

LA INAPLICACIÓN POR EL ÓRGANO JURISDICCIONAL DE UNA NORMA SANCIONADORA POR VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD VIGENTE EN EL DERECHO DE LA UE: STS DE 25 DE JULIO DE 2023, REC. NÚM. 5234/2021¹

Susana Aníbarro Pérez

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de julio de 2023, se plantea si un órgano judicial puede anular un acto de imposición de una sanción, inaplicando 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.

Palabras clave

Principio de proporcionalidad, sanción tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido, principio del acto claro o aclarado, Unión Europea.

Abstract

The Supreme Court, in its Judgment of 25 July 2023, asks whether a judicial body may annul an act imposing a sanction, not applying the legal rule that determines it, when the competent judge or court appreciates in the national sanctioning law a violation of the principle of proportionality established by European Union law.

¹ Trabajo enmarcado en el Proyecto de Investigación sobre «El Derecho tributario en la era del Compliance» (PID2020-118261RB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación/Agencia Estatal de Investigación (10.13039/501100011033).

Keywords

Principle of proportionality, tax penalty, Value Added Tax, principle of the clear or clarified act, European Union.

Cómo referenciar: Aníbarro Pérez, S. (2023). La inaplicación por el órgano jurisdiccional de una norma sancionadora por vulneración del principio de proporcionalidad vigente en el Derecho de la UE: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 5234/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 207-215

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) en su sentencia núm. 1093/2023, de 25 de julio de 2023, de la que es ponente el Sr. Navarro Sanchís, falla que no ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020.

En el Fundamento Octavo de la citada Sentencia de 25 de julio de 2023, el TS establece como jurisprudencia los siguientes criterios:

- 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.

2. Supuesto de hecho

Con motivo de la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de una entidad jurídica, correspondiente al ejercicio 2015, el 1 de septiembre de 2016 se formuló acta de conformidad, de la que resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros. El objeto de la regularización era la compra de un edificio situado en Madrid, operación sujeta y exenta de IVA, pero en la que se había producido la renuncia a la exención, en virtud del artículo 20.Dos de la Ley del impuesto, dando lugar a la correspondiente inversión del sujeto pasivo del IVA, por mor de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.e) de la misma Ley. La operación no fue declarada hasta después del comienzo de la inspección, sin perjuicio de que tampoco fue consignada en la autoliquidación la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

La Administración tributaria, considerando que la no consignación en la autoliquidación de las cantidades a las que se ha hecho referencia constituía una infracción del artículo 170.Dos.4º de la Ley del IVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, dictó, tras el correspondiente procedimiento, el acuerdo sancionador, en el que se impuso una sanción calculada conforme a lo previsto en el artículo 171.Uno.4º de la citada Ley; es decir, aplicando un porcentaje fijo del 10 por ciento sobre la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Contra el acuerdo sancionador, la entidad sancionada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 18 de diciembre de 2019.

Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado bajo el número 206/2020, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional (AN) y, finalmente, estimado en sentencia de 12 de mayo de 2021, la cual constituye el objeto del recurso de casación resuelto a través de la sentencia objeto del presente comentario. La AN, tras recordar en el Fundamento de Derecho Tercero de su sentencia que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea y analizar diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), concluye en el Fundamento de Derecho Cuarto que «el principio de proporcionalidad se vulnera con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos

sin tener en cuenta las circunstancias del caso, como, en el supuesto de autos, la ausencia de perjuicio económico, la existencia de la factura en la que consta la operación y el registro de la propia operación en el libro de facturas recibidas, pese a que no se consignara en la declaración-liquidación, no estándose siquiera ante la inobservancia de obligaciones de contabilidad y, todo ello, sin perjuicio del posible encaje de la conducta de la entidad recurrente en otro tipo infractor». De lo que, a su juicio, se sigue «la estimación del recurso contencioso-administrativo y la innecesariedad de plantear una cuestión prejudicial al respecto, pues las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se han comentado y las que en ellas se citan proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir».

