|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 298/2023 |
| Fecha | de 6 de junio de 2023 |
| Sala | Pleno |
| Magistrados | Don Cándido Conde-Pumpido Tourón, doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno y doña Laura Díez Bueso. |
| Núm. de registro | 6380-2022 |
| Asunto | Cuestión de inconstitucionalidad 6380-2022 |
| Fallo | Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad. |

**AUTO**

**I. Antecedentes**

1. El día 28 de septiembre de 2022 tuvo entrada en el registro de este tribunal el escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, por el que remite, junto con las actuaciones correspondientes (procedimiento ordinario núm. 1355-2020), testimonio del auto de 12 de septiembre de 2022 en el que se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 16.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y con el art. 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, debido a su eventual oposición a los artículos 1, 9.3 y 25.1 CE.

2. El planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad tiene origen en los siguientes antecedentes:

a) Procedimiento inspector y sancionador. El día 20 de octubre de 2015 se iniciaron frente a la mercantil Sociedad Concesionaria Autovía de La Plata, S.A., (en adelante, AUTPLATA) actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014, formalizándose acta de disconformidad por el concepto y periodos señalados e iniciándose procedimiento sancionador. En el marco de ese procedimiento se identifica la falta de colaboración de la mercantil a la hora de aportar documentación en relación con una serie de operaciones vinculadas, y de este incumplimiento se derivará el procedimiento de instancia del que trae causa la cuestión de inconstitucionalidad.

La entidad AUTPLATA está participada por tres sociedades: Acciona Infraestructuras, S.A., titular del 25 por 100 de las acciones; Cintra Infraestructuras, S.A., titular del 25 por 100 de las acciones; y Meridiam Infrastructure Finance II, S.á.r.J., con número de identificación fiscal en Luxemburgo, titular del 50 por 100 de las acciones. Esta situación implica que las operaciones realizadas entre el obligado tributario y sus accionistas (por participación directa o a través de una sociedad de su grupo), tengan la naturaleza de vinculadas. En el momento en que las operaciones se realizan, la regulación de las mismas se contiene en el art. 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades —en adelante TRLIS—, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por el art. 14 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. Esta modificación del art. 16 TRLIS desplegó efectos para los períodos impositivos conclusos a partir de 19 de febrero de 2009, y, por tanto, es la que se proyectaba, en origen, al supuesto de hecho del que trae causa el procedimiento de la instancia. Al determinar la naturaleza de las operaciones como operaciones vinculadas, resultaba aplicable el régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones derivadas del contenido del art. 16.10 TRLIS.

En el transcurso de las actuaciones inspectoras relativas a la liquidación del impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014, se requirió de AUTPLATA la aportación de documentación relativa a las operaciones vinculadas realizadas en los periodos objeto de inspección. Examinados los documentos aportados, la inspección consideró que no se había aportado de forma completa la documentación requerida respecto de una serie de operaciones vinculadas a que se referían, en aquel momento, los artículos 16.2 TRLIS y 18 a 20 del Reglamento del impuesto sobre sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RIS).

El instructor del expediente sancionador formuló la propuesta de resolución en la que consideró que esa concreta infracción tributaria había de calificarse de grave, proponiendo una sanción por importe de 190 000,00 € (posteriormente corregida). Por acuerdo dictado por el inspector regional y la jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León, de 27 de marzo de 2017 (expediente sancionador núm. A0770568242) se impuso una sanción por el concepto “infracción sin perjuicio económico”, para el período 2013. El acuerdo sancionador señaló que los hechos constatados coincidían con la conducta descrita en el art. 16.10 TRLIS, que establece que: “Constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la administración tributaria las personas o entidades vinculadas”, concretando el referido apartado 2, del art. 16 TRLIS que “[l]as personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”. La inspección consideró que el obligado tributario no había aportado de forma completa la documentación relativa a operaciones vinculadas y que esta circunstancia se había producido para cada una de las operaciones vinculadas realizadas en el ejercicio 2013, y que el acuerdo detalla de manera individualizada en los hechos.

