

# El principio de proporcionalidad y el ejercicio de la potestad sancionadora en tributos armonizados como el IVA

Jesús Ramos Prieto\*

Publicado: 3 de octubre de 2023

## Resumen

In a tax harmonised within the EU such as VAT, the protection that the principle of proportionality must offer taxpayers as a limit to the exercise of the tax administration's power to impose penalties has a twofold effect: as a general principle of EU law and as a constitutional principle of domestic law. Two cases of tax penalties applicable to VAT are assessed in the light of the doctrine of the ECJ.

En un tributo armonizado en el seno de la UE como el IVA la protección que debe brindar el principio de proporcionalidad a los obligados tributarios como límite al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria despliega sus efectos a un doble nivel: como principio general del Derecho de la UE y como principio constitucional del ordenamiento interno. En esto se valorizan dos supuestos de sanciones tributarias aplicables al iva a la luz de la doctrina del TJUE

**Keyword:** VAT; penalties; sanctioning powers; proportionality; European principles.

SUMARIO: 1. La proporcionalidad como principio general de actuación de los poderes públicos y límite esencial de la potestad sancionadora en materia tributaria – 2. La proporcionalidad en materia de sanciones tributarias como principio general del derecho de la Unión Europea – 2.1 Doctrina general sobre la proporcionalidad y las sanciones por incumplimiento del Derecho de la UE – 2.2 Proyección de la doctrina general sobre la proporcionalidad de las sanciones al ámbito específico de la tributación – 2.3 Proporcionalidad y sanciones en un tributo armonizado como el IVA – 3. Valoración de dos supuestos de sanciones tributarias de nuestro derecho interno aplicables al IVA a la luz de la doctrina del TJUE – 3.1 Sanción por la falta de ingreso en plazo de cuotas regularizadas de forma encubierta en una autoliquidación correspondiente a otro periodo de liquidación – 3.2 Sanción por residencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por parte de una persona o entidad que desarrolle una actividad económica y esté siendo objeto de un procedimiento de inspección – 4. Conclusión

---

\* Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (ES)

## 1. La proporcionalidad como principio general de actuación de los poderes públicos y límite esencial de la potestad sancionadora en materia tributaria

La proporcionalidad es un principio que informa y limita la actuación de los poderes públicos en general y, de modo, particular la actividad de las Administraciones públicas en el ejercicio de sus competencias, en la medida en que esta sea susceptible de restringir, lesionar o limitar los derechos y libertades de los ciudadanos.<sup>1</sup> A esta dimensión de criterio genérico de intervención se refiere en nuestro ordenamiento jurídico el artículo 4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. Su apartado 1 impone la observancia de este principio por aquellas medidas derivadas de la actuación administrativa que limiten el ejercicio de derechos individuales o colectivos o exijan el cumplimiento de requisitos para el desarrollo de una actividad, exigiendo que se opte por la medida menos restrictiva, se motive su necesidad para la protección del interés público y se justifique su adecuación para lograr los fines que se persiguen.

Como tal principio general del Derecho la fuerza expansiva de la proporcionalidad se deja sentir en múltiples ámbitos del ordenamiento jurídico-tributario. A título de simple recordatorio, nos limitamos a indicar que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) se hace eco de él entre los principios de aplicación del sistema tributario (artículo 3.2), como un límite a las potestades administrativas de adoptar medidas cautelares (artículos 81.3 y 146) y de practicar el embargo de bienes y derechos en el curso del procedimiento de apremio (artículo 169), como un requisito que la Administración tributaria ha de motivar cuando solicite autorización judicial para acceder al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario (artículo 113) o, por supuesto, como un principio básico de modulación del ejercicio de la potestad sancionadora (artículo 178).

Es esa faceta de tope de contención a la actividad represiva de la Administración tributaria la que nos interesa tomar en consideración a efectos de este trabajo. La proporcionalidad adquiere aquí singular trascendencia en cuanto principio basililar del *ius puniendi* que goza de un triple nivel de reconocimiento normativo: el Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (artículo 18 y protocolo n.º 1), la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea (artículo 49.3)<sup>2</sup> y, claro está, nuestro ordenamiento interno, puesto que pese a no aparecer formulado de modo expreso en ningún precepto de la Constitución de 1978 ha sido construido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a partir de diversos preceptos de nuestra norma fundamental.<sup>3</sup>

En esta dimensión de límite esencial de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas la proporcionalidad incide tanto sobre la tipificación de las infracciones, demandando que la reparación del bien jurídico lesionado (en este caso el interés recaudatorio de la Hacienda Pública) no pueda producirse por otras vías con menor incidencia sobre los derechos y libertades, como en la fijación de las sanciones, exigiendo que estas guarden un equilibrio en su intensidad con la gravedad de la conducta ilícita cometida.<sup>4</sup> Así lo refleja el artículo 29.3 de la citada Ley 40/2015, de 1 de octubre, al imponer en ambos planos (determinación normativa del régimen sancionador e

1. GARBERÍ LLOBREGAT, J., BUITRÓN RAMÍREZ, G., *El procedimiento administrativo sancionador*, 7.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

2. “La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”.

3. Conforme a una abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la que puede tomarse como exponente la Sentencia 49/1999, de 5 de abril, se le considera integrado en el principio de legalidad penal (artículo 25.1), vinculado a la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1.1), así como a la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.1) o, en general, como un principio que puede deducirse de la remisión del artículo 10.2 a los tratados y acuerdos internacionales en materia de derechos fundamentales o como un límite genérico a la restricción de derechos y libertades.

4. RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, en *Derecho financiero constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Civitas, Madrid, 2001, págs. 208-209.

imposición de sanciones por la Administración) el deber de “observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción”. Para lograr la adecuación de la respuesta sancionadora a la entidad del comportamiento infractor cometido es preciso que la determinación de la cuantía de la sanción dependa de la concurrencia de determinados perfiles o circunstancias, denominados por un autorizado sector de la doctrina como criterios de dosimetría punitiva.<sup>5</sup>

Tanto la Ley 40/2015 como la LGT marcan criterios genéricos de graduación de las sanciones, con el objetivo último, como gráficamente viene recalcando el Tribunal Constitucional, de que una disposición sancionadora no incurra 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”.<sup>6</sup> Ahora bien, más allá de casos flagrantes donde el exceso punitivo sea notorio (después veremos algún ejemplo), esa labor de vigilancia no está exenta de dificultades, dada la indeterminación y falta de concreción de este principio, que deja un amplio margen de apreciación subjetiva al intérprete y aplicador. Como ocurre con tantos otros principios generales, la frontera entre el equilibrio y la desproporción es difícil de trazar.

Dado que, como acabamos de indicar, el principio de proporcionalidad tiene en nuestro ordenamiento tributario una triple vía de entrada (Convenio de Estrasburgo, Derecho de la Unión Europea y Constitución Española), nos proponemos contrastar la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), por un lado, y la seguida por nuestros Tribunales internos (Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional), por otra parte, con respecto a la aplicación de sanciones en el campo de un tributo armonizado como es el IVA. Para ello, vamos a repasar las líneas maestras de la construcción jurisprudencial realizada por la Corte de Luxemburgo. Sobre esta base comprobaremos después en qué medida han sido asumidas esas directrices por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional, al evaluar en fechas recientes la conformidad con este principio de dos tipos infractores contemplados con carácter general en la LGT pero que, sin duda, encuentran en dicho impuesto indirecto uno de los ámbitos más frecuentes de proyección: la infracción leve por falta de ingreso en plazo de cuotas regularizadas de forma encubierta en una autoliquidación correspondiente a otro periodo de liquidación (artículo 191.6) y la infracción grave por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Inspección por parte de personas o entidades que desarrollen actividades económicas (artículo 203.6.b.1.º).

