

Fiscal

## Los tribunales pueden inaplicar las normas sancionadoras de los tributos armonizados cuando no respeten el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea

---

Dos sentencias recientes del Tribunal Supremo han declarado que los tribunales pueden inaplicar las normas sancionadoras de los tributos armonizados y anular la sanción impuesta cuando aprecien una vulneración del principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea.

### BLANCA LOZANO CUTANDA

Catedrática de Derecho Administrativo

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Las sentencias del Tribunal Supremo objeto de este comentario son de fechas 25 y 26 de julio del 2023 (rec. 1093/2023 y 8620/202, ponentes: José Navarro y Esperanza Córdoba, respectivamente). Los hechos que dieron lugar a los contenciosos en los que se interpusieron los recursos de casación coincidían sustancialmente, por lo que la doctrina sentada en la primera sentencia se reproduce en la segunda.
2. En ambos litigios, la Administración de Hacienda, primero, y el Tribunal Económico-Administrativo (Regional o Central), después, habían impuesto una sanción por la infracción prevista en el artículo 170.dos.4.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

(LIVA), consistente en «la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones [...]».

Según el artículo 171.dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta infracción se considera grave y se sanciona «con multa pecuniaria proporcional del 10 % de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación». El precepto nada dice sobre la aplicación del principio de proporcionalidad para la determinación de la cuantía de la multa, previendo únicamente la posibilidad de su reducción en las actas con acuerdo o supuestos de conformidad.

3. En ambos casos, el recurso interpuesto por el sancionado ante los tribunales —la Audiencia Nacional, en el primer caso, y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el segundo— fue estimado con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad reconocido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea debido al automatismo de la sanción, que cuantifica su importe en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción.
4. La Abogacía del Estado recurrió las sentencias alegando que no cabía la aplicación directa de este principio del derecho de la Unión, pues, si bien el impuesto sobre el valor añadido es un impuesto armonizado a nivel europeo, «no hay armonización en materia sancionadora, que es competencia exclusiva de los Estados miembros», y —lo que consideraba clave—, «en nuestro Derecho, el Tribunal Constitucional y por extensión el Tribunal Supremo han determinado que la tarea de determinar si una sanción es proporcionada, cuando en el caso se dan los elementos objetivos y subjetivos, corresponde al legislador», citando, en este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre del 2009 (rec. 1398/2004) y de 11 de diciembre del 2014 (rec. 2742/2013).

Alegaba por ello el abogado del Estado que, en el supuesto de que el legislador, en la decisión de determinar la pena o la sanción para una determinada conducta, hubiera incurrido en una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, «sólo el planteamiento de una posible cuestión de inconstitucionalidad en relación con el precepto legal que tipifica la sanción supuestamente desproporcionada podría dar pie a que el Tribunal Constitucional considerase vulnerado

dicho principio y dejase sin efecto el precepto legal en cuestión».

5. Esto es, en efecto, lo que ha hecho el Tribunal Supremo al plantear en fechas recientes una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (Auto de 25 de febrero del 2021, rec. 1481/2021, admitido a trámite) en la que interroga sobre la conformidad con la Constitución —en concreto, con el artículo 25.1 en relación con los artículos 1.1 y 9.3 de la Constitución— de un precepto de la Ley General Tributaria que establece también como sanción un porcentaje fijo de la cifra de negocio de la empresa.
6. Sin embargo, en los casos que nos ocupan, la doctrina del Tribunal Supremo ha sido distinta en atención al hecho de que el impuesto sobre el valor añadido es un impuesto armonizado por el Derecho de la Unión Europea y de que, conforme a este Derecho, tal y como ha declarado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el régimen sancionador ha de acomodarse al principio de proporcionalidad.
7. Esta conclusión no se ve desvirtuada, a juicio del Tribunal Supremo, por el hecho de que el régimen sancionador relativo a este impuesto no esté armonizado. Pues, como declaran las sentencias:

El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado —como sí lo está el impuesto mismo, aunque con diferentes grados de uniformidad, en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA)— no significa que el legislador nacional

tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad (que, además, está presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículo 49.3: «3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción»).

Nótese la importancia de este pronunciamiento: en aquellos regímenes tributarios armonizados por directivas de la Unión Europea, aunque el régimen sancionador no esté armonizado, el legislador nacional deberá respetar el principio de proporcionalidad garantizado por el artículo 49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión.