3. Fundamentos de derecho

En la Sentencia objeto de comentario, el TS se cuestiona si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por la comisión de la infracción del artículo 170.Dos.4ª de la Ley del IVA, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º de dicha Ley 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.

Para dar respuesta a este interrogante, el TS comienza recordando que, aunque el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado, ello 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. Por otra parte, para el TS, en el asunto que es objeto del recurso de casación, el contraste con el principio de proporcionalidad no se reduce a un mero problema de definición legal, sino de aplicación.

En línea con lo anterior, el TS trae a colación la Sentencia del TJUE dictada en el asunto *Farkas*, C-564/2015, la cual en su opinión aborda un caso prácticamente idéntico al debatido, en la que el TJUE falló que el principio de proporcionalidad se oponía a una sanción como la que era objeto de litigio. A juicio del TS, en ambos casos, el analizado en la sentencia *Farkas* y el que es objeto del recurso de casación, la sanción fue impuesta 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 regularizó en acta de conformidad con cuota cero. 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 ciento de la cuota teórica y la sanción prevista en el art. 171.Uno.4º de la Ley del IVA es del 10 por ciento, como sanción única, lo cual, para el TS, no resulta relevante para 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.

La conclusión que el TS extrae de los razonamientos expuestos es la corrección de la sentencia de instancia, en la medida que 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. Por razón del principio de primacía, el Derecho de la Unión Europea se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar este 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.

Tampoco procede, para el TS, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, dado que la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera el ordenamiento de la Unión Europea 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.

4. Análisis

El interrogante que resuelve la sentencia objeto de comentario -coincidente con otra prácticamente idéntica de 26 de julio de 2023, rec. 8620/2021- versa sobre las potestades de que gozan los órganos judiciales, en orden a la salvaguarda del principio de proporcionalidad. De hecho, el interés casacional objetivo de la cuestión planteada se justifica, precisamente, en la inexistencia de una jurisprudencia clara sobre el alcance de las potestades de los tribunales de justicia para valorar la proporcionalidad de una sanción administrativa con base en la jurisprudencia del TJUE.

El TS, como se ha expuesto anteriormente, llega a la conclusión de que la sanción con la que se castiga la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º de la Ley del IVA vulnera el principio de proporcionalidad vigente en el Derecho de la Unión Europea, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, de lo que se desprende la facultad del órgano judicial de dejar de aplicar lo dispuesto en la norma sancionadora con rango de ley, sin necesidad de plantear ni cuestión prejudicial ni cuestión de inconstitucionalidad.

Con ello, el TS corrobora la corrección de la sentencia de instancia, cuyo fallo se sustenta en el denominado principio (o excepción) del acto claro o aclarado.

A este respecto, es preciso recordar que el artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que, cuando se presente una cuestión sobre la interpretación de los tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al TJUE. Como el propio TJUE ha recordado en varias ocasiones, el mecanismo prejudicial establecido por esta disposición tiene por objeto garantizar que, en cualesquiera circunstancias, el Derecho de la Unión produzca los mismos efectos en todos los Estados miembros y evitar divergencias en la interpretación de las normas de ese Derecho que hayan de aplicar los órganos jurisdiccionales nacionales. La disposición antes referida se diferencia de la contenida en el segundo párrafo del artículo 267, el cual faculta, pero no obliga, a los órganos jurisdic-

cionales ante los cuales sí que puede interponerse un recurso, u órganos jurisdiccionales inferiores, para plantear una cuestión prejudicial.

Sin embargo, pese a la previsión que recoge el antes mencionado artículo 267, párrafo tercero, el TJUE pronto introdujo excepciones a la obligación en él contenida, primero en la Sentencia de 27 de marzo de 1963, asunto 28/62, *Da Costa*, y más adelante en la Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81, *CILFIT*, a las que seguirían otras posteriores. En estas sentencias, el TJUE establece tres excepciones a la obligación de plantear la cuestión prejudicial del artículo 267 del TFUE: 1) Cuando la cuestión no sea pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio. 2) Cuando la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya haya sido interpretada por el Tribunal de Justicia (acto aclarado). 3) Cuando la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable (acto claro).

