

El principio de proporcionalidad como cauce para anular infracciones tributarias por parte de los órganos jurisdiccionales

Análisis de las **SSTS de 25 de julio, rec. núm. 5234/2021,**
y **26 de julio de 2023, rec. núm. 8620/2021**

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho.

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

ana.prosperalmagro@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

Extracto

El objeto de este comentario se centra en las Sentencias 1093/2023, de 25 de julio (rec. núm. 5234/2021 –NFJ090696–), y 3509/2023, de 26 de julio (rec. núm. 8620/2021 –NFJ090580–), por medio de las cuales el Tribunal Supremo desestima los recursos de casación interpuestos por la Administración general del Estado y establece como doctrina casacional que un órgano jurisdiccional puede anular un acto sancionador y, en consecuencia, inaplicar la norma legal que la determina, cuando aprecie que la ley sancionadora nacional vulnera el principio de proporcionalidad que establece el derecho de la Unión Europea. En concreto, en los casos analizados, el Alto Tribunal dictaminó que la sanción prevista en el artículo 171.uno.4.º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) conculca el referido principio de proporcionalidad, en tanto que la misma prevé, en los supuestos de concurrencia de la conducta tipificada en el artículo 170.dos.4.º de la LIVA, la imposición de una sanción consistente en un porcentaje fijo del 10 % de la cuota dejada de consignar en la correspondiente autoliquidación, sin que exista posibilidad alguna de modulación de la misma, teniendo en cuenta que en su comisión ni ha existido perjuicio económico para la Hacienda pública ni se ha facilitado o propiciado la comisión de un fraude fiscal.

Publicado: 05-01-2024

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2024). El principio de proporcionalidad como cauce para anular infracciones tributarias por parte de los órganos jurisdiccionales. (Análisis de las SSTS de 25 de julio, rec. núm. 5234/2021, y 26 de julio de 2023, rec. núm. 8620/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 490, 139-150. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20137>

1. Supuesto de hecho

Los hechos sobre los que versan las sentencias del Tribunal Supremo (TS) objeto del presente comentario se remontan a los acuerdos sancionadores emitidos, respectivamente, por las Dependencias Regionales de Inspección Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid y en Barcelona por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 170.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido¹ (LIVA).

En concreto, en ambos supuestos, los obligados tributarios no consignaron en las autoliquidaciones correspondientes las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido y las cuotas del IVA soportado que resultaron de sendas operaciones inmobiliarias consistentes en la adquisición de ciertos locales en las que, tratándose de operaciones sujetas y no exentas del impuesto –por renuncia a la exención en los términos del art. 20.dos de la LIVA–, se produjo la inversión del sujeto pasivo ex artículo 84.uno.2.º e) de la LIVA.

En concreto, las sanciones impuestas tenían su basamento en el artículo 171.uno.4.º de la LIVA, en virtud del cual:

¹ Conforme al referido artículo:

Dos. Constituirán infracciones tributarias:

[...]

4.º 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 conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 *quinque* de esta ley.

Uno. Las infracciones contenidas en el apartado dos del artículo anterior serán graves y se sancionarán con arreglo a las normas siguientes:

[...]

4.º Las establecidas en el ordinal 4.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 % de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Así pues, atendiendo a los hechos, las sanciones impuestas alcanzaron unos importes, respectivamente, de 1.848.000 euros y de 65.919 euros.

Los acuerdos sancionadores, confirmados en la vía económico-administrativa tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Central como por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, fueron posteriormente recurridos de forma respectiva ante la Audiencia Nacional (Sentencia de 12 de mayo de 2021, rec. núm. 206/2020 –NFJ083237–) y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sentencia de 21 de septiembre de 2021, rec. núm. 1754/2020 –NFJ091280–). En ambos casos, los órganos jurisdiccionales determinaron la anulación de los acuerdos sancionadores por vulneración del principio de proporcionalidad.

Las anteriores sentencias, por su parte, fueron posteriormente recurridas en casación por la Abogacía General del Estado ante el TS, siendo la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.dos.4.ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.uno.4.º 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, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

2. Doctrina del tribunal

El Alto Tribunal, por medio de estas dos sentencias, ha fijado en su fundamento de derecho (FD) 8.º la siguiente doctrina casacional:

1) 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.ª 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.