En el fundamento de Derecho sexto del acuerdo se establece, por lo que respecta a la cuantificación de la sanción en función de los criterios que dimanan del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, que debía partirse del art. 16.10.1 vigente en el momento de cometerse la infracción. Sin embargo, para cuantificar la sanción, la inspección entendió que debía aplicar el régimen sancionador contenido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), que deroga la anterior, al resultar menos gravosa en relación con el quantum de la sanción. La cuantificación de la sanción, con este marco normativo, se concreta en 130 000 €.

b) Reclamación económico-administrativa. El 27 de abril de 2017 la mercantil sancionada interpone reclamación económico-administrativa (núm. 47-1561-2017) contra el acuerdo de 27 de marzo, recibiendo una estimación parcial por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en resolución de 25 de junio de 2020. La sanción queda reducida a 80 000 €.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León analiza la concurrencia del elemento objetivo de la infracción prevista en el artículo 16.10 TRLIS. Invocando el artículo 10 de la Ley general tributaria (LGT), entendió que procedía aplicar también a los hechos descritos lo dispuesto en la nueva Ley del impuesto sobre sociedades, en lugar de lo previsto en el texto refundido anterior. En este sentido, razonó que la tipificación de las infracciones por las que se sancionó al obligado tributario venía recogida en los mismos términos, tanto en el artículo 16.10 TRLIS como en el artículo 18.13.1 LIS. Por lo que hace a la cuantificación de la sanción, entendió que, como el régimen sancionador de las operaciones vinculadas contenido en la nueva ley resultaba menos gravoso para el contribuyente, procedía cuantificar la sanción de acuerdo con dicha normativa. Concluye el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León que “teniendo en cuenta que la falta de datos, no datos falsos como aparece en el cuadro explicativo del acuerdo, y donde se ve a todas luces que se trata de una errata, se refiere a cuatro tipos de operaciones o servicios prestados, habiéndose omitido dos conjuntos de datos por cada operación, la sanción a imponer asciende a 80 000 €”.

c) Recurso contencioso-administrativo. Por la parte actora se interpuso, el 19 de noviembre de 2020, recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 25 de junio de 2020, abriéndose el procedimiento ordinario núm. 1355-2020. La demanda insta la estimación del recurso y la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León. Subsidiariamente, solicitó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 18.13 LIS, por eventual infracción del principio de legalidad respecto del principio de proporcionalidad, culpabilidad e individualización de las sanciones (art. 25.1 CE) y del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

d) Providencia de 11 de octubre de 2021 que acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal. Concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia [art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC)], por providencia de 20 de septiembre de 2021, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 1 de octubre, resultando de la deliberación la necesidad de someter a decisión del Tribunal Constitucional la conformidad con la Constitución de las normas que suscitaban sus dudas.

Por providencia, de 11 de octubre de 2021, se acordó abrir trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal, por plazo común de diez días, sobre la procedencia de plantear al Tribunal Constitucional, al amparo de lo dispuesto en los artículos 163 CE y 35 LOTC “cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 18.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades y el art. 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades”.

En la misma se informó sobre las serias dudas que suscitaba “la adecuación del precepto indicado al artículo 25 de la Constitución, en relación con el principio de legalidad penal —trasladable a las sanciones administrativas— así como la posible infracción del principio de culpabilidad, al prever una única sanción o, como mucho, una sanción variable cuyo único elemento de determinación es la cifra de negocio, no permite valorar la conducta del sancionado a fin de aquilatar la culpabilidad en que habría incurrido. Esto es, la tipificación de la infracción sí descansa en el principio subjetivo —que incumbe al intérprete determinar— pero una vez establecida esa conexión lógica, la consecuencia sancionadora no permite distinguir o atemperar la gravedad de tal conducta”.

e) Recurso de aclaración del art. 267.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). A la vista de la literalidad de la providencia de 11 de octubre de 2021, la entidad AUTPLATA suscitó incidente de aclaración al amparo del art. 267.1 LOPJ, por entender que el precepto del TRLIS cuya constitucionalidad se cuestionaba no era el art. 18.10 (inexistente) sino el art. 16.10 del mismo. Por auto de 25 de octubre de 2021 se acordó “aclarar la providencia de esta Sala de 11.10.2021, en el sentido de entender que la cuestión de inconstitucionalidad sobre la que se solicitan alegaciones ha de referirse al art. 16.10 y no al art. 18.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades”.

