitucional y elementos del principio de proporcionalidad – 2.2. Destinatarios y ámbitos de aplicación del principio de proporcionalidad – 2.3. Un apunte en relación con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de proporcionalidad en el establecimiento de

* Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Córdoba (ES); ✉ d42loesj@uco.es;
🌐 <https://orcid.org/0000-0003-0779-984X>

sanciones tributarias. El «patente derroche inútil de coacción»: el ATC 20/2015, de 3 de febrero y la STC 74/2022, de 14 de junio – 3. La configuración a nivel europeo del principio de proporcionalidad – 3.1. La doctrina del Tribunal de Estrasburgo: la aplicación del art. 1 del Protocolo nº1 adherido al Convenio Europeo de Derechos Humanos – 3.2. La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo: análisis de la naturaleza y gravedad de la infracción y del método de determinación de la cuantía de la sanción. La técnica de los comparables idóneos – 4. Reflexiones finales. Las diferencias existentes entre los distintos niveles jurisprudenciales.

1. Introducción. Diferencias en el contenido del principio de proporcionalidad en función de su destinatario y el ámbito del ordenamiento jurídicos en el que se aplique.

Aunque la formulación del principio de proporcionalidad la encontramos, desde tiempos muy tempranos, en el ámbito del derecho penal, en concreto, en cuanto a la determinación de la pena,¹ no fue hasta el siglo XIX, a través de la concepción liberal del Estado y de la actividad punitiva, cuando surge un importante reforzamiento de los derechos y libertades individuales mediante el reconocimiento de principios que limitan la intervención del Estado a través de dicha potestad punitiva,² entre los que se encuentran el principio de proporcionalidad en la creación y aplicación de sanciones y penas. Desde entonces, este principio ha ido desarrollándose a nivel jurisprudencial y doctrinal hasta convertirse en un criterio que posee gran operatividad al estar al servicio del principio de legalidad y ser instrumento reductor de posibles arbitrariedades,³ resultando, por tanto, un principio fundamental no solo en el ámbito penal, sino también, en el ámbito administrativo/tributario sancionador.

Este principio se ha ido perfilando hasta el punto de que, a día de hoy, podemos entender, siguiendo al profesor MARTÍNEZ LAGO, que opera en un doble sentido: «1º, como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos marcadores de tipificación como delito o infracción, postulando que la tipificación como delito o infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito no puede ser realizado por otros medios» 2º, como límite a la actividad administrativa o judicial de aplicación de las sanciones o penas, debiéndose considerar esta actividad como una «actividad exquisitamente jurídica en la que no existe discrecionalidad en sentido estricto, sino solamente cierta libertad de valoración».⁴ Asimismo, la proporcionalidad debe estar presente en el momento de establecer y configurar las sanciones que posteriormente resultarán aplicables a los injustos típicos previstos en la normativa.

Insistimos, dada la importancia capital de este principios en los ordenamientos jurídicos, en el importante grado de desarrollo jurisprudencial que el principio presenta en el Derecho Público, no solo a nivel nacional, sino también supranacional, de modo que el Tribunal Europeo de Derechos

1. Ya Beccaria hizo referencia a la proporcionalidad en el orden penal en su obra *De los delitos y las penas*, en la que indicó que la “pena proporcional a la culpabilidad era la única pena útil”. Igualmente se reconoció este principio en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que proclamaba en su art. 8 que la Ley no debía establecer otras penas que las estricta y evidentemente necesarias.
2. PERELLO DOMENECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, n.º 28, 1997, pág. 69.
3. LÓPEZ GONZÁLEZ, J.I.: *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Ed. Instituto Garcia Oviedo, Universidad de Sevilla, 1998, pág. 11.
4. MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Sobre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, *Crónica tributaria**, n.º 119, 2006, págs. 89-110.

Humanos (en adelante, TEDH) y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) vienen utilizando de forma constante el principio de proporcionalidad para valorar si determinadas conductas de los poderes públicos nacionales vulneran o no los derechos y libertades consagrados en los textos europeos.

Los poderes públicos son, en definitiva, los destinatarios del principio de proporcionalidad. Así, este principio presenta un triple destinatario:

- El legislador, al formular tipos de infracciones y consecuencias punitivas.
- El poder ejecutivo, en sus funciones ejecutivas y normativas.
- El poder judicial, al interpretar y aplicar las normas jurídicas, en este caso, las normas sancionadoras.

En el ámbito tributario sancionador, en concreto, los destinatarios del principio de proporcionalidad pueden ser:

- El legislador, al formular tipos de infracciones y consecuencias punitivas.
- La Administración tributaria, al aplicar los tipos y las consecuencias punitivas al caso concreto.
- El juez o tribunal contencioso-administrativo al efectuar su labor de control.

No obstante, que el principio de proporcionalidad resulte de aplicación a todos los poderes públicos, no implica que la vinculación de éstos a aquél sea la misma en todos los casos. La diferencia más significativa es la que existe entre la proporcionalidad en la ley (para el legislador) y en la aplicación de la ley (para el aplicador del derecho). El Tribunal Constitucional español, como a continuación desarrollaremos, ha concedido al poder legislativo un amplio margen de libertad, interpretando este principio de proporcionalidad en la actuación de legislador de manera más amplia y permisiva que el principio de proporcionalidad en la actuación del aplicador del Derecho.

Igualmente, existen diferencias en cuanto al contenido del principio de proporcionalidad y sus límites dependiendo de si nos encontramos en el ámbito del Derecho administrativo (tributario) sancionador o en el ámbito penal. En el primero, el principio de proporcionalidad tiende a interpretarse por el Tribunal Constitucional español, como también estudiaremos a continuación, de manera más relajada que en el ámbito penal.

Aunque estas ideas, como decimos, vayan a ser desarrolladas con mayor precisión a lo largo de este trabajo, adelantamos ya, a modo de introducción, que el contenido y la interpretación constitucional del principio de proporcionalidad, varía según nos encontremos en el ámbito del Derecho penal o en el ámbito del Derecho administrativo/tributario sancionador. Asimismo, también cambia si estamos ante la actuación del legislador o ante la actuación del aplicador del derecho. Estas matizaciones efectuadas a lo largo del tiempo por el Tribunal Constitucional también pueden apreciarse, en cierto modo, a nivel europeo.

Hacemos esta introducción para poder acotar el objeto de estudio de este trabajo en el que, en definitiva, pretendemos analizar el principio de proporcionalidad en la actuación del legislador a la hora de establecer sanciones en el ámbito tributario.

Así, con el presente trabajo se persiguen tres objetivos fundamentales: en primer lugar, analizar la jurisprudencia constitucional en relación con el principio de proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias; en segundo lugar, examinar la jurisprudencia europea, esto es, del TEDH y del TJUE en relación con el principio de proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias para, en tercer lugar, en fin, poder reconocer y señalar, en relación con este extremo, las diferencias existentes entre ambos niveles jurisprudenciales y constatar si nuestro Tribunal Constitucional cumple con los estándares de protección que establecen los tribunales europeos.