Es la excepción del «acto aclarado» la que, en opinión del TS, permite en el asunto objeto de controversia eludir la obligación de formular cuestión prejudicial al TJUE.

En efecto, para el TS, ratificando así el criterio de la AN en la sentencia de instancia, la desproporción de la sanción controvertida deriva de lo resuelto por el TJUE en pronunciamientos previos, en concreto, en las Sentencias de 26 de abril de 2017, C-564/2015, *Farkas*, y de 15 de abril de 2021, C-935/19, *Grupa Warzywna*, aplicables al caso debatido.

Desde el punto de vista de la argumentación que, como el TJUE ha puesto de manifiesto, se requiere para poder aplicar cualquiera de las excepciones antes referidas, el TS se apoya, eminentemente, en la primera de las Sentencias del Tribunal de Justicia citadas, esto es, en la Sentencia de 26 de abril de 2017, llegando a afirmar que el caso *Farkas* es «prácticamente idéntico» al asunto objeto del recurso de casación. De hecho, el TS considera irrelevantes, en orden a poner en cuestión esa identidad sustancial, aspectos tales como, por ejemplo, la diferencia entre el porcentaje de la sanción prevista en la norma húngara aplicable en el caso *Farkas* (50 por ciento) y la prevista en el artículo 171.Uno.4º de nuestra Ley del IVA (10 por ciento). Lo fundamental es que «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».

El problema que, a nuestro modo de ver, suscita la aplicación de la llamada excepción del «acto aclarado» radica, precisamente, en la determinación del grado de claridad –o, si se quiere, de identidad con el precedente– que a estos efectos se requiere. En este sentido, el propio TS no ha dudado en advertir en alguna ocasión sobre la extrema cautela con la que esta excepción debe ser aplicada. Así, en su Sentencia de 13 de octubre de 2021, rec. 3691/2020, el TS ha afirmado que «la posibilidad que ofrece el Derecho de la Unión europea a los

jueces nacionales, en cualquier instancia, para dejar de aplicar el Derecho nacional cuando se oponga a aquél, debe ser objeto de una aplicación extremadamente prudente, pues también es un valor jurídico capital, al que hay que atender necesariamente, como elemento esencial de nuestra función, el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». Añadiendo, en lo que concierne en particular a la doctrina del «acto aclarado», que es preciso poner especial atención «en la identidad o similitud entre los hechos sobre los que el TJUE se pronuncia y proyecta su doctrina y los que tiene en su poder el juez nacional a la hora de soslayar la aplicación de una norma con rango de ley».

En el caso ahora analizado, además de la significativa diferencia porcentual entre las sanciones aplicables en ambos asuntos, cabe apuntar que en el caso *Farkas* los sujetos intervinientes en la operación aplicaron, erróneamente, el régimen general del IVA, en lugar del régimen de inversión del sujeto pasivo que era el que correspondía aplicar, de modo que el vendedor ingresó (y repercutió indebidamente) el IVA en la Hacienda Pública. En cambio, en el caso objeto de la Sentencia comentada, pese a que en la escritura pública correspondiente se hacía constar tanto la renuncia a la exención por el transmitente como la inversión del sujeto pasivo, el adquirente no consignó la operación en la autoliquidación. Además, en el asunto *Farkas*, al adquirente se le denegó su solicitud de devolución del IVA abonado al vendedor.

No se puede negar que, en la Sentencia de 25 de julio de 2023, el TS proporciona argumentos en orden a fundamentar la «práctica identidad» entre el asunto abordado en la Sentencia *Farkas* y el asunto sobre el que tiene que resolver, en línea con lo requerido por el TJUE en cuanto a que la excepción que se aplique debe quedar convenientemente justificada en la resolución. Pero siempre puede subsistir la duda de si las diferencias que separan el caso abordado del precedente hubieran llevado al TJUE a adoptar una solución distinta y, lógicamente, cualquier duda —que, conviene recordar, para el TS no ha existido— debería jugar a favor del planteamiento de la cuestión prejudicial, en aras de garantizar la debida uniformidad en la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea.