

# El Tribunal Supremo reitera su criterio sobre la aplicación del principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como límite a la imposición de sanciones tributarias

Analizamos un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo en el que reitera su criterio jurisprudencial en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede anular una sanción si se aprecia una vulneración del principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea, incluso aunque ello suponga la inaplicación de una norma nacional.

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de GA\_P

**A** comienzos de este año, en nuestra publicación de *Litigación Tributaria* número 4, analizábamos el criterio jurisprudencial sentado por el Tribunal Supremo en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea como límite a la imposición de sanciones tributarias en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En fecha reciente ha sido publicada una nueva sentencia del Tribunal Supremo en la que reitera su criterio, el cual consi-

deramos oportuno recordar dada su relevancia y utilidad práctica para los contribuyentes en la defensa de sus intereses.

El 12 de febrero del 2024 se publicaba un auto del Tribunal Supremo en virtud del cual se admitía a trámite un nuevo recurso de casación en el que se planteaba la posible vulneración del principio de proporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 171.uno.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), toda vez que

aquella se cuantifica de manera objetiva sin posibilidad de ponderar la inexistencia de un perjuicio económico para modularla. En concreto, la cuestión con interés casacional que se planteaba se refería a la posibilidad de que un órgano jurisdiccional pudiera anular la referida sanción con fundamento en que ésta estaría vulnerando el principio de proporcionalidad, dada su cuantificación objetiva que no permite graduación alguna, y ello sin necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

El referido recurso fue resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el pasado 31 de octubre del 2024, fecha en la que dictó su Sentencia núm. 1751/2024 (rec. cas. núm. 7826/2022). En concreto, la controversia tiene su origen en unas actuaciones de comprobación e investigación en las que se constató que el contribuyente no había presentado varias autoliquidaciones sobre operaciones asimiladas a las importaciones (modelo 380). Si bien de dicho procedimiento no resultó ninguna regularización con importe a ingresar, en paralelo tuvo lugar un procedimiento sancionador que resultó en la imposición de la sanción prevista en el artículo 171.uno.5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 170.dos.5.º de la misma ley, calificada de grave por la propia norma.

La referida sanción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 10 % de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas (o consignadas incorrectamente o de forma incompleta). En la prácti-

ca, se impuso a la recurrente una sanción que superaba el importe de cien mil euros, a pesar de que el procedimiento de comprobación había concluido sin ninguna regularización con impacto económico, de que la misma información había sido aportada a la Administración tributaria a través de otras declaraciones y de que, en el curso del referido procedimiento administrativo, se había probado la ausencia de ánimo fraudulento o de ocultación maliciosa en la actuación del recurrente.

Pues bien, para la resolución de la cuestión planteada, el Tribunal Supremo recuerda que, en sus recientes sentencias de 25 y 26 de julio del 2023<sup>1</sup>, había resuelto asuntos similares, por lo que se remite a aquéllas y, en atención al principio de igualdad en la aplicación de la ley, así como al principio de seguridad jurídica, reproduce gran parte de las consideraciones que en ellas se hicieron, entre las que podemos destacar las siguientes:

- 1) Que, el hecho de que el régimen sancionador en materia del impuesto sobre el valor añadido no se encuentre armonizado no implica que el legislador nacional tenga plena facultad para legislar sin tomar en consideración el Derecho de la Unión Europea, del que forma parte el **principio de proporcionalidad**, que debe ser respetado (y que se encuentra presente, entre otros, en el artículo 49.3 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea):

En este caso, la vulneración del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción fija que, realmente, se impone

---

<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).

como consecuencia de una cuota inexistente o no relevante, de tal modo que no existe riesgo recaudatorio y se impone al margen de toda idea de fraude fiscal, por lo que su imposición va más allá de proteger tales intereses públicos.

- 2) Que, en virtud del *principio de primacía* del Derecho de la Unión Europea, éste «se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar éste inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado».
- 3) Que, en conexión con el *principio del acto claro o aclarado*, es necesario traer a cola-

## La conculcación del principio de proporcionalidad del Derecho de la UE permite inaplicar una norma nacional

ción el caso *Farkas* (as. C-564/15), que guarda una relevante identidad con el ahora planteado: se impone una sanción por la omisión de un requisito formal o puramente procedimental que no causa ningún perjuicio a la Administración tributaria y cuya comprobación resulta en una regularización sin impacto económico alguno.

Por ello, el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el referido caso es trasladable al que ahora nos ocupa: la sanción es desproporcionada, en la medida en que no se ha causado perjuicio alguno ni pérdida de ingresos para la Administración tributaria, y, además, se caracteriza por la

inexistencia de indicios de fraude. Recordemos, en este sentido, que en el caso resuelto en la sentencia de 31 de octubre del 2024 del Tribunal Supremo, pese a que el contribuyente no había presentado algunas autoliquidaciones (modelo 380), la información que en ellas se hubiera declarado se contenía en otras autoliquidaciones que sí se habían presentado (por ejemplo, en los modelos 303, 349 y 548), lo que evidenciaba que no había ánimo de ocultación maliciosa ni de fraude.

Considerando lo anterior, concluye el Tribunal Supremo que la imposición de sanciones más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal conculca el principio de proporcionalidad, lo que permite, en un contexto de ausencia de perjuicio económico y de fraude fiscal, inaplicar una norma —en este caso, el artículo 171.uno.5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido— en la medida en que cuantifica la sanción atendiendo a parámetros fijos sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción.

Asimismo, en lo que respecta al argumento sostenido por el abogado del Estado de que, en su caso, lo que se debería hacer es plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo considera que no es necesario en los casos en que el juzgado o tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo sea contraria a la Constitución o cuando, apreciándolas, considere que dicha norma es contraria al Derecho de la Unión Europea, ya que, en tal caso, lo procedente sería plantear una

cuestión prejudicial (o, directamente, inaplicar la norma, en virtud de la doctrina del acto claro o aclarado).

En conclusión: el Tribunal Supremo, en su sentencia de 31 de octubre del 2024, reitera su criterio jurisprudencial en virtud del cual un órgano jurisdiccional puede anular una sanción si se aprecia una vulneración del principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión Europea, incluso aunque ello suponga la inaplicación de una norma nacional.

Además, a nuestro juicio, como ya indicábamos en anteriores publicaciones, este criterio se podría extender no sólo a otras sanciones por infracciones tributarias conectadas con el impuesto sobre el valor añadido —como podría ser, por ejemplo, la correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 200.1c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributa-

ria—, sino también a sanciones relacionadas con otros tributos. Lo anterior, más si cabe, si tenemos en cuenta que el Tribunal Supremo, en el referido Auto de 12 de febrero del 2024 de admisión del recurso de casación, indicaba 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...».

La reiteración de criterio llevada a cabo por el Tribunal Supremo en este reciente pronunciamiento aporta una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y se presenta ante éstos como una relevante herramienta en su argumentación en los casos en los que se les impongan, de manera automática, sanciones objetivas que no admitan graduación alguna.