2. Una aproximación al contenido del principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

2.1. Fundamento constitucional y elementos del principio de proporcionalidad.

Aunque, como es sabido, el principio de proporcionalidad no se encuentra recogido de forma expresa en nuestra Constitución como límite al ejercicio de los poderes políticos, su presencia en la jurisprudencia constitucional española se remonta a las primeras sentencias del Tribunal Constitucional. En la STC 22/1981, de 2 de julio, en un caso sobre jubilación forzosa a los 69 años, ya se alude por primera vez a la «razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida» que debe existir para que una diferencia de trato no derive en discriminación contraria al principio de igualdad. Asimismo, la STC 26/1981, de 17 de julio, en un caso referido a los servicios mínimos de RENFE en una situación de huelga, el Tribunal Constitucional hace mención a «la regla de la proporcionalidad de los sacrificios» como criterio para decidir si unos servicios mínimos pueden considerarse abusivos o no. En la STC 30/1981, de 24 de julio, a su vez, en un asunto sobre litisconsorcio necesario impropio, se invoca de forma genérica el principio de proporcionalidad como criterio de interpretación de las normas procesales que afectan al derecho de defensa y de asistencia letrada.

Así, desde los primeros años de actividad del Tribunal Constitucional, el principio de proporcionalidad ha estado presente en su jurisprudencia por dos motivos principales. En primer lugar, por actuar el principio de proporcionalidad como criterio necesario de interpretación de limitaciones de muchos derechos fundamentales.⁵ En segundo lugar, la utilización del principio de proporcionalidad en los primeros años de actividad del Tribunal se vio estimulada por la jurisprudencia que, al respecto, el TEDH fue desarrollando. De hecho, la incorporación de la doctrina sobre el principio de proporcionalidad del TEDH a la jurisprudencia constitucional en cumplimiento de lo previsto en el art. 10.2 de la Constitución Española (en adelante, CE) constituyó una de las principales vías de entrada del principio de proporcionalidad en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional.⁶ Sobre todo, en relación con la exigencia derivada del test de igualdad en virtud del que cual se establece la necesidad constitucional de que la diferencia de trato sea proporcionada a la finalidad perseguida a través de la diferenciación. No obstante, como se pondrá de manifiesto más adelante, la utilización por parte del Tribunal Constitucional, en sus primeros años de andadura de una parte de la doctrina del TEDH sobre el principio de proporcionalidad no implica que, en aquel momento, y mucho menos actualmente, ambas jurisprudencias fueran idénticas o muy parecidas, sino que, por el contrario, la aplicación del principio ha sido y es distinto en el seno de cada uno de los Tribunales.

En cuanto al fundamento constitucional del principio de proporcionalidad, partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional, éste se encuentra subsumido en el principio de legalidad contenido en el art. 25.1 de la Constitución Española respecto de sanciones y penas, además de derivar directamente del art. 1.1 CE como parte del valor de justicia, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico [SSTC 55/1996, de 28 de marzo (FJ 3º) y 161/1997, de 2 de octubre (FJ 8º y 12º)]. Así, dado que en este trabajo pretendemos analizar el principio de proporcionalidad en el establecimiento de las sanciones tributarias y no en la aplicación de las mismas por los órganos competentes, el anclaje constitucional del mismo lo encontramos en el principio de legalidad previsto en el art. 25.1 de la Constitución Española.

5. Tómese como ejemplo la STC 59/1990, de 29 de marzo, en relación con el derecho de reunión o la STC 85/1994, de 14 de marzo, respecto al derecho al secreto en las comunicaciones.

6. GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 31.

En cuanto a los elementos a través de los cuales queda configurado el principio de proporcionalidad, éstos intentan que se tomen las medidas más adecuadas para satisfacer los fines de interés público, perjudicando en la menor medida posibles los derechos e intereses de los sujetos a los que se les van a aplicar las medidas. Estos elementos tienen su origen en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán. Puede entenderse que la Sentencia que supone un punto de inflexión en la utilización del principio en la jurisprudencia constitucional es la STC 66/1995, de 8 de mayo,⁷ pues en ella se alude por primera vez con nitidez a los tres elementos o test quedan forma, actualmente, al principio de proporcionalidad. Estos elementos son:

- La idoneidad o adecuación. El principio de proporcionalidad analiza la capacidad de la medida para conseguir los fines legalmente establecidos, por ello, se exige que las normas sancionadoras no se utilicen para proteger bienes constitucionales y socialmente indiferentes, sino bienes relevantes desde la perspectiva apuntada. Se busca la congruencia entre medios y fines, y que éstos sean de posible consecución tanto jurídica como fácticamente.
- La necesidad o indispensabilidad. La proporcionalidad se configura como un límite a la actuación de los poderes públicos que implica que solo podrán ejercer la potestad sancionadora cuando resulte estrictamente necesaria para alcanzar los objetivos de la misma. Por tanto, la sanción será innecesaria cuando existe un medio alternativo, menos restrictivo de derechos, que consiga la finalidad de protección del bien jurídico perseguida por el legislador.
- Proporcionalidad en sentido estricto. Supone que la sanción atienda a la gravedad de la infracción cometida, al mal causado y a la mayor o menor reprochabilidad del autor. Asimismo, implica que, de la restricción de derechos individuales derivada de la imposición del castigo, se deriven más ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes en conflicto,⁸ es decir, supone ponderar los derechos individuales sacrificados por la intervención legislativa y los beneficios en términos de mayores márgenes de utilidad social que se deriven de su aplicación.

De esta manera, el principio de proporcionalidad compara fines y medios, por ello, también es conocido en la doctrina y en la jurisprudencia como “proporcionalidad de los medios”, “proporcionalidad del sacrificio”, “proporcionalidad de la injerencia”, etc. Por tanto, encarna una idea de justicia material, cual es, la proscripción de todo sacrificio de la libertad (léase capacidad económica) inútil, desproporcionado o innecesario.

2.2. Destinatarios y ámbitos de aplicación del principio de proporcionalidad.

Como hemos indicado en la introducción del trabajo, el principio de proporcionalidad se dirige a los tres poderes legislativo, ejecutivo y judicial. No obstante, la vinculación de cada uno de estos poderes al principio de proporcionalidad no es la misma. La diferencia más significativa es la que existe entre la proporcionalidad en la ley (para el legislador) y en la aplicación de la ley (para el aplicador del Derecho). El Tribunal Constitucional ha concedido al poder legislativo un amplio margen de libertad, interpretando este principio de proporcionalidad en la actuación de legislador de manera distinta al principio de proporcionalidad en la actuación del aplicador del Derecho. La proporcionalidad para el legislador queda fuera, como señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, del

7. En dicha sentencia el TC resuelve desestimándolo un recurso de amparo interpuesto por la Federación de Banca, Ahorro, Seguros y Oficinas de la Unión General de Trabajadores contra una Sentencia del TSJ de Madrid que confirmaba una Resolución de la Delegación del Gobierno de Madrid en virtud de la cual se había prohibido una concentración. La parte demandante alegaba que se había conculcado su derecho fundamental a reunirse reconocido por el art. 21 CE. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, tras proceder a examinar si se había vulnerado el principio de proporcionalidad, concluye que la medida adoptada por la Delegación del Gobierno es conforme al mismo por superar los tres test integradores del juicio de proporcionalidad. Tras esa Sentencia, ha habido otras posteriores en las que, igualmente, se ha hecho uso de los tres elementos o test de proporcionalidad como son las SSTC 55/1996, de 28 de marzo o la 207/1996, de 16 de diciembre.