2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del derecho de la Unión –art. 267 TFUE–, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las Sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.

3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados –art. 35 LOTC–; bien cuando, 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 –a raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta sala y que fueron inadmitidas, 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 de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, 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.

3. Comentario crítico

Las sentencias analizadas por medio de este comentario se centran en una cuestión ampliamente debatida como es precisamente la ligazón que debe existir entre las sanciones tributarias impuestas y el principio de proporcionalidad. En efecto, resulta indubitado que, para poder imponer una determinada sanción ante la comisión de un ilícito tributario, no es suficiente con «culpar» a su autor tras apreciarse la concurrencia en el mismo del elemento subjetivo del injusto, sino que igualmente resulta necesario que la gravedad de la pena

impuesta resulte proporcionada al hecho cometido. De esta forma, la conjugación de los principios de culpabilidad y de proporcionalidad nos conducen a afirmar, de una parte, que no se puede imponer sanción alguna donde no hay culpa y, de otra parte, que la sanción impuesta debe siempre moldearse al grado de culpabilidad desplegado.

Ahora bien, a diferencia de las penas de prisión y las penas de multa previstas en el Código Penal, donde el juez, partiendo de una horquilla o de la capacidad económica del reo, determina su duración y/o cuantía, en las sanciones tributarias es la ley la que directamente establece su fórmula de cálculo para que, una vez acreditada la culpabilidad del obligado tributario, se determine la sanción que se debe imponer, pudiéndose esta posteriormente graduar y/o reducir por los actuarios del procedimiento administrativo sancionador solamente si concurren algunos de los criterios previstos en los artículos 187 y 188 de la Ley general tributaria (LGT), entre los cuales, resta indicar, no se encuentra previsto el principio de proporcionalidad. En definitiva, los funcionarios de Hacienda, en cuanto meros agentes aplicadores del derecho, no pueden graduar las sanciones que se imponen en función del principio de proporcionalidad y, muchos menos, exonerar a un contribuyente de estas sin quebrar, entre medias, el principio de igualdad. De tal forma que aquellos se encuentran constreñidos por los términos previstos en la ley, debiéndose creer que las sanciones que se imponen ya cumplen con los parámetros de proporcionalidad que le corresponde salvaguardar al legislador nacional a la hora de redactar sus leyes.

Pues bien, en los casos analizados por el TS, las sanciones establecidas derivaban de ciertos incumplimientos formales –por tanto, sin perjuicio económico para la Hacienda pública y sin que los mismos facilitasen en la cadena de suministro la comisión de un fraude fiscal– relativos a las declaraciones del IVA. Ahora bien, a diferencia de los principales aspectos de este tributo que se encuentran, en diferente medida, armonizados en la Unión Europea (UE), las directivas del IVA no prevén unas normas sancionadoras que sirvan de parámetro u horquilla para que los legisladores nacionales de los distintos Estados miembros las incorporen a sus ordenamientos jurídicos tributarios. De tal forma que los Estados son totalmente libres para establecer en este ámbito las sanciones que consideren adecuadas, siempre y cuando los mismos respeten en su redacción el derecho de la UE y sus distintos principios generales, entre los que se encuentra, indudablemente, el principio de proporcionalidad de la pena².

Consecuencia de lo anterior son las distintas normas sancionadoras que han sido promulgadas en este ámbito por los Estados miembros y que han propiciado diversos pronunciamientos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con su adecuación al principio de proporcionalidad. Precisamente, dos de estas sentencias son traídas a colación por nuestro TS para sustentar su doctrina casacional, de ahí que resulte necesario en este análisis una somera remisión a las mismas:

² Sobre este tema, véase Miguel de Canuto (2020).