8. Esta conclusión del Tribunal Supremo está expresamente respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en la Sentencia de 26 de abril del 2017 (as. C-564/15, *Farkas*) declaró, en un supuesto también de aplicación de sanciones nacionales relativas a la legislación reguladora del impuesto sobre el valor añadido, 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 miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. 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» (las cursivas son nuestras).

En consecuencia, añade la sentencia *Farkas*, «tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de

garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía».

En el caso del litigio principal, se trataba de la sanción impuesta a un ciudadano húngaro, el señor Farkas, por infracción de la ley reguladora del impuesto sobre el valor añadido; la sanción consistía en el 50 % del importe de dicho impuesto no ingresado.

Pues bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró que, «respecto a la proporcionalidad de la sanción impuesta al Sr. Farkas en el marco del litigio principal, en lo atinente a la naturaleza y la gravedad de la infracción objeto del litigio principal se ha de constatar que [...] esta infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del impuesto sobre el valor añadido, por lo que es de naturaleza administrativa, y que, conforme a los elementos de hecho resultantes de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude. En tales circunstancias, *la imposición al Sr. Farkas de una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada*, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente» (las cursivas son nuestras).

9. Como señala el Tribunal Supremo, el caso *Farkas* es «prácticamente idéntico» al debatido en los litigios que dieron lugar a los recursos de casación, porque en ambos

casos la sanción se impuso por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el impuesto sobre el valor añadido relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota cero.

Existe, eso sí, una diferencia en el porcentaje de la sanción tipificada (el 50 % de la cuota teórica en el caso *Farkas* y el 10 % como sanción única en los litigios que dan lugar a las sentencias), pero las sentencias no la consideran «relevante para decir cosa distinta o desdeñar el valor de la doctrina *Farkas*» porque, por las razones que expone, concurre una clara vulneración del principio de proporcionalidad. Esta vulneración se pone además de relieve si se compara la sanción por la infracción formal del artículo 198 de la Ley General Tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, que es una multa fija de doscientos euros, frente a las elevadas multas impuestas en estos casos al calcularse como un porcentaje de la operación afectada.

10. Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que, tal como entendieron las sentencias de instancia, «es posible apreciar por un tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal».

Así resulta del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, invocado por las sentencias, en virtud del cual «el Derecho nacional puede quedar inaplicable, con o sin planteamiento de la cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo».

El principio de acto claro o aclarado concurre en los casos que nos ocupan (en concreto sería, a nuestro juicio, el del «acto aclarado»), pues, como señala el Tribunal Supremo, «las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril del 2017 (*Farkas*, C-564/2015) y de 15 de abril del 2021 (*Grupo Warzywna*, C-935/19), interpretan que una norma sancionadora que “[va] más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude” conculca el principio de proporcionalidad». Este principio ha sido reiterado y reforzado por la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre del 2021 (as. C-561/19, *Conorzio Italian Management*).

11. El principio de acto claro del acto o del acto aclarado permite, por consiguiente, «inaplicar al caso la norma española —el artículo 171.uno.4.º LIVA—, porque cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, con infracción del principio de proporcionalidad, en un contexto de ausencia de perjuicio económico para el erario y de toda idea de fraude fiscal».

Y la doctrina general que sienta, en consecuencia, el Tribunal Supremo es la siguiente:

Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción —en este caso la del artículo 170.dos.4.º LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones—.

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de

la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.uno.4.º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 % de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda Pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

12. Respecto de la necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad que alegaba en su recurso la Abogacía del Estado, el Tribunal Supremo entiende que no procede cuando el tribunal, o bien no aprecie dudas de constitucionalidad en el precepto, o bien, aun apreciándolas, «considere, al mismo tiempo, que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso,

atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional [...], lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial —o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre del 2021, asunto C-561/19, *Consorzio Italian Management*, contiene como doctrina [sic], en su fallo, la siguiente, inspirada en *Cilfit* y otros, asunto C-283/81— que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado».

Resulta notorio que esta importante doctrina, aunque haya sido sentada por el Tribunal Supremo en materia tributaria, resulta extensible, por identidad de razón, al régimen sancionador previsto por las leyes nacionales en cualquier otro sector armonizado por la legislación europea, lo que abre la vía para que los tribunales puedan, o bien elevar cuestión prejudicial, o bien inaplicar directamente (por estimar que así lo permite la doctrina del acto claro o del acto aclarado) las normas sancionadoras nacionales que no respeten el principio de proporcionalidad que garantiza el artículo 49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión.