



Roj: **STS 5364/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5364**

Id Cendoj: **28079130022024100323**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/10/2024**

Nº de Recurso: **7826/2022**

Nº de Resolución: **1751/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Extremadura, 30-11-2021,**
STSJ EXT 993/2022,
ATS 1581/2024,
STS 5364/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.751/2024

Fecha de sentencia: 31/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7826/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7826/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1751/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7826/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Carlos Alejo Leal López, en representación de la mercantil Sociedad Importadora y Exportadora de Cafés, S.L.U. (hoy Novadelta, Comercio de Cafés España, S.A.U.) contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, el 16 de septiembre de 2022, en el recurso núm. 72/2022, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2015, 2016 y 2017.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2022, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 72/2022, interpuesto a su vez frente a la resolución de 30 de noviembre de 2021, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, que desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 26 de noviembre de 2019, de imposición de sanciones por la comisión de la infracción tributaria grave, descrita en el artículo 170.dos.5º LIVA. El importe de la multa era de 111.977,63 euros, tras la aplicación de las reducciones por conformidad y por ingreso en el plazo señalado previstas en los artículos 171.Tres LIVA y 188.3 LGT.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1º. Actuaciones inspectoras y sancionadoras.

Con motivo de la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial del IVA de los años 2015, 2016 y 2017, en su condición de sujeto pasivo de IVA asimilado a la importación por realización de operaciones de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de la entidad recurrente, el 1 de septiembre de 2016 se formuló acta de conformidad. Como resultado de la comprobación se constató que la contribuyente no había presentado los modelos 380 "Autoliquidaciones IVA asimilado a importación" de los períodos comprobados. Se determinaron unas cuotas devengadas de IVA de 999.962,28 euros, 825.319,67 euros y 307.625,35 euros, respectivamente, en cada uno de los períodos comprobados. De la regularización resultó una cantidad a ingresar de 0 euros, pues las cuotas de IVA se calificaron como deducibles, al considerar que la falta de presentación del modelo 380 no se realizó con un ánimo fraudulento y de ocultación maliciosa.

Por acuerdo notificado el 3 de julio de 2019 se comunicó el inicio de expediente sancionador, que culminó, por acuerdo de 26 de noviembre de 2019, con la imposición de sanciones por la comisión de la infracción tributaria grave prevista en el artículo 170.dos.5º LIVA. El importe de la multa era de 111.977,63 €, tras la aplicación de las reducciones por conformidad y por ingreso en el plazo señalado previstas en los artículos 171.Tres LIVA y 188.3 LGT.

2º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Deducida reclamación contra tales acuerdos fue desestimada por resolución de 30 de noviembre de 2021, del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Extremadura.

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

Frente a la resolución del TEAR referida, se dedujo recurso judicial ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que dictó sentencia desestimatoria el 16 de septiembre de 2022.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia, que está contenida en el fundamento jurídico segundo, que señala lo siguiente en relación con el principio de proporcionalidad por la sanción impuesta en el caso objeto de la litis:

"[...] Lo que es más importante, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, es la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas y es una decisión que corresponde al legislador, por lo que, en este ámbito, la capacidad de maniobra de la Administración o -en este caso- del órgano judicial es extraordinariamente limitada. En realidad, prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar. 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 [...]"

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación. La representación procesal de Sociedad Importadora y Exportadora de Cafés, S.L.U. preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 25 de octubre de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, el artículo 171.Uno. 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), con relación al principio de proporcionalidad y el artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al mismo efecto.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de octubre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de febrero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada 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.5ª LIVA , consistente en la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes -por el cese de las situaciones de depósito temporal del artículo 23 LIVA o la ultimación de los regímenes aduaneros y fiscales de exención comprendidos en el artículo 24 LIVA -, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.5º 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: **(i)** los artículos 170.Dos. 5º y 171.Uno. 5º de la LIVA; y **(ii)** el artículo 35 de la LOTC, sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

3.- Interposición. La mercantil Sociedad Importadora y Exportadora de Cafés, S.L.U. interpuso recurso de casación mediante escrito de 1 de abril de 2024.

