



Roj: **STS 3586/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3586**

Id Cendoj: **28079130022023100264**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/07/2023**

Nº de Recurso: **5234/2021**

Nº de Resolución: **1093/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1967/2021,**
ATS 10111/2022,
STS 3586/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.093/2023

Fecha de sentencia: 25/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5234/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5234/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1093/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5234/2021**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña María Cruz Reig Gastón, en representación de la mercantil **ENGAGE INVERSIONES 2014, S.L.U.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 12 de mayo de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Engage Inversiones 2014, S.L.U., contra la resolución de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2015, actos que ANULAMOS, por ser contrarios al ordenamiento jurídico. Con expresa imposición de costas a la parte demandada [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Abogado del Estado presentó escrito de preparación de recurso de casación el 23 de junio de 2021.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas el artículo 171.Uno.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), así como la jurisprudencia de este Tribunal Supremo sobre la competencia exclusiva del legislador para tipificar la infracción y determinar la sanción aplicable con observancia del principio de proporcionalidad; así como la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 28 de junio de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado ha comparecido como recurrente el 20 de julio de 2021; y la procuradora Sra. Reig Gastón, en la citada representación, como recurrido, lo ha hecho el 7 de septiembre de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de junio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período 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.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 sobre este último precepto [...]"

2. El Abogado del Estado, interpuso recurso de casación en escrito de 16 de septiembre de 2022, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo (el recurso de casación) case la sentencia recurrida, fijando como doctrina jurisprudencial, que:



- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período 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.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, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad -ex artículo 35 de la LOTC - sobre este último precepto, ante el Tribunal Constitucional.

- y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada [...]."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora Sra. Reig Gastón, en nombre de Engage Inversiones 2014, S.L.U, presentó escrito el 10 de noviembre de 2022, en que solicita:

"[...] la repuesta a la cuestión planteada por el Auto de admisión debe ser que, para anular una sanción impuesta en virtud del artículo 171.Uno.4ª LIVA, el órgano judicial, si considera que la aplicación de dicho precepto en el caso enjuiciado vulnera el principio de proporcionalidad consagrado en el derecho de la UE e interpretado para casos sustancialmente idénticos por el TJUE, puede, atendiendo a la primacía del derecho de la UE, inaplicar en el marco de ese procedimiento aquel precepto sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de julio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA -consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período 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.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 sobre este último precepto.

SEGUNDO.- La controversia suscitada en el proceso y los hechos en que se fundamenta, en tanto relevantes para decidir la casación.

El fundamento jurídico segundo del auto de admisión identifica el problema suscitado y recoge los hechos más relevantes (que se extractan):

"[...] SEGUNDO. Objeto del presente recurso de casación.

El debate suscitado en el presente litigio versa, en esencia, sobre la cuestión relativa a si los Tribunales de Justicia pueden anular una sanción con fundamento en la vulneración del *principio de proporcionalidad* cuando el precepto legal determinara su cuantía con arreglo a un porcentaje fijo, tal y como hace el artículo 171.Uno.4º LIVA, que sanciona la conducta consistente en no consignar en la autoliquidación las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a tales operaciones.

A fin de dar respuesta a esta cuestión habrá de interrogarse, también, sobre las potestades del aplicador del derecho en orden a la salvaguarda del principio de proporcionalidad, y sobre *si es necesario el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad* con carácter previo a la inaplicación del precepto que contempla la sanción recurrida, de forma que solo resulte posible desatender lo preceptuado en la ley si es declarada inconstitucional ...

... TERCERO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:



1º. Actuaciones inspectoras y sancionadoras.

Con motivo de la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de la entidad hoy recurrida, correspondiente al ejercicio 2015, el 1 de septiembre de 2016 se formuló acta de conformidad, A01 nº NUM000, de la que resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros. El objeto de esta regularización fue la compra de un edificio situado en Madrid, PASEO000 número NUM001, por un precio de 88 millones de euros, operación sujeta y exenta de IVA, que no se declaró sino hasta después del comienzo de la inspección. No hay controversia en que se trataba de una operación en la que se *producía una inversión del sujeto pasivo por mor de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.e) LIVA*, que el contribuyente no hubo declarado, sin perjuicio de que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En la misma fecha -1 de septiembre de 2016- del acta se notificó a la entidad el inicio de un expediente sancionador, que culminó con un acuerdo que apreció la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º LIVA, sancionada en aplicación del artículo 171.Uno.4º de la misma ley.

2º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Deducida reclamación económico administrativa, se desestimó en resolución de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Central.

3º. Interposición de recurso contencioso-administrativo y resolución judicial impugnada.

Frente a la resolución del TEAC se dedujo recurso ante la Audiencia Nacional, Sección Quinta, que dictó sentencia estimatoria.

Interesa destacar -afirma el auto de admisión- la *ratio decidendi* de la sentencia, contenida en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto, en los que, con expresa cita de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), en las que se dan pautas para apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, se señala, en relación con la concreta sanción impuesta en el caso objeto de la litis, lo siguiente (se añade a la cita el F.J. tercero)...".

TERCERO.- Los fundamentos esenciales de la sentencia impugnada.

El fundamento tercero de la sentencia de la Audiencia Nacional que aquí se recurre expone los razonamientos conducentes al fallo estimatorio del recurso jurisdiccional de instancia, con fundamento en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que se transcribe y comenta (los resaltes tipográficos son de esta sentencia):

"[...] **TERCERO.-** La siguiente cuestión planteada por la entidad demandante se refiere a la improcedencia de la aplicación de la sanción prevista por el artículo 170.DOS de la Ley del IVA "a los supuestos en los que el destinatario tiene derecho a la deducción plena del tributo, conforme al principio de proporcionalidad que rige el Derecho de la Unión" y que consiste en una multa pecuniaria proporcional fija del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación, sin perjuicio de ulteriores deducciones.

Se trataría, para dicha parte, del castigo de una omisión formal, al tener derecho a la deducción plena del impuesto, infringiéndose el principio de proporcionalidad, ya que la imposición de sanciones **"no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude"**, según resultaría de la jurisprudencia europea. Cabe recordar que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, pues, como se dice en los considerandos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, "La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia" (cuarto considerando).

De ahí la importancia de la interpretación que, sobre cuestiones relacionadas con este impuesto, hace el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En lo que a este asunto interesa, tienen especial relevancia dos sentencias mencionadas por la recurrente, la de 26 de abril de 2017 (**Farkas**, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302) y la de 15 de abril de 2021 (**Grupa Warzywna**, C-935/19, ECLI: EU:C:2021:287):



a) La sentencia Farkas recuerda "que, en aplicación del régimen de *inversión del sujeto pasivo*, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es *deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto*, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria [...]" (apartado 41), si bien " *el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado [...]*" (apartado 47).