## 2. La proporcionalidad en materia de sanciones tributarias como principio general del derecho de la Unión Europea

El principio de proporcionalidad resulta de aplicación al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria en general, incluyendo por tanto cualquiera de las figuras que conforman nuestro sistema fiscal. Sin embargo, el tema plantea peculiaridades cuando se proyecta sobre figuras tributarias armonizadas en el seno de la UE, como sucede con el IVA o los Impuestos Especiales. Al irrumpir en escena el Derecho europeo, con primacía sobre el Derecho interno, el tema adquiere inevitablemente un matiz diferenciado, dado que es necesario respetar las exigencias derivadas de la proporcionalidad no ya solo como un axioma del ordenamiento nacional, sino también como un principio general del Derecho de la UE y de la Carta de los derechos fundamentales. Por tanto, junto a la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo hay que atender a los criterios emanados de la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Luxemburgo al interpretar y aplicar este principio, en su doble dimensión de garantía para los contribuyentes y de límite a la actuación de los legisladores y Administraciones tributarias nacionales.

5. GARBERÍ LLOBREGAT, J., BUITRÓN RAMÍREZ, G., *El procedimiento administrativo sancionador*, op. cit., págs. 200 y siguientes.

6. Sentencia 55/1996, de 28 de marzo. Esta máxima se viene repitiendo con frecuencia en pronunciamientos posteriores, siendo el más reciente la Sentencia 81/2022, de 27 de junio.

## 2.1. Doctrina general sobre la proporcionalidad y las sanciones por incumplimiento del Derecho de la UE

Sobre la proporcionalidad en materia sancionadora como principio general del Derecho de la UE existe un abundante acervo jurisprudencial del TJUE, que parte en su doctrina de una premisa elemental: el reconocimiento de la competencia de los Estados miembros, en ausencia de normas de armonización en materia de sanciones por incumplimiento de las disposiciones europeas, para establecer las sanciones que consideren adecuadas, aunque con dos límites básicos:

1.º La obligación de ejercer esta competencia en el pleno respeto del ordenamiento europeo y sus principios generales.

2.º La exigencia de que los regímenes sancionadores nacionales no comporten limitaciones indebidas de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), ni de los derechos recogidos en la Carta, en especial del principio de proporcionalidad (artículo 49.3).

Sobre estas bases el TJUE ha formulado una serie de directrices genéricas en campos ajenos al campo de la fiscalidad al objeto de poner coto a la libertad de los Estados miembros, en defecto de armonización de una legislación europea que armonice el régimen sancionador, para regular sanciones que castiguen conductas contrarias a la Derecho de la UE. En esencia, son las siguientes:

- Las medidas represivas de la normativa nacional no deben exceder de lo que resulte apropiado y necesario para lograr los objetivos legítimamente perseguidos (como, por ejemplo, el aseguramiento de la recaudación o la lucha contra el fraude fiscal), ni tampoco ir más allá de lo que resulte estrictamente indispensable para alcanzarlos.
- Cuando resulte factible elegir entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse siempre a la menos onerosa, garantizando que las desventajas ocasionadas no sean desmedidas con respecto a los objetivos perseguidos.
- El principio de proporcionalidad incide tanto en la concreción de los elementos constitutivos de una infracción y de las normas relativas a la cuantía de las multas, como en la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijar la cuantía de la multa.
- De esta forma, la intensidad de las sanciones que se impongan debe adecuarse a la gravedad de las infracciones castigadas, garantizando así un efecto realmente disuasorio. Y, adicionalmente, al determinar la sanción y fijar el importe de la multa han de tenerse en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto.
- La imposición, para todo incumplimiento de determinadas obligaciones, de una multa a tanto alzado, que no module el importe en función de la gravedad de la infracción cometida por el sujeto, resulta desproporcionada respecto de los objetivos que se persiguen con la normativa UE.

Por lo que respecta a sectores ajenos al ámbito particular de la fiscalidad, son numerosos los pronunciamientos del Tribunal de Justicia en materia de sanciones aplicables por inobservancia de los requisitos fijados en un régimen establecido mediante la normativa armonizada de la UE. Entre los más significativos cabe citar los tres siguientes, donde aparecen enunciadas con mayor o menos grado de detalle las pautas hermenéuticas que acabamos de indicar:

- Sentencia de 5 de julio de 2007, C-430/05, *Nttonik y Pikoulas*, referente a sanciones en materia de publicación de información relativa a valores negociables con motivo de su admisión a cotización oficial.<sup>7</sup>

7. Directiva 2001/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de mayo de 2001, sobre la admisión de valores negociables a cotización oficial y la información que ha de publicarse sobre dichos valores, y Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de noviembre de 2003, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores, esta última derogada por el Reglamento (UE) 2017/1129 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de junio de 2017, sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión

- Sentencia de 20 de marzo de 2018, C-537/16, *Garlsson Real State y otros*, en materia de sanciones por vulneración de la normativa europea sobre operaciones con información privilegiada y manipulación del mercado.<sup>8</sup>
- Sentencia de 8 de marzo de 2022, C-205/20, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, relativa a sanciones por incumplimiento de las disposiciones de armonización sobre el régimen de desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios.<sup>9</sup>

## 2.2. Proyección de la doctrina general sobre la proporcionalidad de las sanciones al ámbito específico de la tributación

El Tribunal de Luxemburgo ha proyectado esa doctrina, sin introducir matices o recortes reseñables, cuando ha tenido que pronunciarse sobre sanciones aplicables en el ámbito específico de la fiscalidad. También aquí se asume como punto de partida el postulado de que, en ausencia de armonización de la legislación europea respecto de las sanciones aplicables por inobservancia de un régimen tributario establecido en dicha legislación, los Estados gozan de competencia para establecer las sanciones que les parezcan más idóneas, aunque de nuevo con sometimiento al Derecho de la Unión Europea y a sus principios generales, entre ellos el de proporcionalidad.

En esta línea cabe citar, en primer lugar, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2017, C-497/15, *Euro-Team*, que declaró contrario al principio de proporcionalidad el régimen de sanciones establecido por un Estado miembro (Hungria) respecto de las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en aplicación de la Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999,<sup>10</sup> relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos por la utilización de infraestructuras viarias.<sup>11</sup> El alcance de la proporcionalidad como límite del régimen sancionador por vulneración de las normas armonizadas sobre gravámenes a los vehículos pesados de transporte contenidas en esa Directiva 1999/62/CE se ha abordado igualmente en la Sentencia de 4 de octubre de 2018, C-384/17, *Link Logistic N&N*, donde se recuerda que este principio “forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, que constituyen la base de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y que debe respetar una normativa nacional comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión o que aplique este último”.

También ha tenido oportunidad de examinar el Tribunal las sanciones establecidas por infracción

---

a cotización de valores en un mercado regulado. La competencia de los Estados miembros en materia de régimen sancionador aparece reconocida en el artículo 38 de este Reglamento.