Concluye el escrito de interposición solicitando que esta Sala: "Fije como respuesta a la cuestión de interés casacional determinada en el auto de admisión la siguiente:

Un órgano jurisdiccional si puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.DOS.5º LIVA con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.UNO.5º 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 todo ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto

2º.- Case y anule, con arreglo a dicha doctrina, la Sentencia recurrida, para en su lugar dictar nueva sentencia que entre a conocer el fondo del asunto y declare la anulación de la Resolución de 30 de noviembre 2021 del TEAR de Extremadura, así como el acuerdo de 26 de noviembre de 2019 de imposición de sanción del que trae causa, con imposición de costas de la instancia".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida, presentó escrito el 16 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: "Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.5º LIVA, consistente en la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones liquidaciones relativas a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes -por el cese de las



situaciones de depósito temporal del artículo 23 LIVA o la ultimación de los regímenes aduaneros y fiscales de exención comprendidos en el artículo 24 LIVA-, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.5º 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".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 20 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 24 de junio se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de octubre de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Mediante el presente recurso se trata de dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.5ª 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.5º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

SEGUNDO.- *Posición de las partes.*

La recurrente comienza su escrito de interposición manifestando que la infracción del principio de proporcionalidad en relación al artículo aplicado ha sido relevante y determinante para la decisión desestimatoria de la resolución recurrida en casación, toda vez que se niega capacidad al órgano judicial de anular una sanción impuesta con fundamentación en la vulneración del principio de proporcionalidad, cuando, como es el caso, el art. 171.Uno.5º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota devengada, correspondiente a operaciones no consignadas sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción y sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Afirma que eso da lugar a supuestos como el presente, que por un error de diligencia que no provoca perjuicio económico a la Hacienda Pública, se impone una sanción de 213.290,73 euros (149.303,51 euros tras la aplicación de una reducción del 30 por ciento) contraviniendo de forma palmaria el principio de proporcionalidad consagrado en el art. 178 de la LGT.

En el caso enjuiciado, el perjuicio económico provocado a la Administración Tributaria fue de 0 euros y las operaciones no declaradas en el modelo 380, por el que se produce la sanción, fueron debidamente declaradas por triplicado en los modelos 303, 349 y 548 de la misma Administración Tributaria, por lo que, la propia autoridad inspectora confirmó que no existió ánimo defraudatorio ni ocultación maliciosa por parte de la recurrente

En definitiva, como hechos fijados y no controvertidos, señala que no existe perjuicio económico para la Administración y no existe ánimo defraudatorio.

Indica que la posición de la sentencia de instancia es contraria a la jurisprudencia emanada del TJUE, divergente respecto a resoluciones de otros órganos judiciales, pero lo que es más importante, contraria a la reciente jurisprudencia de este alto Tribunal, que fija doctrina sobre la misma cuestión jurídica, respecto a una sanción similar, en las STS núm. 1093/2023, de 25 de julio de 2023 (rec. cas. 5234/2021) y la STS núm. 1103/2023 de 26 de julio de 2023 (rec. cas. 8620/2021).

En las sentencias reseñadas se fijan los criterios interpretativos ante esta cuestión jurídica y, en resumen, son que un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por una infracción -en nuestro caso la del artículo 170.Dos.5º LIVA consistente en la no presentación de los modelos 380 de los periodos 2015, 2016 y 2017- cuando aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, y ello sin necesidad de plantear



la cuestión prejudicial por el principio de acto aclarado y sin ser preceptivo tampoco plantear cuestión de inconstitucionalidad, según reiterado criterio del Tribunal Constitucional.