Esta misma sentencia se ocupa de aclarar "[...]" si 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 es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una **sanción tributaria del 50 % del importe del IVA** que está obligado a abonar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos y no existen indicios de fraude fiscal" (apartado 58), para lo que advierte de 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 [...]" (apartado 59), de manera que "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 [...]" , dando pautas para apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, pues debe tenerse en cuenta "la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía" (apartado 60).

En el caso examinado por el Tribunal de Justicia, se considera que la "*sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación*" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que "permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa, y que, 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 (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada" (apartado 66).

b) En la reciente sentencia **Grupa Warzywna**, el Tribunal de Justicia se ha ocupado de un supuesto en el que se impuso una sanción en una situación en la que *el error cometido por el obligado tributario no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales*.

Esta sentencia también recuerda que, "con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA [...]" (apartado 25), pero añadiendo igualmente que, "Sin embargo, los Estados miembros están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]" (apartado 26), por lo que "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", reiterando los criterios señalados en la sentencia anterior para apreciar si una es conforme al principio de proporcionalidad (apartado 27).

De ahí que una sanción administrativa que tiene por objeto inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto, pero que puede reducirse en función de las circunstancias del caso concreto, permite, en principio , **asegurar que tal sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar, conforme al artículo 273 de la Directiva del IVA , la correcta recaudación del impuesto** (apartado 31).

En lo que respecta al método para la determinación del importe de la sanción, *no es compatible con el Derecho de la Unión el que "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" (apartado 37, en relación con los apartados 32 a 35)".

CUARTO.- La aplicación al supuesto de autos de los criterios jurisprudenciales expuestos conduce a la conclusión de que la sanción impuesta a la entidad recurrente vulnera el principio de proporcionalidad, por mucho que haya sido objeto de alguna minoración.

En efecto, la propia inspección tributaria reconoció que "en la factura emitida por la entidad vendedora correspondiente a esta operación de compraventa, se recoge como *base imponible 88.000.000 euros y cuota de IVA repercutido de 0 euros (...)*, si bien "en el modelo de declaración-liquidación presentado por el obligado tributario correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2015, *el contribuyente no consigna las cuotas de IVA correspondiente a esta operación* en la que, tal y como se desprende de los hechos desglosados, resulta ser sujeto pasivo por aplicación del artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley de IVA", procediendo la inspección "a regularizar la declaración presentada por el obligado tributario, que debió proceder a la declaración de la cuota de IVA correspondiente a dicha operación de compraventa en el primer trimestre del ejercicio 2015, fecha en la cual se devenga, procediendo a *incrementar el importe del IVA devengado en dicho período en 18.480.000 euros (88.000.000 x 21%), y el importe del IVA deducible en 18.480.000 euros*, estimándose que procede la deducción de dicha cuota al estar en posesión de la factura expedida y al haber registrado en el libro de facturas recibidas dicha operación".

Por tanto, dada la inexistencia de un perjuicio económico para la hacienda pública, la *única justificación de la imposición de la sanción sería la de "prevenir el fraude"*, por cuanto la operación inmobiliaria de referencia supuso una cuota de IVA de 0 euros. Sin embargo, la infracción de la que trae causa la multa no establece ninguna diferencia al respecto, pues el ilícito consiste, según se ha dicho, en " *La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones [...]*" conforme, en el presente caso, al artículo 84.UNO.2º de la Ley del IVA .

Tampoco se permite modular la sanción en atención a las circunstancias concretas, como, significativamente, a la inexistencia de un perjuicio económico, pues la reducción ha obedecido a otras razones diferentes. Como se expuso por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 24 de febrero pasado -recurso 499/2020-, "El criterio de proporcionalidad se fija legalmente, al cuantificar la multa a imponer en el 10 por 100 de la cuota correspondiente (...)".

En conclusión, aun estando plenamente justificado que se puedan reprochar incorrecciones en las autoliquidaciones, incluso cuando ello no tiene consecuencias en la recaudación del impuesto, pues no hay que olvidar la otra finalidad de las medidas correctoras, cual es la de prevenir el fraude, el principio de proporcionalidad se vulnera con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos sin tener en cuenta las circunstancias del caso, como, en el supuesto de autos, la ausencia de perjuicio económico, la existencia de la factura en la que consta la operación y el registro de la propia operación en el libro de facturas recibidas, pese a que no se consignara en la declaración-liquidación, no estándose siquiera ante la inobservancia de obligaciones de contabilidad y, todo ello, sin perjuicio del posible encaje de la conducta de la entidad recurrente en otro tipo infractor.

De lo que, sin necesidad de analizar más cuestiones, se sigue la estimación del recurso contencioso-administrativo y la innecesariedad de plantear una cuestión prejudicial al respecto, pues las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se han comentado y las que en ellas se citan proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...]".

CUARTO.- Tesis esgrimida en el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado.

En síntesis, la base argumental del recurso de casación se sostiene en las siguientes afirmaciones, encaminadas a convencer al Tribunal sobre la incorrección de la sentencia y a reivindicar, en todo caso y como una única solución posible, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre los preceptos sancionadores de la Ley del IVA dejados de aplicar:

a) *La proporcionalidad* la determina el legislador y en los términos en que se definan por éste las infracciones y las sanciones.

b) La Inspección de la AEAT, en el procedimiento de origen, aplicó *literalmente el artículo 171.1º.4 LIVA* , que no ofrece margen alguno en su aplicación, consistente en *multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación*



- c) *Las sanciones de IVA no están armonizadas*, esto es, que no forman parte del ámbito de armonización de tal impuesto.
- d) No cabría otra solución, para inaplicar una norma con rango de ley, que plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional conforme a lo establecido en el art. 35 de la LOTC.
- e) La jurisprudencia de la UE tomada en consideración por la Audiencia Nacional como determinante del fallo remite a la apreciación del juez nacional, pero no reputa desproporcionada la ley nacional.
- f) Invoca nuestra jurisprudencia sobre otras sanciones en materia de IVA, con cita y reproducción parcial de la sentencia de 13 de octubre de 2021 -recurso de casación nº 3691/2020- seguida por las sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020.

Estas sentencias versan sobre las sanciones impuestas por razón de la autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas correspondientes a los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos.

- g) No sería aplicable el art. 198 LGT, como implícitamente parece sugerir, como opción, la sentencia objeto de casación. Dicho precepto castiga las infracciones formales consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico-. La infracción, prevista como leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta en el caso presente, de 1.848.000 € -que es de un 970.200 % más-).

Razona así el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso:

"[...] En la actualidad, dada la especialidad de las infracciones del artículo 170 de la LIVA, éstas prevalecen respecto de las recogidas en la LGT/2003 cuando se refiere a este impuesto, al tiempo que la sanción formal se impone a quien no declara las operaciones, desvinculándose de una posible falta de ingreso que pudiera haberse producido.

Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia da a entender (FD Cuarto penúltimo párrafo) que, ante esta conducta se podría haber aplicado otra sanción, como, por ejemplo, pensamos nosotros, **la del artículo 198 de la LGT/2003**, prevista para las conductas consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y *cuya sanción habría sido sensiblemente inferior. Sin embargo, esta norma es genérica*, frente a la del Artículo 170.Dos 4ª de la LIVA, que resulta más específica y, por ende, aplicable.

Cumplíendose **los dos elementos objetivo y subjetivo** para poder sancionar y siendo la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170 Dos 4ª de la LIVA, su consecuencia sancionadora, la del Artículo 171.4º LIVA, la Audiencia Nacional no puede unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto, la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado, invadiendo las competencias del poder legislativo y conculcando el orden constitucional.

Más allá de la libertad de apreciación del juez de instancia para, según la doctrina del TJUE, desplazar la aplicación de la norma nacional sin plantear, como aquí, cuestión prejudicial, ya que, en su opinión, en este caso, las sentencias del TJUE, que cita y reproduce en lo esencial, "*proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir*" (FD Cuarto in fine) si, en su opinión, *la sanción prevista en el artículo 171. Cuarto de la LIVA es desproporcionada*, debería presentar la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que sea éste como guardián de la Constitución española y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare que dicho artículo es inconstitucional. En este sentido, *la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Audiencia Nacional colisiona con el principio de legalidad y el de tipicidad: la conducta encaja en un tipo infractor que establece la Ley del IVA.*

En las STJUE invocadas por la Audiencia Nacional, antes de emitir su opinión acerca del caso concreto, el TJUE establece, con carácter general, en efecto, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre la proporcionalidad o no de una sanción. De hecho, en la Sentencia de 26 de abril de 2017 en el caso **Farkas**, C-564/15, en los apartados 59 a 61, establece:

"59. Procede recordar 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 (véanse, en este sentido,



las sentencias de 7 de diciembre de 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, apartado 20, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 50).

60. Así pues, **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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).

61. Aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el apartado anterior (sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 39), procede indicar a este órgano jurisdiccional algunos elementos del asunto principal que pueden permitirle determinar si la sanción impuesta al Sr. Juan Pablo con arreglo a las disposiciones de la Ley General Tributaria es conforme al principio de proporcionalidad¹⁰⁰.

Por tanto -enfatisa el Abogado del Estado-, NO hay armonización en materia sancionadora, que es competencia exclusiva de los Estados Miembros y lo que hace el TJUE es dar pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto, que serán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano jurisdiccional.

Pues bien, y esta es la clave del presente recurso, y *sobre el que versa en exclusiva la cuestión de interés casacional admitida*, sin embargo, 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**. Así en la STS de 12 de noviembre de 2009 c. 1398/2004, el Alto Tribunal (FD Sexto, apartado B), con apoyo en la doctrina del Tribunal Constitucional, afirma:

"(...) Como viene señalando el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva "para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo" (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ9; y, 13/1999 de 20 de julio, FJ 23). Y, **en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a los "Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto", conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, "no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito" (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que "una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir", "será imputable al legislador y no al Juez" (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine)".**

La cuestión relativa al principio de proporcionalidad que, *tras la entrada en vigor de la LGT/2003*, debe regir en la cuantificación de las sanciones se puso también de manifiesto en la Sentencia de esa Sala de 11 de diciembre de 2014 r. 2742/2013, cuyo FD Tercero, por remisión a la Sentencia de 22 de septiembre de 2011 c. 4289/2009, reza así:

"[...] Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia "como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción" [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].



Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), "en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada" no ha dejado "a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar" [FD Quinto D) a)] [...]".

Queda, por tanto, bastante claro, en opinión de esta representación legal, en exégesis de la doctrina de esa Sala, que, tras la aprobación de la LGT de 2003, los Tribunales, en nuestro Derecho, *carecen de margen para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria, especialmente, cuando ello suponga la inaplicación del precepto aplicable que establece, como aquí, una sanción muy concreta*, la mínima exigible a la infracción cometida (un porcentaje fijo, el 10% de la cuota correspondiente a las operaciones consignadas en la autoliquidación - artículo 171.Uno.4º LIVA -, sin margen para establecer reducción alguna, en función, por ejemplo, del perjuicio económico, lo que ha llevado a la Sala a la anulación total de la sanción).

Esa conclusión, como parece lógico, debe hacerse extensiva también a las Leyes especiales que, como la LIVA, tipifican infracciones y sobre todo sanciones con un porcentaje fijo y mínimo (en este caso, - insistimos - el 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación), sin margen o abanico cuantitativo alguno para la ponderación o modulación de las mismas por parte de los Tribunales.

Solo 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.

Como ya ha tenido oportunidad de indicar esa Sala en un caso similar al planteado (Sentencia de 13 de octubre de 2021 c. 3691/2020 (FD Sexto.5), seguida por las Sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020), aunque la **ausencia de proporcionalidad en la configuración de las sanciones -administrativas o penales- forma parte de la soberanía del legislador**, no cabe descartar, como concepto, que en la decisión de determinar la pena o sanción a una determinada conducta, pueda eventualmente concurrir una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, siendo la única solución, en nuestro Derecho, para dejar sin efecto la previsión legal, sin margen de apreciación (con independencia, claro está, del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, que la Sala de instancia aquí descarta), el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad - ex artículo 35 de la LO del TC -, no la inaplicación del precepto legal, con anulación total del acto de aplicación normativa o del acto dictado en ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria, como ha hecho la sentencia recurrida.

Así lo ha entendido ya esa Sala, como recoge el Auto de admisión (Razonamiento Jurídico Sexto), cuando ha planteado en fechas recientes una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (auto de 25 de febrero de 2021, recurso de casación 1481/2019, admitido a trámite por providencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 16 de septiembre de 2021 -cuestión de inconstitucionalidad 1643/2021-) en la que se interroga al mismo sobre la conformidad con nuestra Carta Magna del artículo 203.6.b) 1º de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], debido a su eventual oposición a los artículos 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3 de la Constitución Española. Se trata en este caso de un precepto que contempla una sanción que se corresponde con un porcentaje fijo de la cifra de negocio de la empresa y que, según se expone en la citada cuestión, avalaría la decisión de la Sala de instancia (en aquel caso el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada) de confirmar la sanción de ser ajustado a derecho el controvertido precepto, no así si fuera declarado inconstitucional.