8. Artículo 14 de la Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, sobre las operaciones con información privilegiada y la manipulación del mercado (abuso del mercado), derogada por el Reglamento (UE) n.º 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado (Reglamento sobre abuso de mercado), que regula ahora el régimen sancionador en su artículo 30.
9. Directiva 2014/67/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a la garantía de cumplimiento de la Directiva 96/71/CE, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicios, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1024/2012 relativo a la cooperación administrativa a través del Sistema de Información del Mercado Interior. Su artículo 20 faculta a los Estados miembros para determinar el régimen de sanciones aplicable en caso de infracción de las disposiciones nacionales adoptadas con arreglo a la Directiva, exigiendo que tales sanciones establecidas sean efectivas, proporcionadas y disuasorias.
10. En concreto, la legislación húngara establecía un régimen de sanciones que se traducía en la imposición de una multa a tanto alzado para todas las infracciones de las normas relativas a la obligación de pagar anticipadamente la tasa por la utilización de un tramo de carretera de peaje, independientemente de la naturaleza y la gravedad de la conducta. El único criterio de modulación de las multas previsto en la normativa nacional era la categoría de los vehículos (establecida en función del número de ejes), pero sin ningún contemplar ningún vínculo con el comportamiento de la persona que explota el vehículo o de su conductor.
11. El artículo 9 bis de esta Directiva dice así: “Los Estados miembros implantarán los controles adecuados y determinarán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en aplicación de la presente Directiva. Los Estados miembros tomarán todas las medidas necesarias para garantizar su aplicación. Las sanciones establecidas deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.”

del régimen armonizado de importación temporal de determinados medios de transporte.<sup>12</sup> En la Sentencia de 12 de julio de 2001, C-262/99, *Louloudakis*, se pone el acento en que las medidas sancionadoras no vayan más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar los objetivos perseguidos, al hilo del examen de la legislación nacional de un Estado miembro (Grecia) que preveía un conjunto de sanciones por importación irregular de automóviles con fines no comerciales; en particular, multas fijadas a tanto alzado exclusivamente en función del criterio de la cilindrada del vehículo, sin tomar en consideración su antigüedad, así como el pago de derechos por un importe de hasta el décuplo de los impuestos no satisfechos. Se estima que tal respuesta punitiva únicamente resulta compatible con el principio de proporcionalidad “en la medida en que resulte necesaria por imperativos de sanción y prevención, habida cuenta de la gravedad de la infracción”. En cambio, en la posterior Sentencia de 7 de junio de 2007, C-156/04, *Comisión c/ Grecia*, se consideró desproporcionado con respecto al objetivo perseguido (el cobro de multas) que la normativa de ese mismo Estado miembro previese que, en caso de imponerse multas, los vehículos fueran objeto de inmovilización cautelar temporal y automática durante la tramitación del procedimiento de ejecución de la sanción, quedando su devolución supeditada al pago de las multas y de cualesquiera otras cantidades exigibles.<sup>13</sup>

La misma línea jurisprudencial se observa en la Sentencia de 2 de junio de 2016, C-81/15, *Kapnoviomichania Karelia*, en cuanto a las sanciones en materia de incumplimiento de normativa europea sobre el régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales o accisas.<sup>14</sup> En ella se juzga desproporcionado un sistema de responsabilidad agravada, de carácter solidario y objetivo, que la normativa nacional (de nuevo de Grecia) hace recaer sobre el depositario autorizado por las sanciones pecuniarias impuestas como consecuencia de una infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, al ir más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.<sup>15</sup>

El TJUE ha dado un paso más allá en la modulación de la competencia de los Estados miembros para configurar regímenes sancionadores en materia tributaria a la luz del principio de proporcionalidad, extendiendo su doctrina a las sanciones previstas por el incumplimiento de tributos o normas tributarias nacionales no armonizadas por la Unión Europea en la medida en que puedan afectar a las libertades fundamentales previstas en el TFUE.

De esta forma, la Sentencia de 3 de marzo de 2020, C-482/18, *Google Ireland*, constata un choque claro con este principio en la normativa de un Estado miembro (Hungría) reguladora de un impuesto sobre la publicidad, figura impositiva que no cuenta con un marco regulador armonizado aprobado por las instituciones europeas. Dicha normativa contempla un severo régimen de sanciones por incumplir la obligación de información a efectos de su sujeción al referido gravamen, aunque de facto solo afecta realmente a aquellos sujetos pasivos que sean prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro y que no estén registrados ante la Administración tributaria nacional como contribuyentes en virtud de cualquier otro tributo.<sup>16</sup> Dada esta diferencia de trato entre los

12. Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte.

13. El Tribunal estima que esta medida “puede privar al beneficiario del uso de su vehículo durante un período de tiempo que puede ser extenso, sobre todo si las multas impuestas son objeto de impugnación por vía judicial”. A ello se suma la importancia que el propio Tribunal ha destacado que supone el derecho de conducir un vehículo de motor para el ejercicio efectivo de los derechos que van unidos a la libre circulación de personas (Sentencia de 29 de febrero de 1996, C-193/94, *Skanavi y Chryssanthakopoulos*). De ahí que se aprecie falta de proporcionalidad con respecto al objetivo perseguido, pues el cobro de multas “puede alcanzarse por medios más conformes con la normativa comunitaria como, por ejemplo, mediante la prestación de una fianza”.

14. En la actualidad regulado por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

15. Para el Tribunal resultó determinante que el depositario autorizado no pudiera liberarse de esa responsabilidad “aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.”

16. En efecto, a estos prestadores no establecidos se les imponen varias multas cuyo importe, a partir de la segunda, se

prestadores de servicios publicitarios en función de si ya están o no registrados fiscalmente en Hungría, ese régimen sancionador constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en principio prohibida en el artículo 56 del TFUE. A pesar de aceptar prima facie la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y el cobro del impuesto como razones imperiosas de interés general susceptibles de justificar esta restricción, el Tribunal advierte a renglón seguido que esta normativa nacional va más allá de lo necesario para alcanzar esos objetivos legítimos, puesto que no obliga a la autoridad fiscal a evaluar la gravedad de la infracción. Además, el importe de las multas se impone sin considerar el volumen de negocio alcanzado por el sujeto pasivo que constituye la base imponible del impuesto que se pretende recaudar, por lo que existe el riesgo de que el importe acumulado de las sanciones exceda de dicho volumen de negocio. En definitiva, al no tener en cuenta la gravedad de la conducta de los obligados tributarios que incumplan su obligación de información este régimen sancionador incurre en vicio de desproporción.