f) Alegaciones de las partes. Las partes evacuaron sus respectivos escritos de alegaciones. El día 27 de octubre de 2021, la representación procesal de AUTPLATA formuló sus alegaciones, en las cuales consideraba necesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, en los términos que había argumentado en su demanda contencioso-administrativa. La abogada del Estado presentó su escrito de alegaciones el día 2 de noviembre de 2021, considerando impertinente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por lo que hace a las alegaciones del Ministerio Fiscal, el 29 de junio de 2022 se dictó providencia en la que se señalaba que, constatada la falta de traslado al Ministerio Fiscal de la providencia de 11 de octubre de 2021, se daba el preceptivo traslado al mismo al objeto de que procediera a formular las correspondientes alegaciones. El día 4 de julio de 2022 la fiscal presentó escrito en el sentido de considerar improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

3. El auto de 12 de septiembre de 2022, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, una vez expuestos los antecedentes de hecho, así como las alegaciones de las partes y de la fiscal, fundamenta el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en las consideraciones que se resumen a continuación:

a) En referencia a los presupuestos de procedibilidad señala que: (i) el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad se dicta sustanciado en su integridad el procedimiento ordinario núm. 1355-2020, y antes de dictar sentencia; (ii) se dio audiencia a las partes y, constatada la falta de traslado de la cuestión al Ministerio Fiscal por providencia de 29 de junio de 2022 se materializó la presentación de alegaciones de esta parte; (iii) las normas que provocan dudas de constitucionalidad son el art. 16.10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades y el art. 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades; (iv) los preceptos de la Constitución Española que se entienden vulnerados son su artículo 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3 de la propia Norma Fundamental.

b) En relación con el juicio de aplicabilidad, el órgano a quo entiende que la aplicabilidad al caso planteado de las normas cuestionadas es clara, en tanto que el acuerdo sancionador aplicó los citados preceptos, el primero por razones temporales y el segundo por ser norma más favorable. A pesar de lo dicho, el auto precisa que “en verdad, la duda se circunscribe al último de esos dos preceptos que es el finalmente aplicado”.

c) Por lo que hace a la duda de constitucionalidad, el auto señala que se plantea el interrogante “de si la imposición de la multa establecida en ese precepto permite al aplicador de la norma establecer la sanción pecuniaria dentro de estos límites máximo y mínimo comprendidos en ella (10 000 € como sanción fija y en su caso la incidencia del límite máximo legalmente previsto), atendiendo al examen de la conducta y de la culpabilidad, graduando proporcionalmente la sanción; o si, por el contrario, la norma no permite tales márgenes de modulación, al disponer que, en todo caso, es esa suma fija de 10 000 € o en su caso esos dos límites alternativos el único elemento o factor que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción, de suerte que a cada infractor le corresponde una única e invariable sanción, que será de 10 000 € en términos generales y en otros casos esa modulación máxima prefijada”.

Expuesta su duda, el auto expone el razonamiento del auto del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021 (recurso núm. 1481-2019), por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 203.6 b) 1 LGT, al considerar este contrario al principio de legalidad del art. 25.1 CE, en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE. El auto de planteamiento considera extrapolables los argumentos allí contenidos a la duda aquí planteada.

En ese sentido se afirma, teniendo en cuenta el contenido del art. 18.13 LIS que llevó a imponer ocho sanciones de un importe fijo de 10 000 € cada una, con independencia de los límites legales inaplicables al caso, que la estructura sancionadora de la norma provoca desproporción entre la conducta y su consecuencia sancionadora legalmente prevista. También se apela al contenido del fundamento jurídico 8 de la STC 55/1996, de 28 de marzo, afirmando que la norma impugnada puede suponer un “derroche inútil de coacción”.