- La primera de las resoluciones aludidas es la STJUE de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15, Farkas –NFJ066662–), donde se analiza la normativa sancionadora húngara en virtud de la cual se preveía una multa del 50 % del importe de la cuota teórica del IVA que estaba obligado a abonar un contribuyente por falta de declaración de una operación en la que medió la figura de la inversión del sujeto pasivo, aun cuando, por efecto del referido régimen tributario, no existió pérdida alguna de ingresos para la Administración tributaria húngara, en tanto que el mismo contribuyente tampoco consignó en dicha declaración la cuota del IVA soportada a la que tenía derecho a deducirse íntegramente. Como se puede apreciar, la similitud con la normativa sancionadora española es evidente, pues, en ambos casos, se sanciona la omisión de un requisito formal en una declaración sin que exista perjuicio económico alguno. Si bien, mientras que la norma tributaria húngara fijó el porcentaje de la sanción en un 50 % de la cuota teórica del IVA, la norma tributaria española lo fijó en un 10 %. Pues bien, en el caso analizado referido a la normativa tributaria húngara, el TJUE dictaminó que:

El principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales y no existen indicios de fraude fiscal, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

- La segunda de las resoluciones aludidas es la STJUE de 15 de abril de 2021 (asunto C-935/19, Grupo Warzywna –NFJ081593–), en la cual se cuestionó la adecuación al principio de proporcionalidad de una sanción interpuesta *ipso facto* por la Administración tributaria polaca ante la deducción improcedente por parte de un contribuyente de una cuota del IVA repercutida por error, en tanto que la operación, en vez de estar sujeta, se encontraba exenta del impuesto. En el caso analizado, la sanción que se pretendía imponer correspondía al 20 % del importe de la sobrevaloración correspondiente al montante de la devolución del IVA indebidamente reclamado y dicha sanción, además, se imponía de forma automática, esto es, al margen de si se apreciaba, o no, en el obligado tributario el elemento subjetivo del injusto, a saber, dolo o culpa. Como se puede apreciar, aquí la similitud con la normativa tributaria española solamente descansa en el hecho de que se trata de una sanción impuesta sin que exista de por medio pérdida alguna de ingresos fiscales para los Estados, pero difiere enormemente en el hecho de que en el sistema tributario sancionador español la imposición de cualquier sanción requiere siempre la apreciación en la conducta del obligado tributario del elemento subjetivo del injusto, ya sea en forma de dolo o de culpa, prohibiéndose

pues, a diferencia del ordenamiento jurídico polaco, el automatismo sancionador mediante la imposición de sanciones de carácter objetivo. De esta forma, atendiendo a los hechos analizados, el TJUE dictaminó en relación con la normativa tributaria polaca que:

El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución del IVA indebidamente reclamada, en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias.

De esta forma, partiendo de los anteriores pronunciamientos, nuestro Alto Tribunal considera que de estas dos sentencias del TJUE se extrae una interpretación que, a su vez, sustentaría el principio del «acto claro o aclarado»³, a saber, 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, razón por la cual ello determina en nuestro ordenamiento jurídico la inaplicación de la sanción prevista en el artículo 171.uno.4.º de la LIVA, en tanto que la misma cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la existencia, o no, de perjuicio económico.

Así pues, considerando clara la interpretación del TJUE y, a mayor abundamiento, la «similitud» de los hechos analizados, el TS concluye, además, que no procede plantear cuestión prejudicial ante el TJUE. Pero, es más, pues tampoco cabría plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el propio Tribunal Constitucional (TC), pues, una vez acreditada la contravención de la norma tributaria española al derecho de la UE, «la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera este ordenamiento haría totalmente inviable –o innecesario,

³ Conforme a la doctrina del «acto claro o aclarado» establecida, desde la STJUE de 6 de octubre de 1982 (asunto C-283/81, Cilfit –NFJ091251–), por la jurisprudencia del TJUE, un juez nacional de un Estado miembro puede quedar dispensado de la obligación de interponer cuestión prejudicial ante el TJUE cuando se hubiera comprobado que la cuestión debatida no es pertinente o que la norma del derecho de la UE de que se trata ya hubiera sido objeto de interpretación por el TJUE o que la correcta aplicación del derecho de la UE se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna.

si se prefiere– el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso».