Lo mismo ha sucedido con nuestra normativa interna referente a la obligación informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero a través de una declaración específica (el modelo 720).<sup>17</sup> En sintonía con lo que ya habían denunciado la Comisión y la doctrina académica desde años atrás, la Sentencia de 27 de enero de 2022, C-788/19, *Comisión/España*, ha declarado que las sanciones por el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de esta obligación formal de información se oponen a la libre circulación de capitales del artículo 63 del TFUE, en razón de su manifiesta desproporción. Recuérdese que la Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo un modelo dual de sanciones muy elevadas, permitiendo la acumulación de una multa proporcional del 150 por 100 por imputación de una ganancia patrimonial no justificada en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades (calculada sobre las cantidades correspondientes al valor de los elementos patrimoniales localizados en el extranjero) con multas de cuantía fija, por cada dato o conjunto de datos omitido, incompleto, inexacto o falso, sin marcar además ningún tope máximo a su importe total. El Tribunal admite una vez más la premisa de que nuestras autoridades fiscales, a falta de armonización en el Derecho de la UE, eran competentes para elegir las sanciones que les parecieran más adecuadas en caso de incumplimiento de las obligaciones establecidas en nuestro Derecho interno en materia de fiscalidad directa. Pero advierte enseguida que en este caso se rebasó la línea roja del principio de proporcionalidad, menoscabando en exceso esa libertad fundamental. Por un lado, un tipo tan elevado de multa porcentual conlleva “un carácter extremadamente represivo” y, teniendo en cuenta su acumulación con las multas de cuantía fija, puede provocar que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información supere el propio valor de los bienes o derechos ubicados en el extranjero. Por otro lado, la imposición de multas fijas de cuantía igualmente muy elevada, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, con previsión expresa de un importe mínimo, sin limitación de su importe máximo y sin guardar proporción con las sanciones que se establecen para infracciones similares de las obligaciones de información en un contexto puramente nacional,<sup>18</sup> entraña asimismo una restricción desproporcionada.

---

triplica respecto del importe de la multa anterior en cada nueva declaración de incumplimiento de dicha obligación, pudiendo alcanzarse un importe acumulado de varios millones de euros, sin que dichos prestadores puedan cumplir tal obligación de información antes de recibir la resolución en la que se establece definitivamente el importe acumulado de esas multas. Por el contrario, el importe de la multa que se impondría a un prestador establecido en Hungría por incumplir una obligación de información o de registro similar, conculcando disposiciones generales de la normativa tributaria nacional, es notablemente inferior y no se incrementa en caso de incumplimiento continuo de tal obligación, ni en las mismas proporciones ni necesariamente en plazos tan breves.

17. Disposición adicional decimotercera de la LGT y Orden HAP/72/2013, de 30 de enero.

18. Se trata de las infracciones tipificadas en la LGT por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal y por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (artículo 198) y por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información (artículo 199).

### 2.3. Proporcionalidad y sanciones en un tributo armonizado como el IVA

Como cabe suponer, el IVA, joya de la corona de la armonización fiscal para lograr un mercado interior (junto a la unión aduanera y el arancel aduanero común), entra de lleno en el radio de acción de esta doctrina. En este tributo la competencia de cada Estado miembro para establecer las sanciones por incumplimiento del marco legislativo armonizado, pero con plena sujeción a la proporcionalidad como principio general del ordenamiento jurídico europeo, tiene su anclaje directo en el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

En las cuestiones prejudiciales resueltas por el TJUE hasta la fecha este ha dejado sentado que corresponde al juez nacional la apreciación de que las sanciones no vayan más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude que marca ese precepto, aunque subrayando a la par que esa valoración ha de venir presidida por dos pautas esenciales: la naturaleza y gravedad de la infracción que se penaliza con la sanción y el método para la determinación de la cuantía de la sanción. Queda así claro que para que una sanción no contradiga el principio de proporcionalidad resulta determinante atender tanto a la gravedad de la conducta ilícita que se pretenda castigar, en particular a su componente defraudatorio, como al mecanismo seguido para la fijación y graduación de la sanción correspondiente.

Haremos referencia a continuación a cuatro pronunciamientos destacados del Tribunal de Justicia en materia de IVA, en los que se valora la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea a causa de sanciones aplicadas por las autoridades fiscales de varios Estados miembros de conformidad con la legislación nacional sobre el IVA.

#### 2.3.1. Sentencia de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12, *Rodopi-M91*

Por orden cronológico, el primero de esos *leading cases* es la Sentencia de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12, *Rodopi-M91*. El litigio principal tiene su origen en una serie de irregularidades cometidas por una sociedad sujeta al IVA en la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios. Al hilo de este asunto se examina la compatibilidad con el principio de proporcionalidad de la normativa nacional de un Estado miembro (Bulgaria), que permite sancionar a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA con una multa igual al importe de la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo (es decir, con una multa del 100 por 100 de dicha cuota), aun cuando se haya regularizado posteriormente y fuera de plazo el incumplimiento y se haya abonado la totalidad de la cuota adeudada, más los intereses correspondientes. La cuantía de esa sanción no era fija, sino progresiva, mediante un porcentaje creciente en función del retraso con que el contribuyente efectúe esa regularización (25 por 100 en caso de retraso de hasta un mes y 100 por 100 para demoras superiores).

La Corte admite que una sanción variable como esta puede incitar a los sujetos pasivos a regularizar la deuda tributaria lo antes posible, logrando así el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto, pero lo hace formulando al mismo tiempo una advertencia importante: “el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude”. Con estas indicaciones, se remite al juez nacional la apreciación de si la sanción va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, de manera especial el plazo en que se ha rectificado la irregularidad, su gravedad y la existencia o no de fraude o elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.

#### 2.3.2. Sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, *Farkas*

Este segundo precedente tiene su origen en una cuestión prejudicial sobre la posible vulneración del principio de proporcionalidad a causa de la normativa nacional del IVA de Hungría, que prevé la imposición de una sanción del 50 por 100 de la cuota no satisfecha por el adquirente de un bien, obligado al pago en calidad de sujeto pasivo por inversión, a pesar de que el impuesto devengado

en la transmisión ha sido repercutido e ingresado íntegramente por el transmitente. Como puede apreciarse, en este supuesto la Administración tributaria magiar no había sufrido pérdida de recaudación fiscal ni tampoco existían indicios de fraude fiscal, ya que la irregularidad cometida consistía simplemente en una incorrecta aplicación de las reglas sobre la determinación del sujeto pasivo.

El TJUE vuelve a estimar que esta sanción resulta adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la adeudada. En gran medida ello es debido a que en su regulación se prevé tanto un porcentaje incrementado de multa (200 por 100) como, sobre todo, una posible reducción de dicho porcentaje o incluso su condonación, de oficio o a instancia de parte, cuando concurren circunstancias excepcionales que permitan deducir que el sujeto pasivo (o su representante) ha actuado con el discernimiento o diligencia que cabía esperar de él. Tal reducción se vincula a una ponderación de las características de cada caso y, en particular, a los tres elementos siguientes: el importe de la deuda, las circunstancias de su nacimiento y gravedad y la frecuencia de la conducta ilícita.

En términos generales la Sentencia *Farkas* da por buena esa forma de determinación de la sanción, con aplicación de una posible reducción o condonación, desde el prisma del principio de proporcionalidad. Y aunque remite la valoración del caso concreto enjuiciado al órgano jurisdiccional que elevó la cuestión prejudicial, deja entrever que aplicar en él una multa del 50 por 100 de la cuota de IVA aplicable a la operación parece desproporcionado, dado que se trata de simple error de naturaleza administrativa sobre la aplicación del mecanismo del IVA (en concreto, sobre la regla de la inversión del sujeto pasivo), sin que la Hacienda Pública haya sufrido pérdida de ingresos ni existan indicios de fraude.

### **2.3.3. Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA**

Este pronunciamiento deriva de en una cuestión prejudicial acerca de la conformidad con los principios del Derecho de la UE en materia de IVA de varios aspectos de la legislación italiana, entre ellos la imposición de una sanción por la deducción ilegal de cuotas por parte de un sujeto con una multa igual al importe de la deducción efectuada.