Y se concluye, respecto del tema de la proporcionalidad de la sanción, que, en el caso de sanción por meros incumplimientos formales “se podría imponer un castigo extraordinariamente superior [por] omitir un conjunto de datos que por no haber efectuado la oportuna autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o haberla formulado incorrecta o extemporáneamente”, cuando “las obligaciones formales que se imponen a los contribuyentes son, obviamente, instrumentales de las sustantivas o de fondo, esencialmente la de satisfacer los tributos debidos, conforme a la ley y de acuerdo con la capacidad económica”. La desproporción de la sanción aparece clara cuando se analiza que de los ocho incumplimientos sancionados algunos afectan a operaciones vinculadas por importe superior a 31 millones de euros, y otros, a operaciones vinculadas cuyo importe asciende a 228 000 €, siendo en todo caso idéntica la sanción.

En relación con la posible lesión del principio de culpabilidad, el fundamento sexto del auto plantea que la evidente imposibilidad de graduación o de individualización de las sanciones previstas en igual cuantía, impide aplicar el principio de culpabilidad, porque no permite aplicar un marco de individualización de la sanción atendiendo a las circunstancias del caso.

El órgano judicial ad hoc, expuesto el alcance del principio de individualización de las sanciones, considera la aplicación de este principio “requiere un análisis y ponderación de la culpabilidad del sujeto infractor y de la gravedad intrínseca de la conducta, esto es, de las circunstancias concurrentes pues, en caso contrario, correríamos el riesgo de incurrir en el gravamen o castigo de supuestos de responsabilidad objetiva, que proscribe nuestro ordenamiento jurídico con toda rotundidad”. Ahora bien, el art. 18.13 LIS define el quantum de la multa a tanto alzado con dos potenciales límites que no guardan relación con la conducta sancionada, ni con la diferencia entre sanción leve, grave o muy grave, obviando la concurrencia de dolo y culpa. En suma: a) no tiene en cuenta el daño producido, pues impone una sanción pecuniaria fija con dos potenciales límites, pero siempre fija en su cuantía, con independencia de cuál ha sido la concreta cuantía dejada de ingresar como consecuencia de que se haya cometido la infracción; b) prescinde de la relevancia o entidad de la infracción que se reputa cometida, tal y como pueda ser la magnitud económica de los conjuntos de datos falseados u omitidos; c) no tiene en cuenta la conducta concreta del sujeto infractor, la buena o mala fe en su conducta ni el grado de negligencia o dolo en que hubiera podido incurrir.

4. Por providencia fechada el 1 de diciembre de 2022, el Pleno de este tribunal acordó, a los efectos que determina el art. 37.1 LOTC, oír al fiscal general del Estado para que, en el plazo de diez días, alegase lo que tuviera por conveniente acerca de la admisibilidad de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el cumplimiento de los requisitos procesales (art. 35.2 LOTC).

5. El 17 de enero de 2023 tuvo entrada en el registro general de este tribunal el escrito de alegaciones del fiscal general del Estado interesando la inadmisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad por incumplimiento de los presupuestos procesales para su viabilidad y por ser notoriamente infundada.

a) En primer término, la Fiscalía pone de manifiesto que el trámite de audiencia a las partes, en el procedimiento a quo no se desarrolló con respeto absoluto a los requisitos formales que lo acompañan, porque no se dio traslado simultáneo a las partes y al Ministerio Fiscal, sino traslado posterior a este último. No obstante, se asume que esta infracción formal carece de relevancia a la hora de valorar positivamente el cumplimiento del trámite de audiencia, ya que no se privó al Ministerio Fiscal de la posibilidad de formular sus alegaciones.