A mayor abundamiento, en cuanto a la cita que se hace en el fallo a la doctrina del TJUE, conviene matizar, con respecto a la invocación de la STJUE de 15 de abril de 2021 en el asunto **Grupo Warzywna**, caso C-935/19, como se deduce del apartado 33 de la misma, que el pronunciamiento gira, en ese caso, en torno a la existencia de un error. Este aspecto ya fue analizado por el TEAC porque *en nuestro Derecho, no existe responsabilidad por infracción tributaria cuando la conducta obedece a un error invencible según el artículo 179.2 d) de la LGT*, cosa que no se da en este caso toda vez que, en la propia escritura pública de compra se admitió que la operación, que en principio estaba sujeta y exenta, las partes habían renunciado a la exención, aplicándose la inversión de sujeto pasivo del artículo 84.uno.2º de la LIVA. En el presente caso, como señala el TEAC, *la conducta del obligado es perfectamente sancionable ya que, aunque no haya perjuicio económico ni ventaja fiscal, la correcta liquidación del tributo en este tipo de operaciones, sin perjuicio de su deducción, se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria.*



En todo caso -insistimos- aunque admitamos la habilitación al juez nacional para decidir en estos casos, bajo los parámetros contenidos en la doctrina del TJUE, si la sanción resulta o no desproporcionada, esa apreciación no puede hacerla desconociendo el sistema procesal de cada Estado, sin que, por tanto, puede atribuirse un apoderamiento general a cada juez nacional para dirimir en cada sanción del IVA si se ha respetado ese principio.

La proporcionalidad que cabe aplicar en sentencia ha de moverse, debiendo, por tanto, matizarse, en nuestro sistema, la doctrina del TJUE, dentro de los límites legales fijados, a fin de respetar el principio de legalidad de las penas y sanciones, aquí claramente arrumbado por la decisión anulatoria total de la sanción. La remisión por el TJUE a la aplicación por el juez nacional ha de tener como límite la propia competencia del juez, de manera que, en un sistema como el nuestro, de jurisdicción constitucional retenida, solo el Tribunal Constitucional podría apreciar si las sanciones legalmente establecidas son inconstitucionales por desproporcionadas (así lo ha hecho, en casos muy similares a este, como el relacionado con la inconstitucionalidad del artículo 191.6 LGT/2003, que establece un sanción mínima de multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada por la comisión de una infracción leve en un caso también de sanción por falta de ingreso en plazo de tributos (IVA) que deberían haber sido declarados con anterioridad sin cumplir los requisitos del artículo 27.4 de la LGT/2003, siendo rechazada por Autos del TC 20/2015, de 3 de febrero y 111/2015, de 25 de junio, lo que ratificó plenamente esa Sala del Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de mayo de 2017 r.c.u.d. 1343/2016).

En estos casos, lo determinante para apreciar la infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (art. 25.1 CE), según la doctrina del TC, como es sabido, es que exista un " *patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria*".

Si se generalizase el criterio de la sentencia y se dejase en manos de cada tribunal la ponderación, en cada caso, de la sanción impuesta, según su sentido de la proporcionalidad, habría que reformular completamente la estructura del sistema de infracciones y sanciones, al menos en el ámbito del IVA, tributo armonizado y, especialmente, cuando la sanción a imponer, como antes dijimos y reiteramos ahora, una vez despejado el tema de la culpabilidad, es el *porcentaje fijo y mínimo, exigible a la infracción cometida*, como aquí ocurre (10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación . artículo 171.Uno.4º LIVA), sin margen cuantitativo alguno (lo que ha llevado en este caso a la Sala de instancia, a anular totalmente la sanción), para modular la sanción por los Tribunales.

En este caso se cuestiona la proporcionalidad de la sanción por la no consignación en la autoliquidación de las cantidades de las que el sujeto pasivo sea destinatario (artículo 170.Uno.4º LIVA) sancionada con multa proporcional del 10 por 100 de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas (artículo 171.Uno.4º LIVA) pero, con los mismos argumentos, podría cuestionarse, por ejemplo, la infracción del artículo 195 LGT/2003, por acreditar indebidamente cuotas de IVA a compensar, si un Tribunal entendiera que es desproporcionado que la sanción por una infracción de peligro alcance el 15% , si se trata de partidas a compensar o deducir, o del 50% de la cuota si se trata de partidas a deducir o de créditos tributarios aparentes (artículo 195.2 LGT/2003), siendo también la cuantía a imponer totalmente fija sin margen alguno, tras apreciarse, por supuesto, la culpabilidad del infractor, para rebajar la misma ni menos anularla en aras de la aplicación de un principio de proporcionalidad.

Por último, no nos resistimos a reproducir el FD Octavo.11) de la Sentencia de esa Sala de 13 de octubre de 2021 c. 3691/2020, citada anteriormente y seguida, como dijimos, por las Sentencias de 26 de octubre de 2021 c.4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) c. 3617/2021 y 5527/2020, donde puede leerse que:

"11) Hay aún una consideración última que no resulta ocioso recordar, cual es que la infracción del principio de proporcionalidad en materia penal o sancionadora, cuando discurre en la fase de ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración, o en el momento posterior del control jurisdiccional de dicho ejercicio por los tribunales, puede permitir una solución correctora que atempere el exceso o derroche inútil de coacción, situándola en su punto preciso, en aquellos casos en que la ley lo permite, a fin de restablecer la proporción debida.

Cuando, en cambio, la desproporción o el carácter desmedido se localiza en la ley misma, el aplicador de la norma solo puede consultar sobre su duda al Tribunal Constitucional, mediante la cuestión de inconstitucionalidad, o plantear cuestión prejudicial, en lo procedente, en los términos del art. 267 TFUE . Ahora bien, cuando el órgano judicial soslaya cualquiera de los dos planteamientos y orilla la aplicación de un precepto sancionador, como si no existiera, no obtiene el resultado de restañar o restablecer la desproporción o desajuste entre infracción y sanción situándola en sus justos términos (que serían, conceptualmente hablando, la adecuación de la sanción a la proporción que se considera debida o, en otras palabras, la eliminación del exceso punitivo, manteniendo la sanción una vez graduada). **Sin embargo, el resultado a que conduce**



la sentencia de instancia, con anulación total e indiferenciada de la sanción y el anuncio implícito de su inaplicación a casos iguales, es que la conducta, pese a ser reprochable en alguna medida -además de legalmente típica-, quedase impune, esto es, sin respuesta sancionadora alguna, lo que a su vez no es en modo alguno proporcionado y, a un tiempo, no respeta los objetivos y fines que, mediante la utilización de las normas sancionadora, aseguran el funcionamiento adecuado, correcto y tempestivo del IVA en todo el territorio de la Unión Europea, en los términos que hemos recogido de la sentencia pronunciada en el asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD".

Todo ello ha de llevar a la estimación del recurso [...]".

QUINTO.- Razonamiento jurídico de la parte recurrida en casación.

En su escrito de oposición, la sancionada ENGAGE INVERSIONES 2014, S.L.U. esgrime los siguientes motivos, en defensa de la sentencia a quo:

" [...] CUARTO.- Sobre los motivos que fundamentan la correcta actuación de la Audiencia Nacional. Improcedencia del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad

Las consideraciones que hace el Abogado del Estado no tienen en cuenta que, en este caso, no entraba en juego exclusivamente el derecho interno sino que era de aplicación (y con carácter previo a cualquier análisis del ordenamiento nacional de cara a una eventual cuestión de inconstitucionalidad) el derecho de la UE y sus principios fundamentales.