8. STC 66/1995, de 8 de mayo.

triple test clásico al que anteriormente nos hemos referido (idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto), ya que las decisiones del mismo carecen de un punto fijo de referencia que le predetermine el concreto fin a perseguir con la medida limitativa, en torno al cual medir su idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*.⁹ No obstante, creemos que esto no impide que, las circunstancias del caso «a quo» o del supuesto de hecho recurrido en amparo o a través del que se plantea una cuestión de inconstitucionalidad ante el máximo intérprete de nuestra Constitución, puedan facilitar en buena medida el control del cumplimiento o incumplimiento del principio de proporcionalidad en el asunto del que se trate. En cualquier caso, el legislador goza de un amplio margen de libertad para determinar el alcance de la reacción sancionadora que resulta conveniente para proteger, en abstracto, el bien jurídico afectado.

Aquí es donde tiene cabida, en opinión de ALÁEZ CORRAL¹⁰, la concepción del principio de proporcionalidad del legislador como principio de razonabilidad y no como principio de proporcionalidad clásico, que concede al legislador un margen de desarrollo y de apreciación más amplio que al juez o a la Administración pública. Y más aún, en el ámbito del Derecho administrativo (tributario) sancionador, donde el principio de proporcionalidad tiende a interpretarse por el Tribunal Constitucional de manera más relajada que en el ámbito penal. Por tanto, las exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto se aplican de manera más estricta en el ámbito penal, por cuanto las penas suponen, de ordinario, una privación del derecho fundamental a la libertad, a diferencia de las sanciones administrativas/tributarias.¹¹ Así, el Tribunal Constitucional, en su STC 60/2010, de 7 de octubre, señaló en el FJ 7 a) que «la propia Constitución, lejos de someter la acción del legislador a los mismos límites sustantivos con independencia del objeto sobre el que esta se proyecte o del tipo de decisiones que incorpore, contempla límites más exigentes en el caso de las normas penales que en el de otras decisiones de aquel, debido, precisamente, al alcance de los efectos que de aquellas se derivan, puesto que cuanto más intensa sea la restricción de los principios constitucionales y, en particular, de los derechos y libertades reconocidos en el texto constitucional, tanto más exigentes son los presupuestos sustantivos de la constitucionalidad de la medida que los genera». Esta óptica sustantiva adquiere relevancia porque los efectos que despliegan las normas administrativas (tributarias) sancionadoras presentan, en principio, un menor alcance que los que traen causa de normas estrictamente penales.

2.3. Un apunte en relación con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias. El «patente derroche inútil de coacción»: el ATC 20/2015, de 3 de febrero y la STC 74/2022, de 14 de junio.

Es interesante comentar, por presentarse llamativo a la par que cuestionable, el hecho de que prácticamente en todas las sentencias en las que se ha utilizado el principio de proporcionalidad por parte del Tribunal Constitucional, para dar respuesta a las cuestiones que se le planteaban, se ha partido de la libertad de configuración de sanciones por parte del legislador y de su amplio margen de apreciación, lo que lleva ineludiblemente a una densidad de control constitucional muy baja en la que pueden llegar a utilizarse en ocasiones fórmulas meramente vacías o teóricas. En el ámbito del Derecho tributario sancionador existen buenas muestras de este amplio margen de actuación que acompaña al legislador en sus decisiones en cuanto al establecimiento y configuración de las sanciones y del laxo control existente por parte del Tribunal Constitucional en cuanto al análisis del respeto del principio de proporcionalidad de algunas de las sanciones previstas en el Título IV LGT. Para explicarnos, tomemos en consideración el ATC 50/2015, de 3 de febrero, en relación con la dudosa proporcionalidad de la sanción tributaria prevista en el art. 191. 6 LGT y la reciente

9. DELGADO SANCHO, C.D.: *El principio de proporcionalidad en el ámbito tributario sancionador*, Ed. Gomylex, Bilbao, 2016, pág. 98.

10. ALÁEZ CORRAL, B.: "Defensa de la Constitución, libertad de expresión e información y principio de proporcionalidad", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº3, 1999.

11. En este sentido, léase la STC 47/2022, de 24 de marzo.

STC 74/2022, de 14 de junio, en la que, pese al importante debate doctrinal que esta cuestión ha suscitado, el Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad presentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con la posible vulneración del principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el art. 203.6.b) 1 de la LGT. Analicemos brevemente el contenido de estos pronunciamientos y los criterios en ellos contenidos.

En primer lugar, en cuanto al ATC 20/2015, de 23 de junio, el Tribunal Constitucional inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional respecto del art. 191.6 LGT en relación con los arts. 191.1.4 y 191.2 *in fine* del mismo texto legal, por posible vulneración del principio de proporcionalidad.

El asunto examinado tiene por objeto un contribuyente que ingresa una deuda tributaria en auto-liquidación del primer trimestre de IVA (marzo 2006). En posterior regularización, la Inspección considera que, de acuerdo con el art. 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el contribuyente habría debido presentar declaraciones mensuales (enero, febrero y marzo de 2006). Esta liquidación trimestral no cumple por tanto los requisitos del art. 27.4 LGT consistentes en identificar correctamente el periodo impositivo de liquidación, ya que el periodo correcto era el mensual y no trimestral. Se refiere, en concreto, a la práctica conocida como “decalaje” en el IVA, consistente en el retraso en la declaración del impuesto repercutido y devengado por parte del sujeto pasivo. A consecuencia de lo anterior se impone la sanción prevista en el art. 191.6 LGT, cuya cuantía es el 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar en el plazo (mensual).

A partir de lo anterior, el Tribunal Constitucional destaca que la cuestión controvertida es la desproporción existente entre la conducta realizada y la cuantía de la sanción, que alcanza el 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar en el plazo (mensual) que habría correspondido.

El Tribunal Constitucional establece como punto de partida del análisis en cuanto a la posible vulneración del principio de proporcionalidad por la sanción tributaria, la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos, de suerte que la proporción entre las conductas que se pretenden evitar y las sanciones con las que se intenta conseguir es puramente un “juicio de oportunidad”, que corresponde realizar al legislador, estando el juicio de constitucionalidad limitado a «verificar que la norma penal no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho» [STC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 a); con cita de las SSTC 127/2009, de 26 de mayo, FJ 8; 136/1999 de 20 de julio, FJ 23; 161/1997, de 2 de octubre, FFJJ 9 y ss y 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6 y ss; entre otras]. A partir de ahí corresponde primordialmente a los Tribunales ordinarios determinar si se ha respetado la garantía del art. 25.1 CE en el plano aplicativo.

El Tribunal Constitucional prosigue señalando que «no se aprecia que exista un “patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria”, que pudiera conducir a apreciar una infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (art. 25.1 CE)».

De este y otro auto posterior de igual naturaleza¹² se desprende que prácticamente es el «patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria» el único criterio constitucional para determinar si una sanción administrativa/tributaria en abstracto vulnera o no el principio de proporcionalidad.

En segundo lugar, la STC 74/2022, de 14 de junio, resuelve, como adelantábamos, una cuestión de inconstitucionalidad presentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con la posible vulneración del principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el art. 203.6.b) 1 de la LGT.

12. Véase el ATC 111/2015, de 23 de junio.

En este supuesto, el Ayuntamiento de Granada inició un procedimiento de inspección respecto de la empresa Endesa Energía, S.A.U (en adelante, Endesa) en relación con la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro (tasa 1,5 por 100), conforme a lo dispuesto por el art. 24.1 c) del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

En el curso del procedimiento inspector, el Ayuntamiento de Granada realizó una serie de requerimientos que Endesa atendió de manera tardía, incompleta y parcial.