Seguidamente, esta parte hace notar que, pese a los errores repetidos en la identificación de la disposición del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades que se somete a juicio de constitucionalidad, las correcciones a este respecto formuladas por el propio órgano judicial permiten identificar claramente que los preceptos cuestionados son los arts. 16.10 TRLIS y 18.13 LIS. Ahora bien, se considera incorrecta esa identificación genérica de la duda de constitucionalidad y se redefine el objeto de la misma considerando que solo se refiere al art. 16.10, apartado 1, TRLIS y al art. 18.13, apartado 1, LIS, porque son estos los concretos apartados y números que fueron aplicados en las resoluciones administrativas sancionadoras que han sido impugnadas en el recurso contencioso-administrativo, sobre el que debe resolver el tribunal a quo. Además, la cuestión suscitada se limita a plantear la posible invalidez constitucional de la sanción pecuniaria que se establece por el apartado 1 del art. 18.13 LIS, sin referencia alguna al contenido de los restantes números de los que se compone este precepto. Esta errónea definición del objeto de la cuestión, sin embargo, no invalida el trámite de audiencia, porque no consta que llegase a producir un error en las partes o en el Ministerio Fiscal en el trámite del art. 35.2 LOTC, que alegaron únicamente sobre la pertinencia de plantear la cuestión en relación con el régimen sancionador que establecen los arts. 16.10.1 TRLIS y 18.13.1 LIS.

La Fiscalía ante el Tribunal Constitucional se manifiesta también sobre la invocación como parámetro de control de los arts. 1.1 y 9.3 CE, incluida en el auto de planteamiento, pero no en la providencia que abrió el trámite de audiencia del art. 35.2 CE. A este respecto, el Ministerio Fiscal aboga por una interpretación flexible del requisito, invocando el ATC 183/2015, de 3 de noviembre, FJ 3, para concluir que, en el presente caso, la mercantil recurrente en la instancia invocó como infringidos en el trámite de alegaciones los arts. 1.1 y 9.3 CE, en relación con la vulneración del principio de legalidad del art. 25.1 CE poniendo de manifiesto que este principio de legalidad, en su vertiente de proporcionalidad en materia sancionadora, era una manifestación del valor constitucional justicia que menciona el art. 1.1 CE, así como que el establecimiento por los preceptos legales que se cuestionan, de una sanción única, ajena a la gravedad de la conducta y a la culpabilidad del sujeto era contraria al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del art. 9.3 CE. También el abogado del Estado se refirió en su alegato a las cuestiones que posteriormente se reflejan en el auto de planteamiento, mientras que el Ministerio Fiscal, que conoció de las alegaciones presentadas por las otras partes cuando manifestó su posición sobre el cumplimiento de los requisitos procesales en orden a la viabilidad de la cuestión, tampoco se vio perjudicado por la falta de mención de los arts. 1.1 y 9.3 CE en la providencia de apertura del trámite de audiencia.

b) Adentrándose en la valoración del juicio de aplicabilidad y del juicio de relevancia, el Ministerio Fiscal considera que en el fundamento de Derecho tercero, punto 4, del auto de planteamiento, la Sala de lo Contencioso-Administrativo razona sobre la aplicabilidad, al exponer que los preceptos cuestionados fueron los aplicados por el acuerdo de 27 marzo de 2017 de la inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Regional. También se expone que el art. 16.10 TRLIS era de aplicación al ser el precepto sancionador vigente en el momento en que se cometió la infracción por la entidad recurrente (ejercicio 2013), si bien finalmente devino aplicable, retroactivamente y como norma sancionadora más favorable, el art. 18.13 LIS, que establece el mismo régimen de sanción taxativa no graduable, pero con un quantum indemnizatorio menor. De esta exposición concluye el Ministerio Fiscal que el razonamiento que hace la Sala de lo Contencioso-Administrativo sobre la aplicabilidad de ambos preceptos cuestionados debe entenderse que es racional y suficiente.