En su análisis de la naturaleza y la gravedad de la infracción y del método para la fijación del importe de la sanción la Corte hace hincapié en el hecho de que esa multa no se calcule en función de la deuda tributaria del sujeto pasivo (es decir, atendiendo a la diferencia entre el impuesto debido por los bienes y servicios que vayan a ser entregados o prestados y el impuesto deducible correspondiente a los bienes y servicios que se adquirieron o prestaron), sino que equivalga simplemente al importe del impuesto deducido de modo indebido.

Pues bien, en el caso de autos el sujeto pasivo había comprado y vendido ficticiamente las mismas cantidades de electricidad y al mismo precio, por lo que al no existir valor añadido su deuda tributaria por dichas operaciones era igual a cero. Por este motivo, la conclusión a la que llegó el Tribunal era bastante predecible a la luz de su doctrina sobre el principio de proporcionalidad: “En esta situación, una multa igual al 100 % de la deducción indebida del impuesto soportado, impuesta sin tener en cuenta que se había pagado correctamente con posterioridad un mismo importe de IVA y que, como consecuencia, la Hacienda Pública no había registrado pérdida alguna de ingresos tributarios, constituye una sanción desproporcionada respecto del objetivo que persigue”.

### **2.3.4. Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19, Grupa Warzywna**

El último pronunciamiento a que nos referiremos enjuicia la normativa de un Estado miembro (Polonia) que castiga a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA como operación sujeta y no exenta con una sanción del 20 por 100 del importe de la sobrevaloración de la devolución de IVA indebidamente reclamada. Al no distinguir en atención a las causas del incumplimiento de la obligación de pago del impuesto, esta norma sancionadora era de aplicación incluso cuando la irregularidad derivase de un error de apreciación por las partes de la operación

respecto a la sujeción al IVA, sin que hubiera realmente indicios de fraude ni pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

Aunque el sujeto pasivo rectificó su autoliquidación en el importe de la cuota indebidamente consignada, la Administración le impuso una sanción del 20 por 100 del exceso de devolución solicitado. Para la Corte de Luxemburgo este castigo resulta contrario al principio de proporcionalidad. Considera atendida la primera de las dos variables que es preciso evaluar al efectuar el test de proporcionalidad (la naturaleza y gravedad de la infracción), puesto que la norma incita a los sujetos pasivos a presentar sus declaraciones fiscales con exactitud y rigor y a regularizar posibles irregularidades lo antes posible. En cambio, concluye que incumple la segunda variable de esa prueba, relativa al método de determinación de la cuantía de la sanción, dado que esta se calcula mediante un porcentaje fijo que “no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores”. Se configura, en suma, como una sanción que “aplicada automáticamente, no permite a las autoridades tributarias individualizar la sanción impuesta, con el fin de garantizar que esta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude”.

### **3. Valoración de dos supuestos de sanciones tributarias de nuestro derecho interno aplicables al IVA a la luz de la doctrina del TJUE**

Una vez expuesta la doctrina del TJUE sobre el principio de proporcionalidad y las sanciones por incumplimiento de obligaciones materiales o formales en tributos sujetos a disposiciones de armonización de la Unión Europea, para cerrar este trabajo vamos a analizar en qué medida pueden entrar en contradicción con dos supuestos de sanciones tributarias que nuestra LGT regula en sus artículos 191.6 y 203.6.b).1.º con carácter general, pero que precisamente hallan en el IVA uno de los tributos de más frecuente aplicación. Concorre, además, la circunstancia singular de que se trata de dos normas sobre las que han recaído en fechas recientes varios pronunciamientos del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional descartando que exista colisión con este principio.

#### **3.1. Sanción por la falta de ingreso en plazo de cuotas regularizadas de forma encubierta en una autoliquidación correspondiente a otro periodo de liquidación**

El artículo 191.6 de la LGT tipifica como infracción tributaria la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el obligado tributario en una autoliquidación presentada de modo extemporáneo, pero sin cumplir los requisitos exigidos para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27.4.

Ese comportamiento se halla a medio camino entre dos conductas. Por un lado, se separa de la infracción tributaria tradicional por dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación de un tributo,<sup>19</sup> regulada en el artículo 191.1 de la LGT y que presupone la inexistencia de regularización por parte del obligado tributario. Por otro lado, se diferencia también de la regularización voluntaria explícita o propia prevista en ese artículo 27 de la LGT, materializada en una autoliquidación presentada por el sujeto pasivo de forma tardía y espontánea y que origina el devengo de un recargo como obligación accesorio. La

19. Para SIMÓN ACOSTA, E., “La potestad sancionadora”, en R. CALVO ORTEGA (Dir.) y J. M. TEJERIZO LÓPEZ (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.ª ed., Civitas, 2009, pág. 880, se trata de una infracción leve “por conversión o disminución de la gravedad de la infracción inicialmente cometida”, al producirse “una regularización incompleta de la infracción grave o muy grave cometida”. LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, pág. 292, la califica como un tipo específico y distinto del general, pues la conducta prevista es “ingresar voluntariamente bajo la apariencia formal de un ingreso correspondiente a un período que no le corresponde”.

conducta típica se define como la ausencia de pago en plazo de cuotas tributarias que inicialmente no fueron declaradas, pero que con posterioridad son incluidas o regularizadas por el obligado tributario en otra autoliquidación, aunque sin cumplir el requisito formal de identificación expresa del periodo de liquidación al que se supedita la aplicación de los recargos por declaración espontánea y fuera de plazo. Tal anomalía provoca que no se borre por completo la antijuridicidad de una conducta que podemos caracterizar como regularización encubierta, tácita (calificativo usado en algunas Sentencias del Tribunal Supremo), implícita o impropia.

Este tipo infractor, calificado como leve, es sancionado con una multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuantía no ingresada en plazo como consecuencia de no reflejar las cuotas tributarias en la autoliquidación que correspondía y de diferirlas a otra de un periodo posterior. No cabe ningún tipo de excepción o modulación de ese porcentaje (a la baja o al alza) atendiendo a elementos como la extensión del retraso, la cuantía del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública o el grado de intencionalidad del sujeto infractor.<sup>20</sup>

El IVA es, junto con los pagos a cuenta periódicos propios de la imposición sobre la renta, el tributo más propicio para la comisión de esta infracción. Así acontecerá cuando un sujeto pasivo deje de incluir cuotas devengadas y repercutidas a sus clientes en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación determinado (por ejemplo, del trimestre 1 del ejercicio X), trasladando esas cuotas no a una autoliquidación complementaria de ese mismo periodo que pudiera presentarse espontáneamente más tarde, con el consiguiente devengo de un recargo del artículo 27 de la LGT, sino a la autoliquidación de otro periodo posterior (por ejemplo, del trimestre 4 del mismo ejercicio X o del trimestre 1 o 2 del siguiente ejercicio Y).