Del procedimiento inspector resultó una deuda tributaria cuya cuota ascendió a 221.168,27 euros.

A su vez, el Ayuntamiento de Granada inició un procedimiento sancionador que, una vez instruido, finalizó con la imposición de dos sanciones diferentes.

Una primera sanción se impuso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 192 LGT, por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Consistió en una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuantía resultante de la adecuada liquidación del tributo, esto es, del importe dejado de ingresar. La cuantía de esta primera sanción ascendió a un total de 110.584,14 €.

La segunda sanción, que fue la que constituyó el objeto de controversia, se impuso, de acuerdo con el art. 203.6 b) 1 LGT, por haber realizado actos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la administración tributaria. Consistió en una multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del importe neto de la cifra de negocios de Endesa correspondiente al ejercicio 2009. La cuantía de esta segunda sanción ascendió a 600.0 €, el máximo que permite el referido precepto, por ser esta cantidad inferior a la de 145.081.880 €, que es la que hubiera resultado de aplicar el 2 por 100 al importe neto de la cifra de negocios de Endesa en el ejercicio anterior, que se fijó en 7.254.094.000 €.

La Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo presenta cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por entender que la sanción tributaria contenida en ese precepto podría suponer una vulneración del principio de proporcionalidad tomando en consideración los siguientes aspectos:

- En primer lugar, el hecho sancionado es la comisión de una infracción de las denominadas obligaciones formales, que son instrumentales e inseparables de las obligaciones materiales y por tanto no se exigen autónomamente, sino con miras a la determinación y exigibilidad de la deuda tributaria (carácter medial de las infracciones formales respecto a los materiales). Existe una desproporción llamativa pues la sanción (600.000 euros) casi triplica la deuda tributaria (221.168,27 euros). También existe desproporción entre la multa fija aplicada por el incumplimiento de obligaciones formales (600.000 €) y la impuesta por razón de la infracción de la obligación principal, esto es, por la no presentación de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones *ex art.* 192 LGT (110 584,14 €).
- En segundo lugar, resalta la Sección que la propia LGT otorga mayor relevancia al bien jurídico protegido por la infracción tipificada en el art. 192 LGT (asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, motivo por el que la sanción se liga con los efectos del incumplimiento para la Hacienda Pública) que al del art. 203.6 b) 1 LGT (facilitar a la Administración la información requerida para que pueda realizar su actividad de inspección y comprobación de forma adecuada y puntual). Sin embargo, la sanción prevista en este último precepto se aplica autónomamente, prescindiendo por completo del resultado o influencia que pudiera ocasionar la desatención a los requerimientos formulados para los fines de prontitud y corrección de la actividad administrativa.
- En tercer lugar, la Sección busca comparables con otras sanciones previstas en la propia LGT para el incumplimiento de otras obligaciones formales, señalando que «las sanciones reguladas en los arts. 198 a 201 LGT, referidas a infracciones de naturaleza y gravedad equivalente,

son extraordinariamente más benignas y razonables que la que establece el art. 203.6.b) 1 LGT. De un lado, porque las sanciones pecuniarias fijas contempladas en esos otros preceptos son de notoria magnitud inferior. De otra parte, porque las multas proporcionales atienden al perjuicio, al menos indirecto, que para la Hacienda Pública representan, o pudieran representar, los incumplimientos formales; y, en muchos de los casos, permiten al órgano sancionador y al juez un margen de apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad, a fin de graduar o modular de forma individualizada la sanción procedente». También compara la Sección el art. 203.6.b) 1 LGT con los demás preceptos contenidos en el art. 203 LGT, llegando a la misma conclusión referente a la desproporción de la sanción prevista en el art. 203.6.b) 1 LGT.

Para dar respuesta a la cuestión planteada, el Tribunal Constitucional reitera una vez más que «la relación valorativa entre precepto y sanción sólo será indicio de una vulneración del derecho fundamental que la sanción limita cuando concurra un “desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma a partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa”» [FJ 3.b)].

El Tribunal Constitucional recuerda que «la determinación de la importancia del bien jurídico a efectos sancionadores, así como del peso relativo de las infracciones que le afectan en comparación con la gravedad del incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, es una cuestión que entra dentro del amplio margen de configuración del legislador en su labor de establecimiento del sistema de infracciones y sanciones» [FJ 5.d)]. Por lo tanto, «no cabe concluir que la disposición cuestionada vulnere el principio de proporcionalidad por el hecho de que atribuya un fuerte desvalor, y, por ello, una consecuencia sancionadora muy represiva, al incumplimiento de una obligación tributaria formal calificada por el legislador como “grave” y que afecta a la eficacia de la labor administrativa dirigida a asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), con independencia de que ello pueda resultar en sanciones más elevadas que el importe de las obligaciones materiales en su caso incumplidas o que el importe de las sanciones asociadas a su incumplimiento» [FJ 5.d)].

En relación con las comparaciones que realiza la Sección 2ª de Sala tercera del Tribunal Supremo entre el art. 203.6.b) 1 LGT y otros tipos infractores del mismo texto legal, así como con respecto al resto de apartados del art. 203 LGT, el Tribunal Constitucional establece que aunque para examinar el carácter necesario o no de la previsión sancionadora cuestionada es necesario determinar si existe incoherencia o exceso punitivo injustificado en comparación con otras sanciones previstas en la legislación para incumplimientos de análoga naturaleza y gravedad, «existen relevantes diferencias entre la infracción administrativa a que se refiere la disposición sancionadora cuestionada y las traídas como término de comparación por el auto de planteamiento, lo cual impide concluir que la sanción del art. 203.6 b) 1 LGT sea desproporcionada por razones sistemáticas». Asimismo, el Tribunal indica que para comparar el apartado cuestionado con el resto de previsiones sancionadoras del art. 203 LGT, «es preciso tener en cuenta que este precepto, todo él referido a la infracción por “resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria”, está dividido en varios apartados en los que se concretan distintas modalidades de comisión de la infracción, cada una de ellas con su propia consecuencia sancionadora. En este punto cabe recordar que la infracción prevista en el art. 203.6 b) 1 LGT presenta relevantes elementos distintivos que cualifican su gravedad por comparación con el resto de los tipos infractores previstos en otros apartados del art. 203 LGT y que, a juicio del legislador, justifican que su sanción deba ser considerablemente más severa que la prevista para estas» [FJ 5.d)].

Por último, para decidir si la sanción de 600.000 € supone un “patente derroche inútil de coacción” constitucionalmente proscrito en virtud de su forma de cálculo y de su consiguiente severidad, en el FJ 5 e) el Tribunal centra su análisis en dos elementos de dudosa constitucionalidad: la magnitud tomada como parámetro de referencia para el cálculo de la sanción (cifra de negocios) y su tope máximo.

Con respecto al primero de los elementos, el máximo intérprete de la Constitución indica de mane-

ra preliminar que «no cabe derivar del art. 25.1 CE una exigencia general de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones “formales” sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexa» [FJ 5.e)]. sino que, repite una vez más que «la fijación de los parámetros conforme a los cuales ha de determinarse el alcance de las sanciones es una decisión que corresponde al legislador, sometida únicamente a los límites de la prohibición de la manifiesta desproporción y de la interdicción de la arbitrariedad» [FJ 5.e)]. Así, para conocer si se ha producido una vulneración del principio de proporcionalidad en el establecimiento de la sanción tributaria cuestionada, el Tribunal Constitucional establece dos elementos. Por un lado, «cumple observar que la cifra de negocios es una de las magnitudes más adecuadas que pueden tomarse como referencia respecto de un sujeto que realiza actividades económicas y, por ello, da lugar a sanciones proporcionales de modo riguroso» y, por otro lado, «debe notarse que, a pesar de ello, el uso de esta magnitud económica no constituye una anomalía en nuestro Derecho administrativo sancionador, pues se encuentra presente como parámetro de referencia para el cálculo de las sanciones o para su graduación en otras normas tanto tributarias, como referidas a otros ámbitos de actuación administrativa» [FJ 5.e)]. Concluye, por tanto, el Tribunal Constitucional que no es desproporcionada la decisión del legislador de establecer como criterio de cálculo de la sanción la cifra de negocios del sujeto infractor debido, por una parte, «a la gravedad de la conducta sancionada» y, de otro lado, «al hecho de que la cifra de negocios se encuentra relacionada con el volumen de la contabilidad no facilitada a la inspección tributaria».

Con respecto al segundo de los elementos, esto es, el tope máximo de la sanción establecido en 600.000 euros, el Tribunal concluye que «el hecho de que la cuantía en que se fija el límite máximo sea considerablemente elevada no resulta irrazonable a la vista del fuerte desvalor que el legislador atribuye a la conducta sancionada, y tampoco se observa irrazonabilidad en la decisión misma de establecer un límite legal máximo a la posible cuantía de la sanción» [FJ 5.e)].

Siguiendo la lógica de todos los criterios aportados, el Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad, negando la desproporción en el establecimiento y configuración de la sanción tributaria contenida en el art. 203.6.b) 1 LGT.

Se comprueba, así, que no es tarea fácil detectar la desproporción de las sanciones previstas en la normativa tributaria por parte del Tribunal Constitucional. De igual modo, quedan claros los amplios y laxos criterios jurisprudenciales de los que el mismo hace uso para, en la mayoría de los casos, terminar estableciendo el respeto y cumplimiento del principio de proporcionalidad en la actuación del legislador al configurar cualesquiera sanciones administrativas, en general, y tributarias, en particular. En concreto, y para finalizar con este apartado, es posible afirmar que, solo cuando exista «un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma», «una incoherencia o exceso en relación con la sistemática del propio texto normativo en el que vengán recogidas las sanciones, entre las cuales se encuentre la cuestionada» o la sanción suponga «un patente derroche inútil de coacción» que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho, nuestro Tribunal Constitucional considerará vulnerado el principio de proporcionalidad en la configuración de una sanción administrativa/tributaria. Y, como decimos, los criterios que el Tribunal Constitucional viene estableciendo para que se entienda producida alguna de estas situaciones y, más aún después de esta STC 74/2022, de 14 de junio, son tan amplios y permisivos que, reconocer la desproporción en el establecimiento de una sanción administrativa/tributaria, parece una tarea sumamente compleja a la par que agotadora.

3. La configuración a nivel europeo del principio de proporcionalidad.

3.1. Introducción

A la configuración que el Tribunal Constitucional ha hecho del principio de proporcionalidad, hay que añadir su exégesis por parte de los órganos judiciales europeos y su consagración normativa en los convenios y pactos europeos e internacionales. Así, el principio de proporcionalidad, a nivel europeo, puede deducirse de las siguientes normas¹³:

- De modo genérico, en el art. 29.2 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 10 de diciembre de 1948.
- En el Convenio Europeo de Derechos Humanos de 4 de noviembre de 1950: arts.8.2 (derecho al respeto a la vida privada y familiar, domicilio y correspondencia); 9.2 (derecho a manifestar la religión o convicciones); 10.2 (libertad de expresión); 11.2 (libertad de reunión pacífica y asociación) y; 18 (que prescribe la proporcionalidad en la restricción de derechos). Asimismo, en el art.1 del Protocolo Adicional 1º (relativo a la propiedad) y en los arts. 2.3 y 4 del Protocolo 4º (libertad de circulación y residencia).
 - En el art. 31 de la Carta Social Europea de 18 de octubre de 1961, respecto a la restricción de los derechos enunciados en su Parte I.
 - En los arts. 4 (desde una perspectiva general) y 8.1.a) y c), relativos al derecho de sindicación, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 16 de diciembre de 1966.
 - En los arts. 4.1 (en situaciones excepcionales y en relación con la no discriminación); 12.3 (derecho de circulación y residencia); 14.1 (proceso público); 18.3 (derecho a manifestar la propia religión y creencias); y, 19.3 (libertad de opinión), del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 16 de diciembre de 1966.
 - En el art. 49 de la Carta de Derechos Fundamentales de 2000 titulado “De los principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y de las penas”.

Con esta base normativa se ha ido construyendo una doctrina a nivel europeo relativa al principio de proporcionalidad, como consecuencia de los pronunciamientos emanados del TEDH y del TJUE, convirtiéndose, como se sabe, esta doctrina jurisprudencial en el mínimo a proteger y tener en cuenta por los Estados miembros.

Desde la perspectiva del proceso de integración europea, el principio de proporcionalidad se encuentra muy presente al configurarse como un principio base del sistema que, junto al principio de subsidiariedad, rige el ejercicio de competencias por parte de la Unión Europea.¹⁴ En concreto, el art. 5.4 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) establece que «en virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados». En desarrollo de este precepto, el Protocolo n.º 2 anexo al TUE, titulado “Sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad”, lo reconoce en su art. 1 y exige en su art. 5 la motivación de los proyectos de actos legislativos en relación con el principio de proporcionalidad.

En cualquier caso, a los efectos de este estudio, como ya venimos adelantando, no vamos a analizar el principio de proporcionalidad en este sentido, sino que lo que nos interesa conocer es la configuración que del principio de proporcionalidad han efectuado los tribunales supranacionales

13. CHANO REGAÑA, L.: “Igualdad y principio de proporcionalidad en el Derecho Europeo: Especial referencia a los derechos fundamentales”, *Revista Universitaria Europea*, n.º 23, 2015.

14. El art. 5.2 del Tratado de la Unión Europea establece que «el ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad».

en el ámbito del Derecho administrativo/tributario sancionador y, más en concreto, en cuanto al establecimiento de sanciones administrativas/tributarias. Veamos.

3.2. La doctrina del Tribunal de Estrasburgo: la aplicación del art. 1 del Protocolo nº1 adherido al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Aunque ni en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) ni en sus Protocolos anexos se menciona explícitamente el principio de proporcionalidad, el TEDH lo aplica con frecuencia, pues los derechos reconocidos en estos textos contienen, en la inmensa mayoría de supuestos, una cláusula que limita las injerencias en los derechos individuales a una doble condición, de una parte, que estén previstas en la ley y, de otra parte, que sean necesarias en una sociedad democrática para la consecución de los fines perseguidos. Por ello, hemos mencionado que el principio de proporcionalidad, en general, queda recogido implícitamente en algunos preceptos del CEDH y de sus Protocolos Adicionales, porque, por ejemplo, el art. 8 CEDH tras reconocer el derecho de toda persona al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, establece, en su apartado 2, que «no podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

En cualquier caso, el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador, en cuanto al establecimiento y aplicación de sanciones, de acuerdo con la doctrina del TEDH, se encuentra incorporado en el art. 1 del Protocolo Adicional nº1 del CEDH, relativo a la protección de la propiedad. Así, el TEDH ha considerado, en sus Sentencias de 9 de julio de 2009 (*caso Moon c. Francia*), de 26 de febrero de 2009 (*caso Grifhorst c. Francia*), de 11 de enero de 2007 (*caso Mamidakis c. Grecia*), de 9 de octubre de 2018 (*caso Gyrylan c. Rusia*), de 31 de enero de 2017 (*caso Boljevic c. Croacia*) y de 24 de junio de 2021 (*caso Imeri c. Croacia*), que en el referido ámbito sancionador, el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el art. 1 del Protocolo nº1 exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.