Sobre la base de estos y de la jurisprudencia del TJUE al efecto, la Audiencia Nacional obró adecuadamente al inaplicar lo dispuesto por los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la Ley de IVA en el caso de mi representada.

Así, no puede olvidarse que:

1. A pesar de no existir armonización en el ámbito de las sanciones, su imposición en el caso enjuiciado debe efectuarse de acuerdo con los principios fundamentales que rigen el derecho de la UE. Y la primacía de este debe respetarse también en lo que respecta al ámbito sancionador, en particular en lo que se refiere al principio de proporcionalidad.
2. Cuando la aplicación de una sanción resulte contraria a la jurisprudencia del TJUE (como lo es en este caso por referencia al ya citado **asunto Farkas** y otros) el juez que conoce del caso está obligado a inaplicar la norma nacional en virtud de la cual se impuso, sin que proceda plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna.

A continuación pasamos a detallar los fundamentos en los que basamos las anteriores conclusiones.

En primer lugar, en relación con la falta de armonización de las sanciones y de las facultades de las que, en consecuencia, disponen los Estados Miembros, debemos señalar que dicha competencia de los Estados Miembros no puede resultar, cuando se está aplicando derecho de la UE (como ocurre en el IVA), en la imposición de sanciones que vulneren sus principios fundamentales, lo que incluye el principio de proporcionalidad interpretado por el TJUE.

En este sentido cabe destacar la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 donde, precisamente en relación con sanciones previstas por la legislación española (las que se prevenían para el incumplimiento de la obligación de declaración de bienes en el extranjero puesta en relación con las libertades comunitarias), el tribunal concluyó que resultaban contrarias al ordenamiento de la UE por resultar desproporcionadas.

Para ello, recordó previamente que (en contra del Reino de España, que estimaba que *"la proporcionalidad de las sanciones únicamente corresponde apreciarla a las autoridades nacionales, ya que esta cuestión no ha sido objeto de armonización a escala europea"*) las facultades que tienen los Estados Miembros en materia sancionadora deben respetar también el principio de proporcionalidad según se ha analizado este desde la perspectiva del derecho de la UE:

"48 Con carácter preliminar, procede recordar que, si bien corresponde a los Estados miembros, a falta de armonización en el Derecho de la Unión, elegir las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas por su legislación nacional en materia de fiscalidad directa, están obligados, no obstante, a ejercer su competencia respetando dicho Derecho y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, EU:C:2001:407, apartado 67 y jurisprudencia citada)".

Y, muy recientemente, el TJUE ha vuelto a referirse nuevamente a esta cuestión en su sentencia de 8 de marzo de 2022, en el asunto C-205/20, de relevancia para este caso, donde de manera taxativa recordaba que *el principio de proporcionalidad tiene carácter imperativo y que, en consecuencia, deben dejarse inaplicadas aquellas*



sanciones previstas por las normativas nacionales que resulten desproporcionadas conforme al derecho de la UE a pesar de no existir armonización:

"...30 En concreto, cuando un Estado miembro excede su facultad de apreciación al establecer una normativanacional que contempla sanciones desproporcionadas para las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas con arreglo a la Directiva 2014/67, la persona afectada debe poder invocar directamente la exigencia de proporcionalidad de las sanciones contemplada en el artículo 20 de esta Directiva frente a tal normativa (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, apartado 61, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 51).

31 Por lo demás, ha de recordarse que el respeto del principio de proporcionalidad, que constituye un principio general del Derecho de la Unión, vincula a los Estados miembros cuando aplican este Derecho, incluido en caso de que no exista una armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables [véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59, y de 27 de enero de 2022, Comisión/España (Obligación de información en materia tributaria), C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 48]. Cuando, en el marco de tal aplicación, los Estados miembros adoptan sanciones más concretamente de naturaleza penal, deben observar el artículo 49, apartado 3, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, "Carta"), a tenor del cual la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción. **Pues bien, este principio de proporcionalidad, del que el artículo 20 de la Directiva 2014/67 no es más que un recordatorio, tiene carácter imperativo (...)** .

Como no podía ser de otra forma, este criterio del TJUE también ha sido aplicado en el marco de sanciones impuestas por incumplimientos en el ámbito del IVA.

Así, en el asunto Farkas..., basándose en su reiterada jurisprudencia previa, el TJUE recuerda sobre este particular que a la hora de establecer su régimen sancionador interno en materia de IVA, los Estados Miembros deben respetar el principio de proporcionalidad, lo cual supone que las sanciones impuestas no deben ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude: (se transcriben los párrafos 59 y 60).

Por tanto, si bien las sanciones en el ámbito del IVA no están armonizadas, su imposición debe respetar en todo caso los principios que emanan del derecho de la UE, incluido el de proporcionalidad, lo cual implica que no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Pues bien, que la sanción impuesta (1.848.000 euros, no modulable) va más allá de tales objetivos y resulta desproporcionada en el caso de mi representada (donde la omisión formal de la inclusión de la operación de inversión de sujeto pasivo no ha causado perjuicio económico alguno) resulta, como ha declarado la Sala de instancia, incuestionable si atendemos a las conclusiones del TJUE en el supuesto Farkas (como venimos anticipando, casi idéntico, en tanto en cuando se analizaba la improcedencia de una sanción fija por la comisión de un error administrativo en la declaración de una operación con inversión del sujeto pasivo, como ocurría en la presente litis).

En él, el TJUE concluye de manera rotunda que la sanción prevista por la normativa nacional resultaba desproporcionada, y por tanto contraria al Derecho de la UE, al no existir perjuicio alguno para el erario público (párrafos 65 a 67 FARKAS)".

De igual modo, en su posterior sentencia de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19, Grupa Warzywna, el Tribunal concluye que:

"... (H)abida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 273 de la Directiva del IVA 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 del 20% del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de 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 de 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".

El análisis anterior fue precisamente el que realizó la Audiencia Nacional para resolver sobre la improcedencia de la sanción impuesta a mi representada. Hecho este análisis y habiendo apreciado este extremo, resolvió sin necesitar para ello del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad (de hecho, no hubiera podido proceder a tal planteamiento, tal y como veremos a continuación).



Y ello es así dado que tal y como ha reconocido la extensa jurisprudencia no solo del TJUE, sino tanto de ese TS al que nos dirigimos, como del TC, una vez se reconoce que la aplicación de una norma es contraria al derecho de la UE, el juez ordinario que conoce del caso está obligado a su inaplicación sin necesidad de análisis adicional sobre la adecuación o no al derecho interno, el cual resulta desplazado por el derecho de la UE.

Así, valga recordar la ya citada y reciente sentencia del TJUE en el asunto C-205/20 cuando el Tribunal se refiere a que el juez nacional *debe dejar inaplicada una norma nacional que contraviene la exigencia de proporcionalidad de las sanciones*, ya que lo contrario vulneraría el principio de primacía del derecho de la UE:

"...37 Ha de recordarse, asimismo, que **el principio de primacía obliga al juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión**, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, a garantizar la plena eficacia de las exigencias de este Derecho en el litigio de que conozca, **dejando inaplicada si fuera necesario, y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una disposición del Derecho de la Unión que tenga efecto directo, sin que deba solicitar o esperar a su previa eliminación por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional** (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de junio de 2019, *Poplawski*, C-573/17, EU:C:2019:530, apartados 58 y 61, y de 21 de diciembre de 2021, *Euro Box Promotion* y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 252).