A juicio de la recurrente, en todos los casos enjuiciados que se analizan, se trata de sanciones tributarias derivadas del art. 171.Uno de LIVA que tienen en común que se establece mediante un porcentaje de la cuota no consignada en la autoliquidación o en la declaración, pero que no han causado ningún perjuicio económico en la Hacienda Pública, siendo además que no existió ánimo defraudatorio por parte del obligado tributario.

Por su parte, la Abogacía del Estado inicia su escrito de alegación poniendo de manifiesto que, sobre una cuestión similar a la admitida, respecto a la sanción prevista en el artículo 170.Dos. 4º de la LIVA por la comisión de la infracción del artículo 171.Uno. 4º de la misma Ley, existen ya dos pronunciamientos de esta Sala que han acogido en general la tesis de la parte hoy recurrente, por lo que pudiera pensarse que este recurso debe llevar a la misma conclusión. A su juicio, no es así.

Dicho esto, asegura que no cabe discusión en cuanto al elemento objetivo de la sanción. En ningún momento exigen estos artículos que exista perjuicio económico para poder aplicar la sanción. Su fundamento estriba en la trascendencia de una correcta declaración de las mismas a efectos del control de la circulación de bienes y servicios. Se trata de una infracción de peligro, que se perfecciona con independencia de que se llegue o no a producir una falta de ingreso.

Resalta la importancia de las operaciones relacionadas con las entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes relacionadas con los regímenes aduaneros, fiscales y con las zonas o depósitos francos (artículos 23 y 24 de la LIVA) esenciales para el correcto funcionamiento y aplicación del IVA y que, por tanto, van mucho más allá de la simple no presentación, en general, de una autoliquidación tributaria en otro impuesto, cuya infracción se tipifica en el artículo 198 LGT que las sentencias de esa Sala invocadas por la recurrente tratan de equiparar a la infracción prevista en el artículo 170. Dos 4º y 5º de la LIVA y que no tienen nada que ver pues estas últimas están más sancionadas que la primera por la sencilla razón de estar relacionadas, como se ha dicho, con entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes relacionadas con los regímenes aduaneros, fiscales y con las zonas o depósitos francos, esenciales para el correcto funcionamiento y aplicación del IVA, lo que no ocurre con la infracción del artículo 198, de ahí la gran diferencia cuantitativa entre una y otra, todo ello al margen de sus consecuencias directas en la recaudación.

Asevera que tampoco existe duda sobre la concurrencia del elemento subjetivo del injusto o, lo que es lo mismo, sobre la culpabilidad del infractor, que la sentencia da por existente en todo caso.

Mantiene que, cumpliéndose los dos elementos objetivo y subjetivo para poder sancionar y siendo la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170. Dos 5º de la LIVA, su consecuencia sancionadora, la del artículo 171. Uno.5º, el aplicador de la norma, tanto la Administración tributaria como los Tribunales en su tarea de control, no pueden 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.

Frente a ello advierte que, en nuestro Derecho, el Tribunal Constitucional y por extensión esa Sala hasta época reciente, siempre han señalado que la tarea de determinar si una sanción es proporcionada, cuando en el caso se dan los elementos objetivos y subjetivos, corresponde al legislador (en este sentido la sentencia objeto de este recurso). Así STS de 12 de noviembre de 2009, rec. cas. 1398/2004. La cuestión relativa al principio de proporcionalidad que 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, rec. cas. 2742/2013, por remisión a la sentencia de 22 de septiembre de 2011, rec. cas. c. 4289/2009.

A su juicio, 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 legal aplicable que establece, como aquí, una sanción muy concreta, la mínima exigible a la infracción cometida (un porcentaje fijo, el 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación - artículo 171.Uno.5º LIVA-, sin margen para establecer reducción alguna, en función, por ejemplo, del perjuicio económico, lo que ha llevado al tribunal de instancia a la confirmación de la sanción).