Por lo que hace al juicio de relevancia, en cambio, el Ministerio Fiscal lo considera insuficiente. Una vez se especifica en el escrito de alegaciones que la cuestión planteada se centra en la sanción establecida por el art. 18.13.1 LIS, que califica como grave la infracción de las obligaciones de documentación exigidas por el mismo precepto en su apartado 3, la Fiscalía recuerda que la demanda contencioso-administrativa formalizada por AUTPLATA sustentaba la pretensión de nulidad de las disposiciones sancionadoras impugnadas, en primer término, en la concurrencia de la conducta material por la que fue sancionada, relacionada con el incumplimiento de la obligación de documentación exigible respecto de las operaciones vinculadas. Por tanto, la mercantil recurrente en la instancia impugna “las resoluciones administrativas sancionadoras, alegando […] que no cometió la conducta típica consistente en aportar de manera incompleta la documentación exigida respecto de operaciones vinculadas, por la que fue sancionada conforme al art. 18.13.1, argumentando que había cumplido, correctamente, con la obligación de aportar la documentación requerida […] señalando que cumplió fiel e íntegramente con las obligaciones de documentación exigidas, por lo que no se daba el tipo objetivo de la infracción por la que fue sancionada”.

Siendo esto así, el Ministerio Fiscal entiende que en el auto de planteamiento no se aborda ningún tipo de razonamiento que permita considerar que se ha justificado mínimamente la conexión entre la validez constitucional de los preceptos legales cuestionados, en cuanto que establecen un régimen sancionador que no permite la graduación de la sanción y la resolución que ha de darse a la cuestión planteada en el recurso contencioso-administrativo. La Sala de lo Contencioso-Administrativo omite cualquier valoración acerca de la viabilidad de la pretensión principal de la entidad recurrente, que es la de impugnar el acuerdo sancionador por no haber cometido la conducta infractora de aportación incompleta de la documentación exigida respecto de operaciones vinculadas. Esta ausencia de justificación lleva a la Fiscalía a considerar que no se ha realizado correctamente el juicio de relevancia por el tribunal a quo, en orden a poder establecer que “de la validez constitucional que se plantea en la presente cuestión, depende la decisión que debe adoptarse respecto [de] la cuestión principal suscitada en el proceso de origen, dado que, si no se cometió la conducta material tipificada en los preceptos cuestionados, como alega la recurrente, no devendría en aplicación el régimen sancionador del art. 18.13.1 de la LIS”.

c) Por último, la Fiscalía General del Estado se pronuncia sobre el carácter fundado de la cuestión planteada, para terminar por descartarlo.

En primer término, se contesta el argumento del auto de planteamiento que considera extrapolables al presente supuesto los razonamientos del auto de 25 de febrero de 2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, planteando la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021, recordando que la misma fue desestimada por la STC 74/2022, de 14 de junio, pronunciada antes de que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León dictase el auto de planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

A partir de esta observación, el Ministerio Fiscal descarta cada una de las dudas de constitucionalidad manifestadas en el auto de planteamiento por remisión a los argumentos desestimatorios de la STC 74/2022. Al pronunciarse sobre la validez constitucional del régimen sancionador del art. 203.6 b) LGT, que también contempla para una infracción tributaria formal la imposición de una sanción pecuniaria fija y proporcional al volumen de negocio de las entidades con actividad económica, previendo un límite máximo fijo, el Tribunal sostiene en la STC 74/2022 que el régimen sancionador de la Ley general tributaria no exige que las sanciones establecidas sean graduables y se vinculen con el valor de la deuda tributaria incumplida o no ingresada en todo caso, y ello porque, en estos supuestos, el bien jurídico protegido es la eficacia de la actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, al ser la lucha contra el fraude fiscal un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (con cita del fundamento jurídico 3 de la STC 74/2022).

En este caso, el art. 18.13.1 LIS tipifica como infracción grave, el incumplimiento por las entidades que se califican como vinculadas, de la obligación de tener a disposición de la administración tributaria la documentación específica sobre las operaciones vinculadas que es establecida reglamentariamente. El legislador ha previsto dicha obligación formal con la finalidad de que la administración tributaria pueda cumplir con el deber de garantizar el cobro de las deudas tributarias, garantizando el correcto funcionamiento del sistema tributario, teniendo en cuenta la complejidad de estas operaciones y la necesidad de que el contribuyente facilite la labor de comprobación, poniendo a disposición de la administración los datos sobre las operaciones vinculadas que están en su poder. Precisamente la dificultad de las operaciones justifica que el legislador module la obligación formal y la sanción en función del volumen de negocio de las entidades vinculadas o del importe de las operaciones vinculadas.