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

Si hacemos un análisis de las Sentencias del TEDH, en general, y, en concreto, de las más recientes en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario sancionador [véanse, por ejemplo, las SSTEDH de 31 de enero de 2017, *caso Boljevic c. Croacia* y de 24 de junio 2021, *caso Imeri c. Croacia*] llegamos a determinadas conclusiones en cuanto a cuáles son los criterios interpretativos y estándares de protección que el Tribunal de Estrasburgo viene perfilando en relación con el principio de proporcionalidad.

Estos pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo que hemos mencionado se refieren a supuestos en los que la Administración, en casos relacionados con movimientos de dinero en efectivo a través de fronteras, impone multas y medidas preventivas de carácter confiscatorio, las cuales, en virtud de la jurisprudencia del propio TEDH, presentan naturaleza sancionadora.

En primer lugar, todas las cuestiones relacionadas con el principio de proporcionalidad en el ámbito tributario sancionador son redirigidas por el TEDH al concepto de «carga individual excesiva», es decir, el equilibrio requerido entre los medios empleados y los fines perseguidos y entre las exigencias de interés general y la protección de los derechos fundamentales, no se alcanzará si el infractor ha tenido que soportar «una carga individual excesiva». El TEDH insiste en que, en todo caso, las

multas y medidas confiscatorias inciden sobre la propiedad en el sentido del apartado 2º del art. 1 Protocolo nº1. A este respecto, el TEDH, al igual que el Tribunal Constitucional español, hace uso de expresiones categóricas y prioritariamente teóricas como criterio para entender cuando el principio de proporcionalidad en el establecimiento y aplicación de sanciones podría verse vulnerado.

No obstante, en segundo lugar, el TEDH intenta precisar algo más la cuestión y perfila, por tanto, tres requisitos que resultan de aplicación para saber si una sanción es conforme a derecho y está, por tanto, suficientemente justificada y no supone «una carga individual excesiva» para el sancionado. Estos tres requisitos son:

- La legalidad de la injerencia: se refiere a la necesidad de que los ordenamientos jurídicos de los Estados al prever la sanción lo hagan de modo que el contenido de la norma y las consecuencias derivadas de la misma sean accesibles y previsibles para los sujetos. En particular, la ley es “previsible” cuando un individuo es capaz de prever de un modo razonable, si es necesario con un asesoramiento adecuado, las consecuencias que una determinada acción puede acarrear. Además, para considerar una ley “previsible” ésta ha de indicar el alcance de la discreción conferida a las autoridades competentes y la forma de su ejercicio con la suficiente claridad para dar al individuo una protección adecuada contra las interferencias arbitrarias. Sin embargo, el TEDH es consciente de que, por muy clara que sea la redacción de una disposición legal, existe un elemento inevitable de interpretación judicial, pues siempre será necesario dilucidar los extremos dudosos y adaptarlos a las circunstancias cambiantes. No obstante, en opinión del Tribunal, estos elementos de previsibilidad y las consecuencias que conllevan desde el punto de vista del cumplimiento del art. 1 del Protocolo n.º 1 son consideraciones materiales que deben tenerse en cuenta para apreciar si las autoridades nacionales, al aplicar la medida impugnada, lograron un justo equilibrio entre los intereses en juego. En consecuencia, el Tribunal considera que puede dejar abierta la cuestión de la previsibilidad y, en consecuencia, de la legalidad de la injerencia impugnada (*caso Imeri c. Croacia*, § 81).
- La existencia de un objetivo de interés general: el Estado debe tener un interés legítimo y también un deber de sancionar. En concreto, en estos dos casos que estamos comentando, establece el TEDH que los Estados tienen un interés legítimo y también el deber, en virtud de diversos tratados internacionales, de aplicar medidas para detectar y controlar los movimientos de dinero en efectivo a través de sus fronteras, ya que grandes cantidades de dinero en efectivo pueden utilizarse para el blanqueo de capitales, el tráfico de drogas, la financiación del terrorismo o de la delincuencia organizada, la evasión fiscal o la comisión de otros delitos financieros graves.
- La proporcionalidad estrictamente de la injerencia: resueltos los dos requisitos anteriores, la cuestión que queda por determinar es la que principalmente nos interesa, esto es, establecer si existe una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados por las autoridades para alcanzar los objetivos de interés general y la protección del derecho del demandante al disfrute pacífico de su propiedad. Para ser proporcionada, la severidad de las sanciones debe ser proporcional a la gravedad de las infracciones por las que se imponen. El principio de proporcionalidad debe observarse no sólo en lo que respecta a la determinación de las normas relativas a la gravedad de las sanciones, sino también a la apreciación de los factores que pueden tenerse en cuenta para la fijación del alcance de la sanción al caso concreto. Así, los factores que el TEDH tiene en cuenta para determinar la concurrencia o no de la proporcionalidad de las sanciones impuestas en estos dos supuestos por la falta de declaración del dinero en efectivo al pasar por la frontera de un país a otro son:
 - Si el hecho por el cual se ha procedido a la medida de confiscación era un hecho permitido o prohibido por el ordenamiento jurídico del Estado sancionador.
 - El grado de perjuicio causado a la Administración.
 - Si el sancionado tenía antecedentes penales y si había sido sospechoso o acusado de algún delito en un momento anterior a la realización del hecho por el cual se ha procedido

a la confiscación.

- Comparar la cuantía en concreto de la multa impuesta y las cuantías en abstracto de las multas previstas en la norma sancionadora con la cantidad efectivamente confiscada.

Observamos como el TEDH, para determinar la existencia de sanciones desproporcionadas en la legislación de los Estados miembros, aplica criterios que pueden considerarse más restrictivos que los que aplica el Tribunal Constitucional español. Es decir, a priori, parece más sencillo conseguir que una sanción sea considerada desproporcionada en el ámbito del TEDH que en el ámbito del Tribunal Constitucional. No obstante, la constatación de las diferencias existentes entre la jurisprudencia nacional y supranacional en cuanto al principio de proporcionalidad en las normas sancionadoras tributarias, por cuestiones sistemáticas, la vamos a realizar al final del trabajo, una vez analizada la jurisprudencia del TJUE.

3.3. La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo: análisis de la naturaleza y gravedad de la infracción y del método de determinación de la cuantía de la sanción. La técnica de los comparables idóneos.