Esa conclusión, añade, debe hacerse extensiva también a las leyes especiales que, como la del IVA, tipifican infracciones y sobre todo sanciones con un porcentaje fijo y mínimo (en este caso, -insistimos- el 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación) sin margen o abanico cuantitativo alguno para su ponderación o modulación por parte de los tribunales.

Argumenta que las dos sentencias invocadas por la recurrente, tras reconocer que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no está armonizado, tras apelar a la Carta de Derechos



Fundamentales de la UE (artículo 49.3), según el cual, "la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación a la infracción", rompe con la doctrina existente sobre la cuestión y se adentra ya a analizar la proporcionalidad de la sanción prevista en la Ley. Y lo hace, apelando a la doctrina del TJUE, en especial, a la doctrina sentada en las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, y 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287.

Es cierto, señala la Abogacía del Estado, que teniendo en cuenta el principio de primacía del Derecho de la UE, el examen de la adecuación de la norma nacional a la normativa comunitaria precede al examen de la constitucionalidad de la norma, en función del principio del acto claro o aclarado. Ahora bien, precisa, está precedencia solo sirve si nos encontramos realmente ante un acto claro o aclarado y no creemos que la sanción prevista en el artículo 171.Uno. 5º de la LIVA, del 10 por ciento de las cuotas devengadas, aunque no haya perjuicio económico ni ventaja fiscal, resulte improcedente para la correcta liquidación del tributo en este tipo de operaciones, sin perjuicio de su imposición se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria.

En todo caso, insiste, aunque se admitiese 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.

Razona que 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. 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 que establece un sanción mínima de multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento 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 siendo rechazada por autos del TC 20/2015, de 3 de febrero y 111/2015, de 25 de junio, lo que ratificó esa Sala del Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de mayo de 2017 c.u.d. 1343/2016).

Es cierto, como dice esta Sala del Tribunal Supremo, en las dos sentencias citadas sobre esta cuestión, que esta última infracción del artículo 191.6 LGT no es la misma que la que nos ocupa, pero la invocación del principio de proporcionalidad de las sanciones por la imposición de un sanción mínima del 50 por ciento en el caso del artículo 191.6 LGT (aplicable sin duda también cuando está en juego el IVA) es todavía, si cabe, más evidente y grave a priori que la sanción del 10 por ciento prevista en este caso, y se trata también de una infracción puramente formal consistente, sin perjuicio económico aparente, en la falta de ingreso en plazo de tributos que hubieran sido incluidos o regularizados en una autoliquidación presentada con posterioridad.

Una vez descartada, a su juicio, la infracción del ordenamiento jurídico comunitario de la sanción impuesta por vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones, restaría analizar ya la posible inconstitucionalidad de la sanción prevista en el artículo 1701.Uno. 5º de la LIVA.

Cree que 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.

Repara en que esta Sala ya ha tenido oportunidad de indicar en un caso similar al planteado (sentencia de 13 de octubre de 2021, rec. cas. 3691/2020, seguida por las sentencias de 26 de octubre de 2021, rec. cas. 4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) rec. cas. 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 del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, que la Sala de instancia -en este caso- 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 la propia Sala, al plantear 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 de confirmar la sanción de ser ajustado a derecho el controvertido precepto, no así si fuera declarado inconstitucional.

Dicho recurso fue resuelto ya en sentencia del TC de 28 de junio de 2022 y en ella se analiza, entre otras cosas, la adecuación de la sanción impuesta al principio de proporcionalidad y lo hace teniendo presente si el legislador ha respetado los límites del amplio margen de libertad de configuración de las sanciones que constitucionalmente le corresponde o si, por el contrario, ha incurrido en un "patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho" (por todas, STC 55/1996, FJ 8).

No ve razón alguna el abogado del Estado, por tanto, para no plantear una cuestión de inconstitucionalidad respecto al precepto que nos ocupa.