Por ello, no es casualidad que haya sido en este impuesto indirecto donde se haya suscitado en sede judicial la posible contradicción entre esa sanción y el principio de proporcionalidad. Tras agotar las diversas instancias administrativas y judiciales, en febrero de 2021 el asunto acabó radicándose ante el Tribunal Supremo, que admitió hasta cinco recursos por apreciar que había una cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.<sup>21</sup> Esos recursos de casación han sido resueltos por las Sentencias n.º 1227/2021, de 13 de octubre, 1266/2021, de 26 de octubre, 848/2022, de 29 de junio, 849/2022, de 29 de junio, y 1394/2022, de 31 de octubre, que no han apreciado que exista ninguna colisión con el principio de proporcionalidad. Los cinco pronunciamientos siguen al pie de la letra la línea marcada por la Sentencia 1227/2001,<sup>22</sup> donde se fija la doctrina siguiente:

“Ni el derecho de la Unión Europea –en particular, la normativa del IVA y los principios de neutralidad y proporcionalidad– ni los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, quedan vulnerados por la posibilidad de la imposición de una sanción, la tipificada en el artículo 191.6 LGT, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, con inobservancia de los requisitos exigidos en el artículo 27.4 LGT, aunque el efecto de la aplicación de la norma sancionadora supone una multa por importe superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo, por voluntad propia del sujeto pasivo, que no se ha ceñido a las exigencias legales.”

No es objeto de este trabajo el análisis en clave de Derecho interno que lleva a cabo el Tribunal

20. Esta infracción “será siempre leve, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor” (artículo 3.1 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre).

21. Autos de admisión n.º 1293/2021, de 11 de febrero (recurso de casación n.º 4746/2020), 4601/2021, de 24 de marzo (recurso de casación n.º 3691/2020), 16026/2021, de 1 de diciembre (recurso de casación n.º 5527/2020), 16135/2021, de 1 de diciembre (recurso de casación n.º 3617/2020) y 2646/2022, de 23 de febrero (recurso de casación n.º 5208/2021).

22. De la Sentencia 1227/2021 es ponente el Magistrado F. J. NAVARRO SANCHÍS.

Supremo para confirmar la adecuación de la sanción de la infracción del artículo 191.6 de la LGT al principio de proporcionalidad. A pesar de las opiniones negativas manifestadas por un sector de la doctrina académica,<sup>23</sup> el Alto Tribunal ha operado en este punto muy condicionado por el precedente de los Autos del Tribunal Constitucional 20/2015, de 3 de febrero, y 111/2015, de 23 de junio, que no apreciaron conflicto con ese principio.

Nuestro interés queda acotado a la perspectiva europea, puesto que la falta de adecuación al Derecho de la UE fue el argumento determinante que llevó a las cinco Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurridas en casación, a rechazar la validez de la sanción impuesta por la Administración tributaria a sujetos pasivos que habían regularizado encubiertamente cuotas de IVA en periodos de liquidación posteriores,<sup>24</sup> al juzgarla desproporcionada en el ámbito del sistema común del IVA como tributo armonizado.

En las Sentencias del Tribunal Supremo n.º 1227/2021 y concordantes se invocan tres de los fallos del TJUE a que hicimos alusión en el apartado 2.3 respecto de sanciones previstas en la normativa nacional del IVA de otros Estados miembros. Se trata de las Sentencias de 20 de junio de 2013, asunto C-259/12, *Rodopi-M91*, de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, *Farkas*, y de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19, *Grupa Warzywna*, que se han tomado por la Sala Tercera como parámetro de contraste para dictaminar sobre la adecuación al principio de proporcionalidad de la sanción prevista para la regularización encubierta en nuestra LGT.

¿Cuál de estos precedentes guarda una mayor analogía con la infracción por regularización encubierta de las cuotas de IVA regulada en nuestro Derecho interno? Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía recurridas en casación aplicaron la doctrina emanada de Sentencia *Farkas* como fundamento directo de la anulación de la sanción por resultar desproporcionada. Sin embargo, para el Tribunal Supremo la situación examinada en ese litigio es distinta de la conducta penalizada en el artículo 191.6 de la LGT, pues no existía perjuicio económico para la Hacienda Pública (la deuda tributaria había sido indebidamente satisfecha por el transmitente, pese a ser el adquirente el sujeto pasivo por inversión) y se trataba, por tanto, de un incumplimiento más formal que material.

Como alternativa, el Tribunal Supremo vuelve la mirada hacia la Sentencia *Rodopi*, que estima de mayor similitud en los hechos, por cuanto la conducta que dio lugar a la sanción en ella discutida (indebida deducción por el sujeto pasivo de cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios) sí ocasionaba un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Después de una extensa transcripción literal de sus fundamentos de Derecho concluye que la sanción proporcional del 50 por 100 del artículo 191.6 de la LGT no va más allá de lo indispensable para lograr los objetivos de asegurar la recaudación del impuesto y la prevención del fraude, ya que consiste justamente en la mitad del límite máximo (100 por 100) de la sanción validada en este pronunciamiento.

En nuestra opinión, el examen de la doctrina del TJUE que lleva a cabo el Tribunal Supremo se queda en la superficie y presenta varias insuficiencias y contradicciones. Para empezar, obvia que la sanción tributaria examinada en esa Sentencia *Rodopi* no era una multa de porcentaje fijo (como sucede con la multa del artículo 191.6 de la LGT), sino variable dependiendo del retraso con que se produzca la regulación de la indebida deducción de cuotas del IVA (al igual que en los recargos del artículo 27 de la LGT).

Además, parece ignorar las prevenciones que el Tribunal de Luxemburgo formula en ese mismo pronunciamiento respecto de la improcedencia de una asimilación automática entre pago con retraso

23. Véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J., "Infracciones y sanciones tributarias", en C. PALAO TABOADA (Coord.), *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 554-555, y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E., "Artículo 191", en GARBERÍ LLOBREGAT, J. (Dir.), *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias*, t. I, Tirant lo Blanch, 2005, pág. 654.

24. Sentencias de la Sección Cuarta del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, n.º 418/2020, de 7 de febrero (recurso n.º 526/2018), 582/2020, de 25 de febrero (recurso n.º 448/2018), 592/2020, de 27 de febrero (recurso n.º 142/2018), 393/2021, de 24 de febrero (recurso n.º 805/2019) y 892/2021, de 14 de mayo (recurso n.º 812/2019).

del IVA y fraude y de la necesidad de tomar en consideración las circunstancias de cada caso al graduar la sanción, en particular la demora en rectificar la irregularidad, la gravedad de la misma y la posible existencia de una conducta defraudatoria o elusoria.

En tercer lugar, el Tribunal Supremo pasa también por alto el llamamiento que la Sentencia *Farkas* realiza a adoptar métodos de determinación de la cuantía de la sanción en los que esta venga modulada en función de los elementos que concurran en cada supuesto y, de modo especial, en atención al importe de la deuda tributaria y la gravedad y la frecuencia del comportamiento ilícito del sujeto pasivo.

Finalmente, aunque el Tribunal Supremo mencionada brevemente la Sentencia *Grupa Warzywna*, considera que sus orientaciones no son directamente aplicables al caso objeto de los recursos de casación. Y esta decisión, que no aparece bien justificada, le impide extrapolar a la sanción del 50 por 100 por regularización encubierta el rechazo que en este pronunciamiento del TJUE se expresa a la determinación de la sanción mediante un porcentaje fijo, por lo que ello implica de automatismo, sin posibilidad de modulación atendiendo a las circunstancias concretas del caso. A nuestro modo de ver, la sanción de esa infracción tributaria incurre justamente en esa deficiencia, al no permitir ningún tipo de individualización del castigo.