Procede indicar como premisa en relación con la jurisprudencia del TJUE que ésta resulta de aplicación solamente a aquellos aspectos de los sistemas tributarios nacionales y a aquellas figuras impositivas que se encuentren armonizadas como los son el IVA y los impuestos especial, no así, por ejemplo, el IRPF. Conviene señalar, en este sentido, que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas (STJUE de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302.). Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.¹⁵ Así pues, el TJUE se refiere al principio de proporcionalidad, de forma que tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación de los impuestos y prevenir el fraude fiscal.¹⁶

Cabe traer a colación, específicamente, una serie de SSTJUE propias del ámbito tributario sancionador, en concreto, ahora sí, en cuanto a la proporcionalidad en el establecimiento de sanciones tributarias, en las que se sientan criterios que, aunque resulten de aplicación solamente a las figuras impositivas armonizadas, a nuestro juicio se presentan bastante razonables y más claros que los establecidos por el TEDH.

En primer lugar, las SSTJUE de 20 de junio de 2013 (Rodopi, asunto C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414); de 26 de abril de 2017 (Tibor Farkas, asunto C-564/15; ECLI:EU:C:2017:302) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, asunto C-935/19, ECLI:EU:C:2021:287). Estos tres pronunciamientos, se refieren a hechos muy similares, con relación a los que el TJUE señala, como adelantamos, que «las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude fiscal». Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, el TJUE fija dos elementos a tener en cuenta: a) la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción y b) el método para la determinación de su cuantía (STJUE asunto Rodopi, apartado 38; STJUE asunto Tibor Farkas, apartado 60 y STJUE asunto Grupa Warzywna, apartado 27).

Con base en estos dos elementos o criterios de decisión y, a pesar de que son los Estados miembros los que finalmente debe valorar la proporcionalidad de la sanción, el TJUE establece algunas

15. Véanse, en este sentido, las SSTJUE de 7 de diciembre de 2000, asunto C-213/99, ECLI:EU:C:2000:678, apartado 20 y de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, apartado 50.

16. Véanse, en este sentido, las SSTJUE de 4 de octubre de 2018, asunto C-384/17; ECLI:EU:C:2018:810 y de 22 de marzo de 2017, asuntos C-497/15 y C-498/15; ECLI:EU:C:2017:22.

pautas que han de analizarse para determinar si existe o no una vulneración del principio de proporcionalidad en el establecimiento de las sanciones tributarias:

- En cuanto al método para la determinación de su cuantía, el TJUE indica que ha de valorarse si el mismo tiene carácter progresivo, es decir, si la normativa tributaria sancionadora induce al sujeto pasivo a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación (asunto Tibor Farkas, apartado 62). Parece, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, que una normativa tributaria sancionadora cumple con este requisito y, por tanto, se alejaría de la desproporción en su configuración si en la misma se establecen mecanismos de reducción y atenuación de las sanciones en función de las circunstancias concretas del caso. Ello porque esta forma de determinación de la sanción tributaria aplicable, en principio, permite asegurar que la sanción no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude fiscal.
- En cuanto a la naturaleza y gravedad de la infracción, el TJUE establece una pauta relacionada con la existencia o no de un perjuicio (mayor o menor) causado por el infractor a la Administración tributaria (asunto Tibor Farkas, apartado 65). Cuanto mayor sea el perjuicio, mayor será la gravedad y reprochabilidad de la infracción.
- También en cuanto a la naturaleza y gravedad de la infracción, se debe tener en cuenta para constatar la proporcionalidad de la sanción tributaria prevista, si existen o no, en la actuación del sujeto infractor, indicios suficientemente probados de fraude fiscal (asunto Tibor Farkas, apartado 65).¹⁷ Cuantos más indicios de fraude se constaten, mayor será la gravedad y reprochabilidad de la infracción.

Todos estos criterios se presentan bastante específicos y concretos y, aunque existen algunos puntos de convergencia con la jurisprudencia del TEDH, como el criterio relacionado con el perjuicio causado a la Hacienda Pública, los criterios sentados por el TJUE, desde nuestro punto de vista, pueden resultar de aplicación más sencilla a los supuestos concretos objeto de enjuiciamiento que los establecidos por el TEDH.

En segundo lugar, hemos de mencionar y analizar la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55) donde se enjuicia el régimen sancionador de la Disposición adicional (en adelante, DA) 18ª de la Ley General Tributaria española (en adelante, LGT), en su versión modificada por la Ley 7/2012 y la sanción tributaria prevista en la DA 1ª de la Ley 7/2012, desde el punto de vista del establecimiento de sanciones.

En concreto, el régimen sancionador contenido en la DA 18ª LGT, previsto para los supuestos en los que los obligados tributarios con bienes o derechos en el extranjero no cumplan o cumplan de manera imperfecta o extemporánea con la obligación de suministrar información a la Administración Tributaria, consiste en una serie de multas fijas en función de los datos o conjuntos de datos no informados a la Administración Tributaria. Asimismo, en cuanto a la sanción contenida en la DA 1ª de la Ley 7/2012, ésta consiste en multa proporcional del 150 por ciento del valor de los bienes o derechos contenidos en el extranjero y respecto de los cuales no se ha suministrado la información legalmente prevista y que tienen, por tanto, la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas a efectos del art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En cuanto a la proporcionalidad de la multa del 150% calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos poseídos en el extranjero, el TJUE la considera desorbitada, señalando que «aunque España afirma que dicha multa sanciona una obligación material de pago de impuestos, es incuestionable que su imposición está directamente relacionada con el incumplimiento de una obligación meramente declarativa» (apartado 50), y concluye que dicha multa del

17. El retraso *per se* en el pago del impuesto no puede considerarse fraude (STJUE asunto Rodopi, apartado 42).

150% presenta «un carácter extremadamente represivo» y «un menoscabo desproporcionado de la libre circulación de capitales» (apartado 54), hasta el punto de que puede dar lugar al despropósito que supone el hecho que ni con el 100% del valor de los bienes y derechos en el extranjero pueda hacerse frente a la deuda tributaria, puesto que esta multa proporcional pueden acumularse con las multas de cuantía fija previstas por la DA 18ª LGT.

Por lo que se refiere a la proporcionalidad de las multas fijas de la DA 18ª LGT, el TJUE utiliza la técnica consistente en buscar tipos infractores y sanciones que sean comparables idóneos. Estos comparables se encuentran en los arts. 198 y 199 LGT, que determinan con carácter general las sanciones aplicables a los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones declarativas o lo hagan de manera imperfecta, extemporánea o sin observar las formas prescritas. De la comparación que efectúa el TJUE se desprenden dos conclusiones.

En cuanto a la primera, el TJUE establece que «la disposición adicional decimoctava de la LGT sanciona el incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado. Estas multas pecuniarias fijas se acumulan, además, con la multa proporcional del 150 % prevista en la disposición en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012» (apartado 60).

En relación con la segunda conclusión, el TJUE entiende que «el importe de estas multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los arts. 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT».

Con base en estas dos conclusiones, el TJUE declara la desproporción de las sanciones consistentes en multas fijas contenidas en la DA 18ª LGT pues establecen «una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales» (apartado 62).

Así, a los criterios jurisprudenciales que hemos recogido al analizar el primer grupo de Sentencias del TJUE, referidos a la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y a los métodos de determinación de las sanciones, hemos de añadir la aplicación de la técnica consistente en buscar comparables idóneos para efectuar un análisis de la proporcionalidad o falta de la misma en el establecimiento de las sanciones tributarias, tal y como hizo la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo al presentar la cuestión de inconstitucionalidad en relación con la posible desproporción de la sanción prevista en el art. 203.6.b) 1 de la LGT y que fue resuelta en la ya analizada y comentada STC 74/2022, de 14 de junio. Confirmamos, de este modo, una vez más, la mayor facilidad para detectar la desproporción en la configuración de sanciones en el ámbito europeo, en concreto, por parte del TJUE que a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

4. Reflexiones finales. Las diferencias existentes entre los distintos niveles jurisprudenciales.

De todo cuanto hemos expuesto caben extraer las siguientes conclusiones.