38 Como resulta del examen de la primera cuestión prejudicial, **la exigencia de proporcionalidad de las sanciones establecida en el artículo 20 de la Directiva 2014/67 cumple los requisitos para producir efecto directo.**

39 Por lo tanto, en el supuesto de que un particular invoque esta exigencia ante un juez nacional frente a un Estado miembro que la haya transpuesto incorrectamente, corresponderá a dicho juez garantizar su plena eficacia y, **de no poder interpretar la normativa nacional de manera conforme con dicha exigencia, desechar, por iniciativa propia, las disposiciones nacionales que resulten incompatibles con ella (...)**".

Sobre la obligación que recae en los jueces ordinarios de dejar sin efecto las normas nacionales cuando su aplicación resulte contraria al Derecho de la UE ya se pronunciaba el TJUE en sus sentencias de 24 de junio de 2019, en el asunto C-573/17, *Daniel Adam Poplawski* o de 21 de diciembre de 2021, en los asuntos acumulados C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19.

Es más, la **primacía del Derecho de la UE** es tal que el TJUE señalaba que su aplicación *debe prevalecer incluso por encima de las resoluciones constitucionales*. Valga la referencia a este respecto que se contiene entre otras en sus sentencias de 18 de mayo de 2021, en los asuntos acumulados C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19 o de 6 de octubre de 2020 en los asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 y C-520/18. Así, en la primera de estas sentencias (de 18 de mayo de 2021), el TJUE se refería a que:

"...244 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **el principio de primacía del Derecho de la Unión consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros**. Por consiguiente, este principio impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, **sin que el Derecho de los Estados miembros pueda afectar a la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados** (sentencia de 6 de octubre de 2020, *La Quadrature du Net* y otros, C-511/18, C-512/18 y C-520/18, EU:C:2020:791, apartado 214 y jurisprudencia citada).

245 Así, en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, que un Estado miembro invoque normas de Derecho nacional, **aunque sean de rango constitucional, no puede lesionar la unidad y la eficacia del Derecho de la Unión**. En efecto, conforme a consolidada jurisprudencia, **los efectos que se asocian al principio de primacía del Derecho de la Unión se imponen a todos los órganos de un Estado miembro, sin que las disposiciones de Derecho interno relativas al reparto de las competencias judiciales, incluidas las de rango constitucional, puedan oponerse a ello** [véanse, en ese sentido, las sentencias de 26 de febrero de 2013, *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107, apartado 59, y de 2 de marzo de 2021, *A. B.* y otros (*Nombramiento de jueces al Tribunal Supremo-Recursos*), C-824/18, EU:C:2021:153, apartado 148 y jurisprudencia citada].

Por su parte, en la ya referida sentencia de 6 de octubre de 2020, el TJUE recordaba que se estaría actuando en menoscabo de la primacía y de la aplicación uniforme del derecho de la Unión *si los órganos jurisdiccionales nacionales estuvieran facultados para otorgar primacía a las normas nacionales contrarias a este último ordenamiento, aunque fuera con carácter provisional* (véase en este sentido el párrafo 217 de la sentencia, y la jurisprudencia ahí citada).

Este criterio ya había sido evacuado por el TJUE, precisamente en relación con una cuestión planteada por España (**asunto 170/88, Ford España**), en sentencia de 11 de julio de 1989, donde el tribunal ya dictaba sobre la obligación que incumbe al juez nacional de dejar de oficio inaplicada cualquier disposición nacional contraria al ordenamiento comunitario sin necesidad de pedir o esperar a su derogación:



"...El Juez nacional encargado de aplicar, en asuntos que sean de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, **está obligado a garantizar plenos efectos a dichas normas, dejando de oficio inaplicada, si es necesario, cualquier disposición de la legislación nacional que pueda ser contraria, sin que sea preciso pedir o esperar la derogación previa de dicha disposición** (véase sentencia de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, Rec. 1978, p. 629)".

Como hemos anticipado, no solo el TJUE, sino tanto el TC como esa Excm. Sala han reconocido igualmente en numerosos pronunciamientos que, conforme al principio de primacía del derecho de la UE, cuando un órgano judicial no alberga dudas de que un precepto legal de derecho interno es incompatible con el derecho de la UE (por tratarse de una cuestión ya aclarada por el TJUE), está obligado a inaplicarlo.

En nuestro escrito de oposición a la admisión, ya hacíamos referencia a las sentencias de esa Excm. Sala de 1 de diciembre de 2020, 10 de noviembre de 2016, 12 de junio de 2015 y 10 de octubre de 2012 (recursos de casación 3857/2019, 34/2013, 742/2014 y 4307/2009), de las que se desprende tal conclusión. Y posteriormente, ese Alto Tribunal al que nos dirigimos ha vuelto a recordar con toda claridad que el derecho de la UE es vinculante y obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros a no aplicar una norma nacional, cuando se enfrenta a una norma incompatible con dicho derecho comunitario.

Así, entre otras, en su sentencia de 4 de julio de 2022 (recurso de casación 6410/2019), en relación con *la nulidad de las sanciones impuestas por el cumplimiento tardío de declarar bienes y derechos en el extranjero* ante su incompatibilidad con el Derecho de la UE, esa Excm. Sala se refería a tal obligación de los jueces nacionales con el siguiente tenor:

"...SEXTO.- **La obligación de inaplicar la norma nacional que fundamenta la resolución sancionadora, como efecto de la primacía del Derecho de la Unión Europea y la STJU de 27 de enero de 2022.**

El carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el caso de la que sustenta la resolución sancionadora recurrida, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (*STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal* , 106/77; *STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C- 189/10*; y de 5-10-10 asunto *Elchinov* , C-173/09)...".

Estas conclusiones se repetían nuevamente en su sentencia de 12 de julio de 2022 (recurso de casación 4881/2020), en su fundamento jurídico quinto.

Por su parte, como recordaba ese TS al que nos dirigimos en la jurisprudencia citada, el TC *también ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la primacía del derecho de la UE*, entre otras en sus sentencias 215/2014 de 18 de diciembre , en la sentencia 232/2015 de 5 de noviembre y en la sentencia 145/2012 de 2 de julio.

En ellas el TC se refería, tal y como se transcribía en las sentencias anteriormente referidas de esa Excm. Sala del TS, a " *la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Vand Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64*)".

