

# El Tribunal Supremo aplica el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como un límite a la imposición de sanciones tributarias

El Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia con base en la cual el principio de proporcionalidad se configura como un límite a la imposición de sanciones tributarias, debiendo pronunciarse ahora en un nuevo recurso de casación sobre la adecuación a Derecho de la sanción prevista en el art. 171.Uno.5º de la LIVA, siendo de esperar que el fallo vaya en la línea de su propia jurisprudencia.

---

**ROCÍO ARIAS PLAZA**

**ADRIÁN BOIX CORTÉS**

**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de Gómez-Acebo & Pombo

**E**l reciente Auto del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2024, admite a trámite un recurso de casación en el que deberá pronunciarse sobre la adecuación a Derecho y al principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 171.Uno.5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (la “LIVA”).

Dicho Auto nos remite necesariamente a las sentencias dictadas en el año 2023 por la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo<sup>1</sup>, en las que se resolvió, en relación con el artículo 171.Uno.4º de la LIVA, que el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea opera como un límite a la imposición de sanciones en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”).

Con carácter previo a adentrarnos en el análisis de este caso concreto, conviene destacar la relevancia práctica que, a nuestro juicio, tiene el criterio

---

<sup>1</sup> Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 25 de julio del 2023 (rec. núm. 5234/2021) y de 26 de julio del 2023 (rec. núm. 8620/2021).

jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo, el cual consideramos extrapolable a otros procedimientos tributarios en materia sancionadora, ya sea en conexión con el IVA o incluso con otros tributos, en los que el contribuyente puede hacer uso de esta jurisprudencia como herramienta en defensa de sus intereses, argumentando que la aplicación del Derecho de la Unión Europea prima sobre lo dispuesto en la norma doméstica y que, en materia sancionadora, siempre debe haber proporción entre la infracción cometida, el “perjuicio” causado y la sanción impuesta.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de julio del 2023 (rec. núm. 5234/2021) se pronuncia sobre un caso en el que el contribuyente no había declarado la compraventa de un inmueble, operación sujeta pero exenta de IVA a la que resultaba de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo. La inspección tributaria consideró que se había cometido la infracción tipificada en el artículo 170.Dos.4º de la LIVA, consistente en la no consignación en la autoliquidación de las cantidades de las que el contribuyente era sujeto pasivo por aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo, motivo por el que se le impuso la sanción prevista en el artículo 171.Uno.4º de la LIVA, consistente en una *multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación*.

El contribuyente recurrió la sanción y, en sede contencioso-administrativa, la Audiencia Nacional dictó sentencia<sup>2</sup> estimatoria de sus pretensiones, con fundamento en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, anulando la sanción.

La referida sentencia fue a su vez recurrida por la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo, sobre la base de los siguientes argumentos: (i) es el legislador quien determina la proporcionalidad; (ii) la inspección tributaria sancionó al contribuyente aplicando la literalidad de la norma, que no ofrece margen; (iii) las sanciones de IVA no están armonizadas a nivel de la Unión Europea, por ser competencia exclusiva de los Estados Miembros; y (iv) la única alternativa para inaplicar la norma, con rango de ley, sería el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Considerando lo anterior, la cuestión concreta que presenta interés casacional objetivo es *determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4º LIVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA 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, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad*.

Pues bien, en relación con lo anterior, el Tribunal Supremo razona lo siguiente:

- a) El hecho cierto de que el régimen sancionador en materia de IVA no esté armonizado, no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión Europea, debiendo acomodarse en todo caso al principio de propor-

<sup>2</sup> Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 12 de mayo del 2021 (rec. núm. 206/2020).

cionalidad, presente, entre otros, en el artículo 49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

- b) El caso planteado es prácticamente idéntico al Caso Farkas (Asunto C-564/15): la sanción se ha impuesto por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota de 0 euros. Por lo tanto, el criterio esgrimido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en dicho caso, es trasladable al que ahora nos ocupa: la sanción es desproporcionada, en la medida en que no se ha causado ningún perjuicio ni pérdida de ingresos para la Administración tributaria, y, además, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude.

Por razón del principio de primacía, *el Derecho de la Unión Europea se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar este inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado (...).*

- c) En observancia del principio del acto claro o aclarado, una norma que va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, conculca el principio de proporcionalidad. Lo anterior, permite inaplicar dicha norma –en este caso el artículo 171.Uno.4º de la 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, en un contexto de ausencia de perjuicio económico y de toda idea de fraude fiscal.

### **La observancia del principio de proporcionalidad permite inaplicar una norma o anular una sanción**

- d) Finalmente, no es tampoco necesario plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez depende el fallo sea contraria a la Constitución, bien cuando, aun apreciando tales dudas, considere que la misma norma es contraria al Derecho de la Unión Europea (en cuyo caso, lo procedente es plantear primero cuestión prejudicial, o, directamente, inaplicar la norma, tomando en consideración la doctrina del acto claro o aclarado).

En conclusión, en virtud de la doctrina del Tribunal Supremo, un órgano jurisdiccional puede anular una sanción si se aprecia una vulneración del principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea, y ello aunque implique dejar de aplicar una norma nacional.

En GA\_P hemos invocado este criterio del Tribunal Supremo en asuntos cuya dirección letrada nos ha sido encomendada y, en nuestra opinión, en línea con lo indicado al inicio de esta publicación, podría ser de gran utilidad práctica para la argumentación del contribuyente en procedimientos tributarios en materia sancionadora. En este sentido, entendemos que no cabe duda de que podría aplicar a otras sanciones en materia de IVA, como

por ejemplo la prevista para la infracción tipificada en el artículo 200.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, consistente en in-

cumplir con la obligación formal de llevar los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el *Suministro Inmediato de Información*. En este supuesto concreto, la sanción prevista en el apartado 3 del citado precepto, consiste en una multa pecuniaria fija equivalente al 1 por ciento de

la cifra de negocios del infractor, lo que, a nuestro entender, siguiendo la línea jurisprudencial marcada por el Tribunal Supremo, también debería ser considerado como contrario al principio de proporcionalidad.

Además de lo anterior, a nuestro juicio, este criterio jurisprudencial también podría ser de aplicación en conexión con sanciones que afecten a otros tributos, entre otros motivos, a la luz de lo indicado por el propio Tribunal Supremo en el referido Auto de 12 de febrero de 2024, procedimiento en el que deberá pronunciarse sobre la adecuación a Derecho

y al principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 171.Uno.5º de la Ley del IVA, que se define en términos muy parecidos a la sanción objeto de análisis en las sentencias del año pasado. En el referido Auto, el Tribunal Supremo no

solo señala que *exigencias de unidad de doctrina aconsejan mantener el criterio interpretativo que en estas sentencias se adopta, sino que también indica, y esto consideramos puede tener un relevante alcance, que las cuestiones que presenta este recurso tienen una evidente proyección de generalidad, pues trascienden del conflicto concreto que se sitúa en el origen de esta litis y los criterios que se fijan para su resolución podrán ser de aplicación a supuestos con identidad de razón (...).*

## **Este criterio jurisprudencial podría extrapolarse a otros supuestos de sanciones tributarias**

Por lo tanto, habrá que atender al criterio de este futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo, ya que no solo podría reforzar la doctrina jurisprudencial

definida en las sentencias de julio del 2023 para el régimen sancionador del IVA, sino que incluso podría extenderlo de manera expresa a otros ámbitos, aportando con ello mayor seguridad jurídica para el contribuyente.