

# CÁLCULO DE LA BASE DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA EN INFRACCIONES DE PELIGRO CUANDO CONCURRE EL DERECHO A OBTENER UNA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS: STS DE 20 DE NOVIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 2453/2022

---

Miguel Ángel Martínez Lago

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
(España)*

## Resumen

El Tribunal Supremo analiza cómo debe calcularse la base de la sanción en infracciones de peligro (tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), cuando concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos. La conclusión es que la cuantificación de la sanción se hará con independencia de la devolución.

## Palabras clave

Devolución de ingresos indebidos; Impuesto sobre el Valor Añadido; infracciones de peligro; proporcionalidad; sanción tributaria; simulación de negocio.

## Abstract

The Supreme Court analyses how the basis of the sanction in dangerous infractions (typified in articles 194.1 and 195.1 of the General Tax Law) should be calculated, when the offender has a right to obtain a refund of undue income. The conclusion is that the quantification of the sanction will be done regardless of the return.

## Keywords

Return of undue income; Value Added Tax; dangerous infractions; proportionality; tax penalty; business simulation.

Cómo referenciar: Martínez Lago, M. A. (2024). Cálculo de la base de la sanción tributaria en infracciones de peligro cuando concurre el derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos: STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 2453/2022. *Revista Técnica Tributaria* (144), 265-274

**SUMARIO**

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

## 1. Doctrina del Tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2023 (rec. núm. 2453/2022, ponente: Isaac Merino Jara) resuelve la cuestión casacional planteada en el Auto de la Sección de admisión de fecha 20 de octubre de 2022 (mismo recurso y ponente), consistente en «[d]eterminar cómo debe calcularse la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones. En particular, determinar si, en estos casos, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia; o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente».

Y, a este respecto, la Sala fija la doctrina siguiente: «la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución».

## 2. Supuesto de hecho

Una sociedad es inspeccionada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2017 y de la regularización practicada resulta una cantidad a devolver por ingresos indebidos de 223.205,99 euros, mientras que del procedimiento sancionador seguido resulta una sanción de 110.073,27 euros, al apreciar la comisión de infracciones tipificadas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT. El castigo es la consecuencia de la solicitud indebida de devoluciones derivadas de la normativa del tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en la autoliquidación del cuarto trimestre de 2017; resultado éste que habían preparado las tres primeras autoliquidaciones del año, con la improcedente acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

En el procedimiento seguido para regularizar la situación tributaria, la Inspección llegó al convencimiento de que se había dado una simulación de negocio de compras a proveedores y ventas a un cliente residente en Portugal («Fernando Couto & Cotiças, S.A.») y vinculado con la sociedad española («F Couto Spain, S.L.») objeto de comprobación. Mientras que aquél sería el operador real, ésta no tendría actividad económica y no era sujeto pasivo del IVA. Por esta razón se

eliminaron bases y cuotas devengadas y soportadas por la mercantil inspeccionada, a la vez que se reconoce el derecho a la devolución de cuotas repercutidas indebidamente por proveedores.

El acuerdo de liquidación y la sanción impuesta fueron reclamadas en vía económico-administrativa, dando lugar a la Resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, que estimó parcialmente la reclamación respecto de la liquidación.

La mercantil recurrió en vía contencioso-administrativa la anterior resolución, pronunciándose el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sentencia de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 401/2021) con la íntegra desestimación del recurso interpuesto. La sentencia considera consumadas las infracciones de peligro por las declaraciones inveraces derivadas de la simulación, sin que tenga que darse un resultado material de perjuicio económico. La Sala aprecia que la entidad conocía que las declaraciones no respondían a operaciones reales y que se trataba de una sociedad interpuesta para facilitar el cumplimiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que realizaba la empresa portuguesa. Se considera, en suma, que la mercantil española actuó dolosamente, utilizando la simulación y sin que se diese una interpretación razonable de la norma ni economía de opción.

Se da la razón al criterio sostenido por la Inspección sobre la falta de actividad de la empresa «F Couto Spain, S.L.», interpuesta entre la sociedad portuguesa y las empresas españolas vendedoras de corcho de manera ficticia. De los datos que aparecen en el acuerdo de liquidación se deduce por la Sala que «[n]o se justifica la existencia de medios materiales y personales de la empresa, carece de domicilio, no es el verdadero destinatario de las operaciones comerciales, las entregas de bienes se hacen en Portugal y puede decirse que no existe margen de beneficio de la sociedad española». Se trata, por tanto, de actuaciones fraudulentas por las que la empresa española declara un IVA y solicita una compensación y devolución que no le corresponde. Se confirma entonces la Resolución del TEAR de Extremadura en lo tocante al acuerdo de liquidación.

Y en cuanto a la sanción impuesta, la Sala considera que «los indicios reales y objetivamente constatados por la Inspección son prueba suficiente para comprobar la realidad de la simulación realizada por la sociedad recurrente (...) tratándose de una conducta dolosa al presentar indebidamente autoliquidaciones con partidas a compensar por importes de 93.876,66 euros en el 1T 2017, 67.876,39 euros en el 2T de 2017 y de 58.393,48 euros en el 3T de 2017 y una autoliquidación correspondiente al 4T de 2017 con la solicitud de devolución de 285.116,20 euros». La sentencia de instancia considera que el acuerdo sancionador no resulta estereotipado sino motivado «en atención a la valoración individual que hace de los hechos, la imputación culpable a la sociedad demandante, la calificación de la infracción, los preceptos que resultan aplicables para imponer la sanción y la desestimación de las alegaciones efectuadas por la sociedad demandante».

En definitiva, los hechos acreditados revelan que se presentaron cuatro autoliquidaciones de IVA en el año 2017 que no respondían a operaciones reales, al

proceder de una sociedad que no tenía realidad, sino que se interponía de manera ficticia entre las sociedades españolas de venta de corcho y la entidad portuguesa para facilitar el cumplimiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que hacía esta última.

### 3. Fundamentos de derecho

---

Las alegaciones de las partes difieren claramente a la hora de valorar los anteriores hechos. Así, para la recurrente, «se calculó la sanción (impuesta por solicitar indebidamente una devolución) de forma proporcional a cantidades consignadas a devolver en las autoliquidaciones, sin tener en cuenta que el contribuyente recibió, tras una regularización, la completa devolución de estas cantidades». Postula, en consecuencia, que se haga un análisis global de la conducta y que se sancione por el «neto», para no romper la coherencia del principio de regularización íntegra. Además sería contrario al principio de proporcionalidad calcular la base de la sanción sin apreciar lo que la Inspección ha reconocido como cantidad indebidamente ingresada y por ello devuelta al obligado.

En definitiva, la doctrina que se debía fijar en la sentencia, conforme a lo anterior, tendría que señalar que «en aquellos casos en que se regulariza la situación tributaria de un contribuyente, y este es merecedor de sanción por simulación, a la hora de cuantificar la base de esa sanción, cuando esta es proporcional y cuando el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, se tengan en consideración las circunstancias concomitantes que pueden modular dicho perjuicio; y así, en concreto, que la base de la sanción de los arts. 194 y 195 de la LGT, no debe cuantificarse exclusivamente teniendo en consideración los importes de la devolución indebidamente solicitada o de las cantidades determinadas o acreditadas improcedentemente, sino que, por el contrario, dichos importes deben quedar minorados por el importe de la devolución –por ingresos indebidos– que trae causa de la misma conducta sancionada».

Por su parte, la abogacía del Estado recuerda que las autoliquidaciones presentadas no respondían a operaciones reales, razón por la que se produjo una declaración indebida de partidas de IVA soportado a compensar o a devolver que constituye un incumplimiento evidente de la norma reguladora del IVA: la mercantil se ha compensado cuotas soportadas con cuotas devengadas sin haber efectuado operaciones de compra y venta de corcho. La interpretación literal de los preceptos infractores lleva a considerar que la base de la sanción de los arts. 194.1 y 195.1 LGT se ha de determinar «sin ningún añadido ni condicionalidad acerca de presentes o potenciales perjuicios económicos a la Hacienda Pública derivados de la conducta a sancionar como elemento constitutivo del tipo». Por ello, «[l]a Ley no dice que la base de la sanción sea la cantidad no pagada en términos netos, computando lo no pagado o devuelto al infractor».

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad se razona que «en la LGT predomina lo cualitativo –la gravedad del hecho y la naturaleza de la infracción (aquí claramente de peligro) sobre lo cuantitativo– el perjuicio económico presente o potencial» y en cuanto al principio de íntegra regularización, la abo-

gacia del Estado sostiene que «es un principio ajeno al ejercicio de la potestad sancionadora pues se proyecta, únicamente, sobre la liquidación». Por todo ello acabó solicitando que se fijase como doctrina legal que «[l]a base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia».