A nuestro juicio, el artículo 191.6 de la LGT es una norma alejada en buena medida de las directrices señaladas por el TJUE respecto del principio de proporcionalidad como límite a la competencia de los Estados miembros para establecer sanciones en un tributo armonizado como el IVA. El tratamiento de esta infracción por regularización tácita o encubierta es un buen ejemplo del desfase del régimen sancionador de la LGT ante la fuerza expansiva que ha adquirido este principio general del Derecho de la UE, de la mano de los pronunciamientos más recientes de la Corte de Luxemburgo. Este tipo infractor, cuyo régimen no ha experimentado ninguna variación desde 2003, refleja la propensión de la LGT a castigar mediante multas de cuantía predeterminada o de porcentaje fijo, sin emplear criterios de graduación o dosimetría punitiva. En aquel momento nuestro legislador no tuvo en cuenta una doctrina jurisprudencial que aún era incipiente, pero que en años posteriores ha ido asentando una exigencia de adecuación de la sanción a las circunstancias específicas de cada caso, evitando métodos de determinación de la cuantía de la multa automáticos y sin posibilidad de individualización. A nuestro juicio, en las Sentencias 1227/2021 y concordantes el Tribunal Supremo ha entablado un inevitable diálogo con la doctrina del TJUE, pero desgraciadamente no ha pasado de un diálogo a medias, sin extraer de dicha doctrina las consecuencias que hubieran sido deseables.

### **3.2. Sanción por residencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por parte de una persona o entidad que desarrolle una actividad económica y esté siendo objeto de un procedimiento de inspección**

La segunda sanción tributaria con virtualidad en la aplicación del IVA cuya compatibilidad con el principio de proporcionalidad ha sido puesta entredicho en fechas recientes se regula en el artículo 203 de la LGT, que tipifica una infracción tributaria grave por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, que se produce cuando el sujeto infractor “debidamente notificado al efecto” haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir tales actuaciones en orden al control del correcto cumplimiento de sus obligaciones. Aunque la conducta ilícita se define de modo abierto y genérico, el apartado 1 de este precepto recoge un listado no exhaustivo que incluye hasta cinco variantes concretas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

Como resultado de la modificación efectuada en el artículo 203 por la Ley 7/2012, de 29 de octubre,<sup>25</sup> se ha añadido un tipo cualificado (en razón del tipo de información o datos afectados) para castigar con mayor rigor (la exposición de motivos de ese texto legal se refería a una mejora de su efecto disuasorio) esta falta de colaboración con la Administración tributaria cuando afecta a las variantes indicadas en las letras a) a d) y se produce en el curso de un procedimiento de inspección tributaria. De conformidad con el apartado 6.b), si las acciones u omisiones que entorpecen las actuaciones administrativas las llevan cabo personas o entidades que desarrollen actividades económicas habrá que atender diversas reglas de cuantificación de la sanción. La primera de ellas, que es la que aquí nos interesa, dice así:

“1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.”

Las conductas infractoras que se describen en el párrafo transcrito son un reflejo directo de las facultades que el artículo 142 de la propia LGT atribuye a la inspección tributaria en sus apartados 1 (examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas; inspección de bienes, elementos o explotaciones) y 2 (entrada en fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen). Como es lógico, son comportamientos del obligado tributario que pueden darse en el curso de un procedimiento inspector que tenga por objeto el IVA.

La multa con que se castiga al empresario o profesional que incurra en este tipo de incumplimientos formales se cuantifica aplicando un porcentaje fijo (2 por 100) sobre la cifra de negocios (volumen de ventas), marcándose una límite mínimo y máximo de 20.000 y 600.000 euros, respectivamente. Este segundo tope implica que para una persona o entidad con cifra de negocios superior a 30 millones de euros la sanción ascenderá en todo caso a ese importe de 600.000 euros, salvo que resulte de aplicación la reducción del 50 por 100 prevista en el párrafo final del artículo 203.6 por cumplimiento tardío del requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección.

En general, la doctrina académica ya había mostrado desde hace tiempo sus recelos sobre la proporcionalidad de las sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT.<sup>26</sup> Pero la singular forma de sancionar estos supuestos específicos, en función de una magnitud que no guarda una relación directa e inmediata con el tipo infractor, acrecentó esas dudas sobre una posible incompatibilidad con ese principio de la potestad sancionadora. Ello llevó al Tribunal Supremo a elevar, mediante Auto de 25 de febrero de 2021,<sup>27</sup> una cuestión de inconstitucionalidad contra la norma, por posible

25. Artículo 1, apartado doce, de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

26. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 191.

27. Recurso de casación n.º 1481/2019.

oposición a los artículos 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3, de la Constitución Española, aduciendo el carácter excesivamente afflictivo de la sanción y su fijación taxativa por la propia ley. En síntesis, los argumentos básicos que le impulsaron a dar este paso fueron el hecho de que se tratase del castigo por una infracción de obligaciones formales, la desproporción que podía apreciarse mediante la comparación de esta sanción con el importe de deuda tributaria, con la sanción por incumplir la obligación tributaria principal o con otras sanciones fijadas por la propia LGT, la ausencia de graduación o modulación de la sanción pese a ser un tipo abierto y, por último, la consideración exclusiva de la cifra de negocios como criterio de cuantificación, sin atender a la gravedad del daño causado ni proceder a una ponderación de culpabilidad del sujeto.

En la Sentencia 74/2022, de 14 de junio, el Tribunal Constitucional ha desestimado la cuestión de inconstitucionalidad, descartando que el artículo 203.6.b).1.º de la LGT incurra en desproporción contraria al artículo 25 de nuestra norma fundamental. Aunque la Sentencia cuenta con un extenso e interesante voto particular de dos magistrados que disienten claramente del fallo, el Pleno ha dado por bueno que el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento intencionado de una obligación tributaria de naturaleza formal, formulando la siguiente conclusión

“A pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia Ley general tributaria. La forma de cálculo de la sanción no puede calificarse como irrazonable y, además, se establecen determinados elementos correctores de la multa resultante, al fijarse un tope legal máximo a su cuantía y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo. No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la STJUE de 27 de enero de 2022 respecto del ya referido «modelo 720».”

Sin entrar en los pormenores de los fundamentos jurídicos 3.º a 5.º de esta Sentencia, es importante poner de relieve que la argumentación desarrollada en ellos comienza, después de un recordatorio de la doctrina previa del propio Tribunal Constitucional, con un breve repaso de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del TJUE, cuyos criterios hermenéuticos vinculan en materia de derechos fundamentales en virtud del artículo 10.2 de la Constitución. Concretamente, en el fundamento 3.B), letra c), se invocan varias de las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo (*Euro-Team*, *Link Logistik N&N*, *Farkas* y *Grupa Warzywna*) que, según hemos visto en páginas precedentes, insisten en que el preceptivo equilibrio entre la gravedad de la infracción y la intensidad de las consecuencias sancionadoras ha de valorarse atendiendo a la naturaleza y gravedad de la conducta penalizada y al método para determinar la cuantía de la sanción; o que exigen, asimismo, que no se imponga la misma consecuencia sancionadora a infracciones de desigual gravedad y que se tomen en consideración las circunstancias individuales de cada caso concreto. Esta síntesis jurisprudencial concluye con una apelación directa a la ya también citada Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, sobre la obligación de informar sobre elementos patrimoniales localizadoras en el extranjero (modelo 720), cuyos criterios interpretativos el Tribunal Constitucional considera relevantes porque, aun existiendo diferencias relevantes entre los tipos infractores y la severidad de las sanciones, tienen el denominador común de ser disposiciones sancionadoras ligadas al incumplimiento de obligaciones tributarias de carácter formal.