Igualmente, valga destacar lo señalado por el TC en la sentencia de 5 de noviembre, 232/2015, cuando considera que "(a)hora bien, sí corresponde a este Tribunal **velar por el respeto del principio de primacía del Derecho de la Unión** cuando, como aquí ocurre según hemos avanzado ya, exista una interpretación auténtica efectuada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En estos casos, el desconocimiento y preterición de esa norma de Derecho de la Unión, tal y como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, puede suponer una "selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso", lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (*STC 145/2012, de 2 de julio* , FFJJ 5 y 6)".

Además, el TC ha aclarado en sus autos 203/2016 y 204/2016, de 13 de diciembre de 2016 (cuestiones de inconstitucionalidad 4178-2016 y 4179-2016) que no cabe en ningún caso plantear una cuestión de inconstitucionalidad cuando existen dudas sobre la conformidad de la norma aplicable al caso con el Derecho de la UE, pues si se confirma su incompatibilidad con aquél, dicha norma se debe inaplicar para preservar el Derecho de la UE y por tanto, *falta ya un requisito para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad (que la norma sea aplicable al caso)*.

Solo cuando la norma nacional es compatible con el derecho de la UE (lo que no ocurre cuando el propio TJUE, como en nuestro caso, ha aclarado que no lo es) si, además, el órgano judicial alberga dudas de la constitucionalidad de esa norma (entonces y solo entonces) debería plantear una cuestión de inconstitucionalidad.



Sin embargo, si la norma es *incompatible con el derecho de la Unión, lo que procede es no aplicar la norma nacional* porque, como ha establecido el TC, otra cosa vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva. Además, en tal caso, como también ha establecido el TC, falta ya un requisito (la aplicabilidad de la norma al caso) para proceder a elevar cuestión de inconstitucionalidad.

Y en este punto, el propio TC establece que, una vez que la norma nacional no resulta aplicable al caso (por ser incompatible con el derecho de la UE) *no cabe ya, en el marco de dicho procedimiento, juicio ni cuestión de inconstitucionalidad alguna por no resultar aquella norma de aplicación en el caso concreto a efectos de preservar el derecho de la UE.*

A título de ejemplo, en su auto 168/2016, de 4 de octubre, al analizar si procedía en un proceso el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad o de la cuestión prejudicial ante el TJUE, el TC recordó en su fundamento jurídico cuarto la procedencia de analizar en primer lugar la adecuación con el Derecho de la UE ya que "**la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión Europea sería causa de su inaplicabilidad** y, por tanto, **faltaría una de las condiciones procesales para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad**, que solo podría admitirse si se ha descartado la posibilidad de que la ley cuestionada sea **incompatible con el Derecho de la Unión y, en consecuencia, inaplicable**".

Precisamente esto (la incompatibilidad con el derecho de la UE) es lo que no sólo no se ha descartado, sino que es lo que se ha concluido en nuestro caso. En idéntico sentido, en su posterior y ya citado Auto 203/2016 de 13 de diciembre, por el cual se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 4177-2016, planteada en relación con diversos preceptos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el TC insiste en la inadmisibilidad del planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad una vez se ha comprobado que la aplicación de la norma al caso resulta contraria al Derecho de la UE con el siguiente tenor:

"(L)a eventual incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho Europeo sería causa de su inaplicabilidad en el proceso, y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad: que la norma con rango de ley cuestionada sea "aplicable al caso".

Así, pues, en el caso de que la norma (o su aplicación al caso concreto enjuiciado) sea incompatible con el derecho de la UE, (como aquí se ha apreciado, siguiendo precisamente la doctrina del TJUE...) ya no cabría la posibilidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna que, de plantearse, debería ser inadmitida. Lo contrario sería dejar vacía de contenido la primacía del derecho de la UE.

En efecto, como hemos visto, en su sentencia de 26 de abril de 2017 (asunto C-564/15, **Tibor Farkas**) en el marco de un procedimiento en el que el obligado tributario no aplicó correctamente el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el TJUE concluyó taxativamente que la imposición de una sanción de un porcentaje fijo, no modulable, en un supuesto en el que no existe un perjuicio económico para la Administración ni indicios de fraude va más allá de lo necesario para combatir este y garantizar la correcta recaudación y se opone, por tanto, al principio de proporcionalidad.

Por tanto, para aplicar la referida doctrina del TJUE, lo único que debía hacer el juez nacional era apreciar si en su caso concreto ha existido un perjuicio económico para la Administración o indicios de fraude. Y estas son cuestiones fácticas que quedan extramuros del recurso de casación y sobre las que, precisamente, la Audiencia Nacional apreció en la sentencia de instancia, de manera racional e indiscutida, que no se daba ninguna de ellas (pág. 5).

Por todo lo anterior la Sala obró con arreglo a derecho cuando anuló la sanción impuesta, considerándola desproporcionada en base al derecho de la UE, inaplicando los preceptos nacionales sin plantear cuestión de inconstitucionalidad alguna.

Valga recordar que la AN no consideró que el artículo 171.Uno.4º LIVA fuera contrario a Derecho de la UE (y, con ello, que debiera ser expulsado del ordenamiento interno). Lo que hizo, en atribución de las competencias que tiene conferidas, fue limitarse a concluir sobre su inaplicación a supuestos como el de mi representada en los que no existe perjuicio económico ni indicios de fraude y ello porque así lo había resuelto previamente el TJUE.

Por tanto, la decisión de la Sala de instancia supone inaplicar, en ese caso concreto una norma nacional sancionadora para salvaguardar el principio de proporcionalidad consagrado en el derecho de la UE, y ello de acuerdo con el criterio reiterado del TJUE. Esta conclusión ha llevado a la Sala de instancia a anular la sanción impuesta al amparo de dicho precepto. Sin embargo, frente a lo que pretende sostener el Abogado del Estado en su escrito de interposición, la decisión de la Sala de instancia no ha supuesto, ni ha pretendido en ningún momento, expulsar del ordenamiento jurídico, con carácter general, dicho precepto sancionador [...]."

SEXTO.- Normas aplicables a la resolución del asunto.

Conviene mencionar y transcribir los preceptos legales que propone, como base interpretativa cuando menos, inicial, el auto de admisión.

El artículo 170.Dos.4º LIVA tipifica como infracción la conducta que a continuación se transcribe:

"La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período 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".

Por su parte, el artículo 171.Uno.4º LIVA contempla para tal infracción la siguiente sanción:

" (...) multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación".

Conforme a lo establecido en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC):

"Uno. Cuando un Juez o Tribunal, de oficio o a instancia de parte, considere que una norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión al Tribunal Constitucional con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.

Dos. El órgano judicial sólo podrá plantear la cuestión una vez concluso el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, o la resolución jurisdiccional que procediese, y deberá concretar la ley o norma con fuerza de ley cuya constitucionalidad se cuestiona, el precepto constitucional que se supone infringido y especificar o justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión. Antes de adoptar mediante auto su decisión definitiva, el órgano judicial oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que en el plazo común e improrrogable de 10 días puedan alegar lo que deseen sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, o sobre el fondo de ésta; seguidamente y sin más trámite, el juez resolverá en el plazo de tres días. Dicho auto no será susceptible de recurso de ninguna clase. No obstante, la cuestión de inconstitucionalidad podrá ser intentada de nuevo en las sucesivas instancias o grados en tanto no se llegue a una sentencia firme".