En primer lugar, el principio de proporcionalidad se ha venido desarrollando desde momentos prematuros en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español y de los tribunales europeos. En el desarrollo de esta jurisprudencia, en la mayoría de los casos, sobre todo en el ámbito del Tribunal Constitucional, se vislumbra una diferencia clara en el contenido del principio dependiendo de si nos referimos a la proporcionalidad en el establecimiento de sanciones o en la aplicación de las mismas, así como, dependiendo de si estamos aplicando el principio en el ámbito penal o en el administrativo/sancionador. De manera que, desde el punto de vista de la proporcionalidad, el

margen de actuación del legislador es superior al del aplicador del Derecho, del mismo modo que, en el orden administrativo sancionador la proporcionalidad se interpreta de un modo más amplio que en el orden penal.

En segundo lugar, esa mayor laxitud por parte de los tribunales, en especial del Tribunal Constitucional, en cuanto a la detección de una desproporción en el establecimiento de sanciones tributarias, ha dado lugar a que no sea una tarea nada fácil que el Tribunal Constitucional entienda desproporcionada alguna de las sanciones previstas en la normativa tributaria. Se han constatado los amplios criterios jurisprudenciales y los vagos enunciados teóricos del máximo intérprete de la Constitución hace uso para, en la mayoría de los casos, terminar estableciendo el respeto y cumplimiento del principio de proporcionalidad en la actuación del legislador al configurar cualesquiera sanciones administrativas, en general, y tributarias, en particular. En concreto, es posible afirmar que, solo cuando exista «un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma», «una incoherencia o exceso en relación con la sistemática del propio texto normativo en el que vengan recogidas las sanciones, entre las cuales se encuentre la cuestionada» o la sanción suponga «un patente derroche inútil de coacción» que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho, nuestro Tribunal Constitucional considerará vulnerado el principio de proporcionalidad en la configuración de una sanción administrativa/tributaria. Y, como decimos, los criterios que el Tribunal Constitucional viene estableciendo para que se entienda producida alguna de estas situaciones y, más aún después de esta STC 74/2022, de 14 de junio, son tan amplios y permisivos que, reconocer la desproporción en el establecimiento de una sanción administrativa/tributaria, parece una tarea dificultosa y extenuante.

En tercer lugar, frente a esta situación existente en el ámbito interno, los tribunales europeos, en especial, el TJUE en el ámbito de las figuras impositivas armonizadas, vienen estableciendo criterios interpretativos más restrictivos que permiten determinar con mayor facilidad la desproporción en la configuración de una sanción tributaria. Para ello, al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, se fijan dos elementos a tener en cuenta: a) la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción y b) el método para la determinación de su cuantía. En este sentido, en relación con el primer elemento, según el TJUE y el TEDH, han de tenerse en cuenta los perjuicios causados a la Hacienda Pública, de modo que, cuanto mayor sea el perjuicio, mayor será la reprochabilidad de la actuación infractora y mayor será la sanción que se pueda imponer. Asimismo, en cuanto al segundo elemento, el TJUE viene estableciendo que, si la normativa tributaria sancionadora se configura de manera que induzca al sujeto pasivo a regularizar lo antes posible las situaciones y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación, mediante supuestos de reducción y atenuación, esa normativa tributaria sancionadora es más probable que sea considerada proporcionada que otra que no se configure de este modo progresivo.

En cuarto lugar, siguiendo con la jurisprudencia del TJUE, éste utiliza, además de los criterios expuestos, la técnica consistente en buscar comparables idóneos en relación con las sanciones que presentan dudas desde el punto de vista de la proporcionalidad, para efectuar un correcto análisis de la proporcionalidad en el establecimiento de las sanciones tributarias. Esta técnica se aplica en la STJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19, ECLI:EU:C:2022:55) en la que al comparar las multas de la DA 18ª LGT con sus comparables idóneos previstos en los arts. 198 y 199 LGT, el Tribunal llega a la conclusión de que la DA 18ª LGT supone «una restricción desproporcionada de la libre circulación de capitales». La misma técnica de comparación utilizó la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo al presentar una cuestión de inconstitucionalidad en relación con la posible vulneración del principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el art. 203.6.b) 1 de la LGT. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad, consideró que la comparación no era válida, es decir, no estábamos ante auténticos comparables idóneos y rechazó, así, ese criterio como fundamento jurídico válido. De este modo, se confirma una vez más, la mayor facilidad para detectar la desproporción en la configuración de sanciones en el ámbito europeo, en concreto, por parte del TJUE, que en el seno del Tribunal Constitucional.

En definitiva, los amplios criterios jurisprudenciales que el Tribunal Constitucional español viene aplicando a la hora de detectar una posible desproporción en la configuración de las sanciones tributarias deberían ser revisados y matizados en futuros pronunciamientos pues, como hemos comprobado, se alejan de los criterios interpretativos que, en este sentido, establecen los tribunales europeos, especialmente, el TJUE, para determinar la existencia de dicha desproporción y que representan, como sabemos, el estándar mínimo de protección que los Estados miembros deben conferir a los derechos y libertades individuales consagrados en los textos normativos.

Referencias bibliográficas

- ALÁEZ CORRAL, B.: “Defensa de la Constitución, libertad de expresión e información y principio de proporcionalidad”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº3, 1999.
- BARNES VÁZQUEZ, J.: “Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, nº 135, 1994.
- BERNAL PULIDO C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales y Políticos, Madrid, 2007.
- BURGUÉS PASCUAL, A.M.: “El principio de proporcionalidad” en *VVAA Derecxho Administrativo sancionador* (Coord. BURGUÉS PASCUAL, A.M. y GARCÍA CRUZ, P.). Ed. Atelier, Barcelona, 2022.
- CHANO REGAÑA, L.: “Igualdad y principio de proporcionalidad en el Derecho Europeo: Especial referencia a los derechos fundamentales”, *Revista Universitaria Europea*, n.º 23, 2015.
- DELGADO SANCHO, C.D.: *El principio de proporcionalidad en el ámbito tributario sancionador*, Ed. Gomylex, Bilbao, 2016.
- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L.: “El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias” en *VVAA Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Coord. ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA C.). Ed. Dykinson, Madrid, 2007.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias, Tomo I*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- GONZÁLEZ BEILFUSS, M.: *El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Ed.Aranzadi, Navarra, 2003.
- LÓPEZ GONZÁLEZ, J.I.: *El principio general de proporcionalidad en Derecho Administrativo*, Ed. Instituto Garcia Oviedo, Universidad de Sevilla, 1998.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A.: “Sobre los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, *Crónica tributaria*, n.º 119,2006.
- PERELLO DOMENECH, I.: “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, *Jueces para la democracia*, n.º 28, 1997.

Julia López Espejo – Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Córdoba (ES)

📧 <https://orcid.org/0000-0003-0779-984X>

✉ d42loesj@uco.es

Julia López Espejo es profesora del área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba. Becaria FPU.