Al respecto, no obstante, resulta oportuno realizar una serie de consideraciones:

- 1) En primer lugar, y como ya hemos resaltado, esta parte no considera de ningún modo que los hechos analizados por el TS sean idénticos a los tratados en sus sentencias por el TJUE. Resulta evidente, además, que las diferencias entre unos y otros hechos son clamorosas: así, mientras que, en el primer caso, el porcentaje de las sanciones que se debían imponer era sustancialmente diferente, a saber, del 50 % en el supuesto de la normativa tributaria húngara y del 10 % en el supuesto de la normativa tributaria española, en el segundo caso, el automatismo de la sanción impuesta por las autoridades tributarias polacas al margen de la existencia de un juicio ponderativo de la culpabilidad del obligado tributario también fundamentaría la distinción a la que estamos aludiendo. Por tanto, a nuestro modo de ver, no debió resultar aplicable en el caso de autos la doctrina del «acto claro o aclarado» y, por ello, el TS debió inexcusablemente interponer la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE⁴.
- 2) En segundo lugar, resulta igualmente llamativo que el Alto Tribunal, pese a la aplicación de la doctrina del «acto claro o aclarado», no haya interpuesto cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. En efecto, aun cuando el TJUE haya dictaminado que en los supuestos analizados las sanciones impuestas por las autoridades tributarias húngaras y polacas conculcaban el principio de proporcionalidad, no obstante, acto seguido enfatizaba que ello era una cuestión que, en su caso, correspondía verificar al órgano jurisdiccional nacional competente. Trasladado ello al supuesto español, conllevaría que, en tanto que la proporcionalidad de la sanción del artículo 171.uno.4.º de la LIVA ha sido medida y establecida por el legislador nacional a la hora de establecer su fórmula de cálculo plasmada en la propia ley, el único órgano jurisdiccional nacional que ostentaría capacidad para, en su caso, expulsar su contenido del ordenamiento jurídico sería el TC.

Repárese, además, en que con anterioridad a este pronunciamiento el TC, por medio de su Sentencia 74/2022, de 14 de junio (NCJ066172), dictada, además, como consecuencia de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el propio TS por medio de su Auto de 25 de febrero de 2021 (rec. núm. 1481/2019 –NFJ081204–), consagró la adecuación respecto al principio de proporcionalidad

⁴ Recordemos que no sería la primera vez que nuestro TS sería reprendido por el TJUE por no haber planteado la correspondiente cuestión prejudicial y haber optado, en su caso, por interpretar de forma unilateral un precepto de la LIVA. Véase en este sentido la STJUE de 12 de noviembre de 2009 (asunto C-154/08 –NFJ035917–) sobre la sujeción al IVA de los servicios prestados por los registradores de la propiedad a las comunidades autónomas en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora.

de la infracción prevista en el artículo 203.6 b) de la LGT⁵. En concreto, en el caso analizado se enjuiciaba la desproporción de la sanción impuesta –que alcanzó el máximo previsto, esto es, 600.000 €– en consideración con la cantidad dejada de ingresar, que oscilaba en torno a los 220.000 euros. Pues bien, en dicho supuesto, el TC dictaminó que:

El art. 203.6 b) 1 LGT tiene suficientemente en cuenta, en su propia configuración legal, las circunstancias que el legislador –de un modo que no cabe tachar de irrazonable ni arbitrario– ha considerado relevantes para la cuantificación de la sanción, entre las que se encuentran la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias. Más aún, el precepto deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción a la específica conducta del sujeto infractor, según se ha razonado ya. Y, como resulta incontrovertido, corresponde al aplicador de la norma valorar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo infractor, lo cual puede determinar la aplicabilidad de un tipo infractor u otro, o bien la ausencia de responsabilidad, en su caso. [...] Cuestión distinta es que, en su aplicación a casos concretos, tal margen pueda devenir indisponible para el aplicador de la norma debido a la conducta del propio sujeto infractor o por razones procesales. Así puede ocurrir, por ejemplo, si el infractor no procede al cumplimiento tardío que hubiera permitido reducir la sanción a la mitad, o si se conforma con la resolución que declara la existencia de responsabilidad y se limita a recurrir la cuantía de la multa⁶.

⁵ El referido precepto es el encargado de tipificar como infracción tributaria las conductas de los obligados tributarios que impliquen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. En concreto, conforme a su apartado 6.º, cuando determinadas conductas constitutivas de dicha infracción se producen en el curso de un procedimiento de inspección por parte de personas o entidades que, además, ejerzan actividades económicas, las mismas serán sancionadas con:

multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Un comentario acerca de esta sentencia lo encontramos en García Moreno (2022).

⁶ Destaca igualmente de esta sentencia el FD 3.º, donde el TC señala que:

En aplicación de esta doctrina hemos descartado ya que varias disposiciones sancionadoras previstas en la legislación tributaria vulneren el principio de proporcionalidad. Así, en la STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 6, consideramos que el recargo del 50 % de la deuda tributaria, previsto en el inciso primero del párrafo primero del art. 61.2 de la entonces vigente LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 18/1991, de 6 de junio, revestía carácter sancionador, pero concluimos que tal sanción no vulneraba las garantías derivadas del art. 25.1 CE. En la STC 291/2000, de 30 de noviembre, indicamos que tampoco era contrario al art. 25.1 CE el recargo de carácter sancionador del 100 % de la deuda tributaria que establecía el párrafo segundo del

En definitiva, por medio de esta sentencia, el TC consideró que la sanción que se debía imponer, consistente la misma en un porcentaje de la cifra de negocios del sujeto infractor, era una sanción proporcional. Obsérvese, además, que el referido tribunal ni siquiera planteó la posibilidad de que los actuarios pudieran, atendiendo a las circunstancias, elegir el importe de la sanción dentro de su límite máximo y mínimo configurado por el legislador, sino que, directamente estableció que el resultado que se obtenía de la fórmula de cálculo prevista por la ley ya era suficiente para considerar salvaguardado el principio de proporcionalidad.

De hecho, resulta llamativo que, con anterioridad a la publicación de esta sentencia por parte del TC, el TS ya se había pronunciado por medio de su Sentencia de 8 de marzo de 2022 (rec. núm. 873/2019 –NFJ085638–) acerca de la proporcionalidad de la sanción prevista en el artículo 203.5 c) de la LGT⁷. En concreto, el referido precepto, muy parecido al enjuiciado por el TC, igualmente prevé una infracción tributaria específica por falta del deber de aportación de determinada documentación por parte de personas o entidades que realicen actividades económicas, del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley. De tal forma que, llegados hasta un tercer incumplimiento de cualquiera de los deberes anteriores, la norma prevé una sanción específica que consistirá en:

Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros.

Como se puede apreciar, el método de cálculo de la sanción es exactamente el mismo que el enjuiciado por el TC en su Sentencia de 74/2022, de 14 de junio (NCJ066172).

Pues bien, en el análisis de la adecuación de dicha sanción al principio de proporcionalidad, el TS consideró que el mencionado precepto, pese a su redacción, sí que dejaría margen de apreciación a los aplicadores de la norma para poder establecer, atendiendo a la conducta y la culpabilidad del sujeto infractor, una sanción dentro de los límites máximo y mínimo que el mismo precepto establece. Y es que, en opinión del Alto Tribunal, si el precepto se interpretara atendiendo a su tenor literal, de tal forma que la norma no permitiese a dichos aplicadores de

art. 61.2 de la entonces vigente LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 18/1991, de 6 de junio. Y en el ATC 20/2015, de 3 de febrero, concluimos que era notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible desproporción de la multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuota dejada de ingresar, prevista en el art. 191.6 LGT, en conexión con los arts. 191.1 y 191.2 LGT.

⁷ Acerca de las sanciones previstas en este precepto, puede verse Falcón y Tella (2019).

la norma ningún margen de apreciación, de tal forma que los mismos estuviesen constreñidos, en todo caso, a aplicar la cifra de negocios como único elemento en consideración para cuantificar la sanción, resultaría pertinente plantear cuestión de inconstitucionalidad por vulneración del principio de proporcionalidad. Pues bien, como ya hemos comentado, el TC, solo unos meses después, se pronunció acerca de la validez de este método de cálculo aceptando el mismo y considerándolo adecuado al principio de proporcionalidad.