SÉPTIMO.- Juicio del Tribunal Supremo.

1) La pregunta sobre la que nos interroga el auto de admisión nos exige determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4ª 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 sobre este último precepto.*

2) Tal cuestión implica, a su vez, varios aspectos:

a) Si la proporcionalidad solo la establece la ley, máxime en casos en que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete a fin de modular la proporción entre la conducta tipificada y su castigo, a la vista de las circunstancias concurrentes.

De la doctrina del TJUE que se ha transcrito, en especial de la aplicada en la sentencia que examinamos, se deriva, sin embargo, que no solo se trata aquí de un mero problema de definición legal, sino de aplicación. O, como afirma la recurrida -entendemos que con razón-, de adecuación de la norma nacional, aun reconociéndole un amplio margen de libertad normativa, al derecho de la Unión Europea y a sus principios rectores, en particular el de proporcionalidad.

b) 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 de 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 UE, art. 49.3: *"3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción"*).

c) En la sentencia Farkas, C-564/2015, que consideramos, tras su detenida lectura, aborda una cuestión muy semejante a la que ahora nos ocupa, se considera que la *" sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación"* (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado



63), lo que "permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción *consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa*, y que, 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 (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, **la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada"** (apartado 66).

d) El caso Farkas es prácticamente idéntico al aquí debatido. Se trata de una sanción de IVA impuesta en un caso de inversión del sujeto pasivo (que recae sobre el adquirente, que es el obligado tributario del IVA, el cual se puede deducir (*artículo 84.Uno.2º.e) LIVA*). El contribuyente no efectuó la declaración -que es el hecho castigado-, por lo que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En ambos casos, el analizado en la sentencia Farkas y el que nos ocupa, 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 0.

Los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto Farkas la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4º LIVA. Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso.

e) Esa diferencia en el porcentaje de la sanción tipificada, por lo demás, no nos parece relevante para decir cosa distinta o desdeñar el valor de la doctrina Farkas, pues la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, puesto que:

- No afecta en modo alguno a la recaudación, pues la cuota es 0 euros y así consta en el acta de conformidad.

- Se impone al margen de toda idea de fraude fiscal.

- No asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones " *no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude* ", y aquí se va más allá, porque se impone al margen de la idea de proteger la recaudación o de prevenir el fraude.

f) La desproporción de la sanción respecto al hecho cometido se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del art. 198 LGT -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA, precepto introducido en el debate, a título ejemplificativo o argumental, por la Administración.

El art. 198 LGT sanciona la infracción formal por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La infracción, leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta de 1.848.000 € -que es de un 970.200 % más). Esto es, la conducta omisiva, si se refiere al IVA, se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en tanto referida a otro impuesto, da lugar a una sanción leve de cuantía ínfima.

Es claro, sin duda posible, que el art. 171 LIVA es de aplicación al caso porque constituye *lex specialis* respecto al régimen común. Pero al tiempo es inexplicable que si la omisión de declaración o autoliquidación afecta a otro tributo la sanción prevista es fija -porque no hay obligación de fondo insatisfecha- de 200 euros. Mientras aquí, al ser un porcentaje de una cuota *ideal*, castiga la conducta omisiva en función del volumen de la operación afectada, que no ha tenido consecuencia adversa para la recaudación, dado el caso.

g) Conclusión de todo ello, a juicio de este Tribunal, es la corrección de la sentencia 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.

En todo caso, por razón del principio de primacía, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar éste inaplicable, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo.

h) También resulta observado el principio del acto claro o aclarado -*Cilfit* y otros, 283/81-, en tanto las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa 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.

Ello permite inaplicar al caso la norma española -el art. 171.Uno.4º 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.

i) La jurisprudencia de este Tribunal Supremo que invoca el recurso de casación no es aplicable al caso. Se refiere al supuesto -notablemente diferente al enjuiciado ahora- de las sanciones de IVA por autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas de los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos. Al efecto se aplicó el artículo 191.6 LGT, que sancionaba en particular esta conducta, con exclusión de la posibilidad del recargo del artículo 27.4 LGT, por incumplirse las condiciones que en el precepto se exigen.

Tal doctrina, aunque se refiere a la proporcionalidad, no guarda relación alguna con el caso.

j) Tampoco procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que reclama el Abogado del Estado como preceptiva e inexcusable. No solo porque no apreciamos dudas de constitucionalidad del precepto sino porque el propio Tribunal Constitucional nos ha dicho repetidamente:

"[...] a diferencia de la situación examinada por el ATC 168/2016, en este caso no se trata de un planteamiento simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino de un planteamiento prioritario o preferente de la primera sobre la segunda. Sin embargo, de la doctrina transcrita se desprende que concurre la misma causa de inadmisión en la presente cuestión de inconstitucionalidad, ya que *al tiempo de plantearla el órgano judicial ha exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión Europea*, por lo que vendría obligado bien a no aplicarla, bien a plantear primero la cuestión prejudicial, y solo cuando haya quedado descartada la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabría plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, la Sala promotora ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, cuando lo cierto es que *la irresuelta decisión acerca de la eventual incompatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión, de confirmarse, sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 37.1 LOTC)*".

En definitiva, es el propio Tribunal Constitucional el que, en el ámbito de un proceso en que el órgano de resolución tuviera la alternativa de plantear cuestión prejudicial y, a aun tiempo, cuestión de inconstitucionalidad -por albergar frente a la norma legal, aplicable al caso y de cuya validez dependiera el fallo- debe prevalecer la primera iniciativa o reenvío, ya que a juicio del Tribunal Constitucional, solo despejada esa primera incógnita en un sentido negativo -de que no hay contravención-, sería accesible la cuestión de inconstitucionalidad, pues solo en tal caso estaríamos, en un sentido propio, ante una norma legal aplicable al caso (art. 37.1 LOTC).

Y si, por el contrario, el juicio de acomodo al ordenamiento de la UE es de orden inverso al anterior, esto es, demostrativo de la contravención, la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera este ordenamiento haría totalmente inviable -o innecesario, si se prefiere- el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso.

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:

"El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno *debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión* que se le haya sometido, salvo que constate **que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable.**

La concurrencia de tal eventualidad debe apreciarse en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión.



Tal órgano jurisdiccional no puede quedar dispensado de dicha obligación por la única razón de que ya ha planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco del mismo asunto nacional. No obstante, puede abstenerse de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia por motivos de inadmisibilidad propios del procedimiento de que conoce, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad".

OCTAVO.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado hasta ahora es la jurisprudencia que cabe establecer en relación con el caso que nos ocupa:

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.4ª 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.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 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.

NOVENO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.