Pues bien, al igual que vimos antes con la interpretación defendida por el Tribunal Supremo respecto de la sanción por regularización impropia del artículo 191.6 de la LGT, de nuevo la visión del principio de proporcionalidad que asume el Tribunal Constitucional no parece discurrir en plena sintonía con la que defiende el Tribunal de Justicia de la UE.

Esta discordancia no se aprecia con relación la supuesta ausencia total de graduación de la sanción en atención a las circunstancias del caso. Como bien argumenta el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 4.º, está prevista una reducción de la sanción en determinados casos y, sobre todo, se trata de una sanción taxativamente definida y asociada a “un tipo infractor definido de

manera restrictiva y cerrada, en tanto que en su descripción se incorporan varios elementos atinentes a la entidad de la conducta infractora y a la lesión del bien jurídico protegido que delimitan de manera estricta los supuestos en que procede la imposición de la correspondiente sanción”. Esta afirmación resulta coherente con la jurisprudencia constitucional previa, en el sentido de que la inexistencia de margen de adaptación de la cuantía de la sanción o su atribución limitada al aplicador de la norma no resulta *per se* contrario al principio de proporcionalidad, siempre que la sanción no se vincule a tipos o descripciones muy abiertas de las conductas infractoras.

Por el contrario, los criterios que maneja el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 5.º para desestimar que la sanción controvertida sea excesiva y tenga un carácter desmesurada e injustificadamente represivo y concluir, en consecuencia, que no existe derroche de coacción no parecen, en nuestra opinión, plenamente homologables a los que aplica el TJUE.

En orden a delimitar la naturaleza y gravedad de la infracción y a la forma de cálculo de la sanción, la Sentencia 74/2022 identifica el bien jurídico protegido como la salvaguarda de la eficacia de la actuación de la inspección tributaria, conectada con el mandado de lucha contra el fraude fiscal que hace derivar del artículo 31.1 del texto constitucional. Bajo esta premisa, el Tribunal Constitucional desliza varias afirmaciones que, a nuestro modo de ver, se alejan de los postulados básicos que señala la Corte de Luxemburgo.

En primer lugar, estima que no choca con el principio de proporcionalidad la decisión del legislador de atribuir un fuerte desvalor al incumplimiento de una obligación tributaria formal, como lo es la de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (artículo 29.2.g de la LGT), aun cuando “ello puede resultar en sanciones más elevadas que el importe de las obligaciones materiales en su caso incumplidas o que el importe de las sanciones asociadas a su incumplimiento”. Sin embargo, creemos que ambas equiparaciones y, en especial, la asimilación del incumplimiento de los dos tipos de obligaciones (materiales o de dar y formales o de hacer) carece de justificación, teniendo en cuenta el fin último (fiscal o contributivo) del sistema tributario y, sobre todo, el carácter instrumental de las obligaciones formales para el buen fin de las obligaciones materiales de pago.<sup>28</sup> Lo instrumental no ha de ser nunca considerado tanto o más importante que lo principal.

En segundo término, el Tribunal defiende que la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria presenta diferencias relevantes respecto de otros incumplimientos de obligaciones formales tipificados en los artículos 198 a 201 de la LGT. Pero lo hace sin ofrecer una mínima explicación acerca de cuáles son esas diferencias, que no percibimos en modo alguno como algo tan evidente e incontrovertido. Por ejemplo, incumplir las obligaciones contables y registrales, conducta contemplada en el artículo 200, puede ser tanto o más relevante y peligroso para los intereses de la Hacienda Pública en el supuesto de obligados tributarios que desarrollan una actividad empresarial o profesional sujeta al IVA.

Por último, respeto de la magnitud adoptada como parámetro de referencia para calcular la sanción (la cifra de negocios del sujeto infractor en el último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiera concluido en el momento de comisión de la infracción) y su tope máximo (600.000 euros) el Tribunal insiste en que “no cabe derivar del art. 25.1 CE una exigencia general de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones «formales» (art. 29 LGT) sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexa”. De nuevo se da por bueno que el castigo por el incumplimiento de obligaciones formales pueda ser más aflictivo que el de obligaciones materiales, planteamiento con el que ya hemos mostrado nuestro desacuerdo.<sup>29</sup> Por otro lado, resulta innega-

28. BANACLOCHE PALAO, C., “El principio de proporcionalidad tributario: inconstitucionalidad de la sanción del art. 203.6.b) 1º LGT”, *Tributos Locales*, n.º 152, 2021, pág. 89.

29. Tampoco comparte el Tribunal Constitucional la postura de un sector doctrinal (ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 191) que critica la incoherencia entre la elección de ese parámetro como base de la sanción y la naturaleza de la obligación infringida, al mantener que la cifra de negocios “se encuentra relacionada con el volumen de la contabilidad no facilitada a la inspección tributaria –volumen que, a su vez, puede entenderse como expresivo de la complejidad del correspondiente procedimiento de inspección tributaria y, con ello, del

ble que fijar un tope máximo para la sanción puede aliviar el componente represivo de la misma, pero impide que se afine en atención a las circunstancias individuales de cada caso concreto; por ejemplo, la sanción será idéntica para una empresa con un volumen de facturación de 30 millones de euros que para otra con que rebase ligera o ampliamente ese umbral.

#### 4. Conclusión

En un tributo armonizado en el seno de la UE como el IVA la protección que debe brindar el principio de proporcionalidad a los obligados tributarios como límite al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria despliega sus efectos a un doble nivel: como principio general del Derecho de la UE y como principio constitucional del ordenamiento interno.

Esta dualidad comporta que los criterios de interpretación desarrollados, en sus respectivos ámbitos, por el Tribunal de Justicia de la UE y por nuestros Tribunales internos deberían estar plenamente acompasados y acomodarse también, claro está, a la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (que no ha sido objeto de este estudio). Dicho con otras palabras, los aspectos a evaluar (naturaleza y gravedad de la infracción, método de cuantificación de la sanción, valoración de las circunstancias del caso, existencia o no de indicios de fraude, etc.) para determinar si una sanción por el incumplimiento de obligaciones materiales o formales del IVA resulta o no desproporcionada en orden a lograr los objetivos previstos en el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE (garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude) deberían ser homogéneos en ambas esferas judiciales europea e interna. Para que ello sea así resulta imprescindible un diálogo permanente y fluido entre nuestros Tribunales y la Corte de Luxemburgo, al servicio del cual la cuestión prejudicial se erige en una herramienta fundamental dada la primacía del ordenamiento de la UE.

Las recientes Sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional sobre la proporcionalidad de las sanciones establecidas para reprimir las infracciones tipificadas en los artículos 191.6 (regularización encubierta de cuotas tributarias) y 203.6 (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la inspección de los tributos) de la LGT son un claro exponente de que queda un largo camino por andar para perfeccionar ese diálogo judicial, que no puede limitarse a una invocación meramente retórica de pronunciamientos. A nuestro modo de ver, esos pronunciamientos internos han validado sendos regímenes sancionadores que no resulta descartable que hubieran merecido una evaluación bastante menos favorable en su aplicación al IVA por parte del TJUE de haberle sido planteada la cuestión.

**Jesús Ramos Prieto** – Universidad Pablo de Olavide de Sevilla (ES)  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Miembro de AEDAF

---

perjuicio infligido a la eficacia de la actuación inspectora—”.