Siempre acudiendo a la STC 74/2022, concretamente a su fundamento jurídico 4 B), el Ministerio Fiscal rechaza que se vulnere el principio de proporcionalidad de la sanción por la imposibilidad de graduación e individualización en atención a las circunstancias del caso. La obligación tributaria derivada del art. 18.13.1 LIS aparece conectada con la determinación correcta de la base imponible del impuesto al que está sujeto el contribuyente y con las actuaciones de comprobación e inspección por parte de la administración tributaria. En el caso del proceso subyacente la entidad recurrente había sido objeto de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, en relación con el impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014, y fue en el curso de dichas actuaciones inspectoras cuando se detectó la infracción del deber de documentación de las operaciones vinculadas realizadas en los ejercicios objeto de la inspección. Insiste el Ministerio Fiscal en que la conducta a la que se impone una sanción pecuniaria fija no graduable no es una conducta totalmente abierta, que permita indefinidas modalidades de comisión de diferente intensidad, sino una conducta constituida por una específica acción que define el propio art. 18.13 LIS y delimita su apartado 1, mientras que el apartado 3 del art. 18 LIS modula la obligación de documentación de las operaciones vinculadas. En síntesis, la Fiscalía considera que no cabe apreciar que el régimen de una sanción pecuniaria fija que establece el art. 18.13.1 LIS, implique una vulneración del principio de proporcionalidad, inherente al principio de legalidad penal del art. 25.1 CE, puesto que dicha sanción no aparece asociada a una conducta abierta o carente de modulación típica.

Respecto de la denunciada infracción del principio de proporcionalidad de la sanción, la Fiscalía sostiene que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia no justifica en el auto de planteamiento por qué considera desproporcionado, constituyendo un “derroche inútil de coacción”, que la entidad recurrente sea sancionada con 10 000 €, por cada conjunto de datos omitidos referidos a una operación vinculada, cuando tiene un gran volumen de operaciones vinculadas, algunas de importe superior a 31 millones de euros, en el periodo impositivo al que se refería el expediente. Resulta indudable que dicha entidad resultaba beneficiada por la aplicación de la sanción pecuniaria fija de 10 000 € por cada conjunto de datos omitido, que establece el art. 18.13.1 LIS, porque la aplicación de las otras reglas de delimitación de la sanción (el límite máximo del 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones del periodo o del 1 por 100 de la cifra de negocio) habría supuesto una sanción mayor. Por tanto, el margen de apreciación que corresponde al legislador y la finalidad legítima perseguida por la norma sancionadora, que es conseguir la eficacia en la prevención del fraude fiscal, conducen a descartar la vulneración del principio de proporcionalidad.

Por último, en relación con la vulneración del principio de culpabilidad, las alegaciones del Ministerio Fiscal remiten al fundamento jurídico 6 de la STC 74/2022, en que se rechaza el mismo argumento en relación con la norma allí cuestionada. El art. 18.13.1 LIS no excluye el principio de responsabilidad subjetiva en materia sancionadora (art. 183.1 LGT), ni las causas de exoneración de responsabilidad (art. 179 LGT), por tanto, la conducta tipificada como infracción debe poderse imputar a la entidad obligada, a título de dolo o culpa, con cualquier grado de negligencia. En este sentido, compete al órgano que aplica la norma sancionadora valorar y motivar la concurrencia en la conducta del sujeto de la intencionalidad o negligencia exigible. En el presente caso, tal y como resulta de la resolución de 25 de junio de 2020, el componente subjetivo determinante de la culpabilidad del presunto infractor queda analizado en el acuerdo sancionador, siendo tarea del órgano judicial verificar la concurrencia de motivación suficiente y juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora. Así, no cabe entender que la redacción del precepto vulnera el principio de culpabilidad asociado al art. 25.1 CE.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 16.10 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y con el art. 18.13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, debido a su eventual oposición a los artículos 1, 9.3 y 25.1 de la Constitución Española.

Aun cuando formalmente la duda se plantea respecto de los dos preceptos citados en su integridad, la duda de constitucionalidad debe entenderse circunscrita a los incisos que establecen, en sus dos versiones sucesivas, una multa fija de 15 000 o 10 000 €, respectivamente, “por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso” que los obligados tributarios deban conservar a disposición de la administración tributaria, con el límite máximo del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del infractor.

La Sala promotora de la cuestión de inconstitucionalidad debe resolver el recurso contencioso-administrativo interpuesto por una sociedad a la que se impusieron trece sanciones de este tipo por otros tantos incumplimientos, con la cuantía total de 130 000 €, al considerar la Administración tributaria que la ley posterior (LIS) era más favorable al presunto infractor que la vigente en el momento de los hechos, dada la rebaja de la cuantía de la multa de 15 000 a 10 000 € por cada grupo de datos. En esta tesitura, la Sala de Valladolid nos plantea si la tipificación legal de esa multa fija es conforme o no con los principio de proporcionalidad y culpabilidad de las sanciones derivados de los preceptos constitucionales citados, y lo hace mediante la “extrapolación de lo razonado por el Tribunal Supremo” en el auto que dio lugar a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021, planteada sobre un precepto análogo al ahora cuestionado, aunque formalmente distinto, el art. 203.6 b) 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

2. Tal y como se deriva de una jurisprudencia constitucional constante, el art. 37.1 LOTC permite a este tribunal rechazar a limine las cuestiones de inconstitucionalidad mediante auto y sin otra audiencia que la del fiscal general del Estado si faltaren las condiciones procesales para su admisión o si las dudas de constitucionalidad planteadas fueran notoriamente infundadas. En el caso que nos ocupa, abierto el trámite de audiencia al fiscal general del Estado, su escrito de alegaciones, tal y como ha sido expuesto en detalle en los antecedentes, sugiere que falta la condición procesal relativa al juicio de relevancia de la norma impugnada, esto es, al requisito de que, de la validez de esa disposición, dependa el fallo del procedimiento a quo. Además, y basándose para ello en la STC 74/2022, de 14 de junio, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021 planteada por el Tribunal Supremo y expresamente aludida en el auto de planteamiento, también considera que las cuestiones planteadas son notoriamente infundadas, esto es, descarta de manera indubitada las dudas de constitucionalidad confirmando el ajuste constitucional de las disposiciones a las que se refiere el auto de planteamiento de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

3. Dadas las circunstancias de este caso, abordaremos directamente por razones de celeridad y economía procesal la segunda causa de inadmisión aludida, esto es, la condición notoriamente infundada de la duda de constitucionalidad suscitada.

De acuerdo con una consolidada doctrina constitucional, “el concepto de cuestión notoriamente infundada encierra un cierto grado de indefinición, que se traduce en otorgar al Tribunal Constitucional un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad. Existen supuestos en los que un examen preliminar permite apreciar la falta de viabilidad de la cuestión suscitada, sin que ello signifique un juicio peyorativo sobre la duda de constitucionalidad trasladada por el órgano judicial, pudiendo resultar conveniente en tales casos resolver la cuestión en esta primera fase procesal” (ATC 83/2022, de 11 de mayo, FJ 3, y los allí citados).

Pues bien, como ya ha quedado expuesto, en este caso el auto de planteamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León se remite expresamente para justificar su duda de constitucionalidad a los razonamientos empleados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en una cuestión de inconstitucionalidad análoga a la presente. Ocurre, sin embargo, que esta cuestión de inconstitucionalidad previa a la que expresamente se remite la Sala de Valladolid había sido ya desestimada en la fecha del auto de planteamiento. En efecto, la STC 74/2022, de 14 de junio, resolutoria de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1643-2021, se publicó en el “Boletín Oficial del Estado” de 18 de julio de 2022, y el auto de planteamiento se dictó el 12 de septiembre de 2022. Pese a ello, la Sala de Valladolid no hace mención alguna a esta sentencia constitucional.

En estas condiciones, procede, en línea con lo solicitado por el fiscal general del Estado, inadmitir la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Por lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Madrid, a seis de junio de dos mil veintitrés.