Es más, concluye, esta misma Sala, ha tenido oportunidad de aplicar el ATC 20/2015, de 3 de febrero, en relación con la infracción del artículo 191.6 LGT, con un alcance general. Cita al efecto la sentencia de esa Sala de 13 de octubre de 2021, rec. cas. 3691/2020, seguida por las Sentencias de 26 de octubre de 2021, rec. cas. 4746/2020 y 29 de junio de 2022 (2) rec. cas. 3617/2021 y rec. cas. 5527/2020.

TERCERO. - *El criterio de la Sala. Remisión a las STS 1093/2023, de 25 de julio de 2023 (rec. cas. 5234/2021) y la STS 1103/2023 de 26 de julio de 2023 (rec. cas. 8620/2021).*

Los preceptos en los que se concreta la infracción y la sanción que su comisión lleva aparejada son los siguientes:

El artículo 170.Dos. 5º LIVA tipifica como infracción:

"La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5.º del artículo 19 de esta Ley".

Por su parte, el artículo 171.Uno. 5º LIVA recoge como sanción:

"Las establecidas en el ordinal 5.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones. No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo".

Esta Sala, en sentencias recientes, de 25 y 26 de julio de 2023, ha resuelto asuntos similares al que ahora se enjuicia En ellas se ha dado respuesta a los argumentos invocados por el abogado del Estado en su recurso, por lo que procede, por consiguiente, una remisión a lo que en las referidas sentencias hemos dicho, procediendo reproducir gran parte de las consideraciones que ellas se hicieron por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Pues bien, en el fundamento de derecho séptimo de la STS de 25 de julio de 2023, rec. cas. 5234/2021, afirmamos:

"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 inaplicado, 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 conste 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".

Por todas esas razones, en la sentencia a la que nos venimos remitiendo, se fijó la siguiente doctrina:

"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".



Habida cuenta de la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 25 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, y a la vista de las alegaciones de las partes, procede su aplicación al actual recurso de casación, puesto que las diferencias apuntadas por la Abogacía del Estado entre los preceptos controvertidos en aquel asunto y en el presente no tienen entidad como para conducir a la corrección de criterio jurisprudencial expresado, de ahí que, por lo que se refiere ya, específicamente, al presente, recurso fijemos la siguiente doctrina:

Un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.5ª LIVA, consistente en la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones- liquidaciones relativas a las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes -por el cese de las situaciones de depósito temporal del artículo 23 LIVA o la ultimación de los regímenes aduaneros y fiscales de exención comprendidos en el artículo 24 LIVA-, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.5º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

CUARTO.- Pretensiones de las partes.

La recurrente solicita que se case y anule la sentencia recurrida y que se dicte nueva sentencia en la que, entrando a conocer sobre el fondo del asunto, se anulen los actos y resoluciones recurridos. En cambio, la Abogacía del Estado solicita que declaremos no haber lugar al recurso.

Por todas las razones expuestas, procede acoger las pretensiones de la sociedad recurrente.

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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 y respecto a las causadas en la instancia, cada parte abonará las suyas, y las comunes, por mitad.

FALLO

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

Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. - Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales, don Carlos Alejo Leal López, en representación de la mercantil Sociedad Importadora y Exportadora de Cafés, S.L.U. (hoy Novadelta, Comercio de Cafés España, S.A.U.) contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, el 16 de septiembre de 2022, en el recurso núm. 72/2022, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios 2015, 2016 y 2017, sentencia que se casa y anula.

Tercero. - Estimar el recurso contencioso núm. 72/2022 interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, frente a la resolución de 30 de noviembre de 2021, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, que desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo de 26 de noviembre de 2019, de imposición de sanciones por la comisión de la infracción tributaria grave, descrita en el artículo 170.dos.5º LIVA, de manera que se anula dicha resolución y los actos administrativos de los que trae causa por no ser conformes a derecho.

Cuarto. - Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos expresados en el fundamento de derecho quinto.

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

Así se acuerda y firma.