A la luz de lo anterior, resulta evidente que el TS, habiendo ya interpretado de forma diferente un precepto prácticamente idéntico al cuestionado solo unos meses después por el TC, no solo debió plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 203.5 c) de la LGT, sino que también, y aunque solo fuera por precaución y mayor garantía constitucional, en relación con el artículo 174.uno.4.º de la LIVA. Y es que, teniendo en cuenta los pronunciamientos del TC, probablemente la interpretación actual de este precepto sería muy distinta a la que ha finalmente ha venido a establecer el TS.

- 3) En tercer lugar, resulta igualmente criticable el hecho de que el TS, después de obviar el planteamiento tanto de una cuestión prejudicial como de una cuestión de inconstitucionalidad, haya dejado al albur de los distintos órganos jurisdiccionales la capacidad para anular, o no, en un determinado supuesto la sanción del artículo 171.uno.4.º de la LIVA cuando considere el mismo que ha existido una vulneración del principio de proporcionalidad. Ahora bien, a este tribunal se le ha olvidado, acto seguido, ofrecer unas pautas mínimas para determinar cuándo dicho principio se consideraría conculcado. Así, por ejemplo, el propio TS parece que da su beneplácito a la infracción del artículo 198 de la LGT que, en los supuestos de omisión de declaración o autoliquidación correspondiente a cualquier otro tributo sin perjuicio económico, prevé una sanción fija de un importe de 200 euros⁸. ¿Quiere ello decir, por tanto, que a partir de ahora cualquier sanción porcentual en la que no exista perjuicio económico y que supere dicho importe ya se va a considerar, *ipso facto*, que vulnera el principio de proporcionalidad? Y es que lo que sí que parece que va en contra de este principio es que precisamente se imponga en estos casos una sanción ya no proporcional, sino fija, totalmente desligada del importe de la operación no declarada.
- 4) Ante este panorama jurisprudencial, que más que esclarecer oscurece la aplicación de las normas sancionadoras tributarias, la Administración tributaria, por

⁸ Conforme a la disposición adicional tercera del Real Decreto 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, en los supuestos de concurrencia entre la infracción específica tipificada en el artículo 170.dos.4.º de la LIVA y las tipificadas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, se declara la preferencia por la aplicación de la primera en cuanto *lex specialis*. De la misma manera, el propio TS también defiende en sus sentencias analizadas por medio de este comentario la especialidad de la infracción del artículo 170.dos.4.º de la LIVA sobre la prevista en el artículo 198 de la LGT.

motivos de prudencia y con el objetivo de salvaguardar el principio de igualdad, se debe abstener, de ahora en adelante, de interponer la infracción prevista en el artículo 170.dos.4.º de la LIVA cuando la conducta del contribuyente no genere un perjuicio económico y, a mayores, la correlativa ocultación de información no haya propiciado, facilitado o posibilitado la comisión de un fraude fiscal en otra fase de la cadena de producción de bienes y servicios. En caso contrario, esto es, si se siguiera sancionando en tales supuestos, entraríamos en un juego peligroso donde correspondería a los aplicadores de la norma dictaminar si, en un caso en concreto, la sanción que se debe imponer, atendiendo a la cuantía y a los hechos acaecidos, resulta proporcional o no. De ahí que resulte necesario, a fin de poder seguir sancionando estas conductas, que el legislador reconfigure la sanción prevista en el artículo 171.uno.4.º de la LIVA pues, aun cuando el artículo no ha sido derogado, la interpretación conferida al mismo por el TS ha provocado *de facto* su inaplicación por parte de la Administración como una única garantía a favor de todos los obligados tributarios.

Referencias bibliográficas

- Falcón y Tella, R. (2019). El principio de proporcionalidad y las sanciones previstas en el art. 203.5 de la Ley general tributaria. *Quincena Fiscal*, 5.
- García Moreno, V. A. (2022). La sanción de 600.000 euros tipificada en el art. 203.6.1 b) LGT no incurre en un patente derroche inútil de coacción: Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio de 2022. *Carta Tributaria*, 89-90.
- Miguel de Canuto, M. (2020). Proporcionalidad de las sanciones en el impuesto sobre el valor añadido. *Quincena Fiscal*, 19.