Ante dichos planteamientos, la Sala fija la doctrina que se indicó al principio de este comentario, viniendo a ratificar el parecer de la Administración, declarando no haber lugar al recurso de casación y confirmando la sentencia de instancia. La fundamentación que hace el Alto Tribunal se puede sintetizar en las siguientes notas:

- 1.º Los tipos infractores de los arts. 194.1 y 195.1 LGT se inscriben en lo que se han llamado infracciones de peligro por no causar directa o inmediatamente un perjuicio económico, dada la intervención de la Administración tendente a corregir ese daño, sancionándose las conductas preparatorias de dicho perjuicio. El interés patrimonial de la Hacienda Pública conforma el bien jurídico protegido en ambos supuestos.
- 2.º En el supuesto enjuiciado, la devolución que obtuvo la mercantil inspeccionada no procede de la normativa del tributo, sino de ingresos indebidos, quedando probado que «F Couto Spain, S.L.» no había ejercido actividad económica alguna en el territorio de aplicación del IVA en los términos exigidos por la normativa, no siendo sujeto pasivo del impuesto; razón por la cual se denegó por la Inspección que tuviera derecho a la devolución derivada de la normativa del tributo, aunque se reconoció que sí tenía derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado, por cuotas que le habían sido indebidamente repercutidas y que había ingresado la entidad.
- 3.º La procedencia de una regularización íntegra de la situación tributaria de los obligados tributos efectuada por la Administración no se opone a que en casos de simulación constatada, proceda el ejercicio de la potestad sancionadora (STS de 22 de abril de 2021, rec. núm. 1367/2020).
- 4.º Se rechazan las alegaciones de la recurrente sobre el principio de proporcionalidad, señalando la aplicación, *mutatis mutandis*, de la doctrina de la STS de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021) que, a su vez, citaba la de la STC 74/2022, de 14 de junio.

#### 4. Análisis

Según puede leerse en el Auto de admisión de 20 de octubre de 2022, el recurso de casación que se desestima en la Sentencia que comentamos preten-

día que se esclareciera «si es ajustado a Derecho que la AEAT considere «actuaciones fraudulentas», las califique de «simuladas», e imponga sanción proporcional, a las realizadas por una mercantil, a pesar de que no haya habido ahorro fiscal alguno, a pesar de no haberse causado ningún perjuicio a la Hacienda Pública y a pesar de que el importe de la liquidación por la que se sanciona haya sido devuelto por ser considerado ingreso indebido».

También se constata allí que la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se justificaba por «cierto sustrato común» con la cuestión planteada en otros dos Autos de admisión –de 22 y 29 de junio de 2022 (recs. 8550/2021 y 5002/2021)–, que han dado lugar a las Sentencias de la misma Sección 2ª, de 6 y 8 de junio de 2023; una jurisprudencia que ha suscitado la atención de diversos autores, preocupados por los distintos efectos sancionadores ante casos en que la Administración haya optado por regularizar por la vía de operaciones vinculadas o de simulación<sup>1</sup>.

En los mencionados Autos se preguntaba «cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas».

El Alto Tribunal declaró a este respecto, en la Sentencia de 6 de junio de 2023, que en supuestos de *operaciones vinculadas*, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

La Sentencia de 8 de junio de 2023 no oculta la sorpresa porque la actuación inspectora, la regularización y sanción se dieron no por operaciones vinculadas, sino sobre la base de un supuesto de *simulación* del art. 16 LGT; una diferencia de marco jurídico a pesar de que, según reconoce el Tribunal, básicamente se estaría ante la misma operación en uno y otro caso: una sociedad instrumental interpuesta sin existencia material y las consecuencias diferirían en orden a la sanción aplicable; determinando como doctrina en estos casos que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

---

1 Vid. Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486. También Lucas Durán, M. (2023). Determinación de la base de la sanción por falta de ingreso en IRPF en caso de «interposición» de una sociedad para prestar servicios profesionales. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, de 19/09/2023 y del mismo autor (2024). La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de “interposición” de sociedades por personas físicas. *Taxlandia*, 15/02/2024. Asimismo, Delgado, A. (2024). Simulación, valoración de operaciones vinculadas y sociedades profesionales. *Blog del Centro de Estudios Garrigues*, de 21/09/2023.

Volviendo al caso de nuestro comentario, el «sustrato común» que advertía el Auto de 20 de octubre de 2022 interrogaba sobre el modo en el que se debe cuantificar la sanción proporcional de determinados tipos infractores cuyo bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública y en los que resulta necesario interpretar la regla de determinación de la base de cálculo de las sanciones a la vista de las conductas sancionadas y las circunstancias concomitantes que podrían modular el perjuicio económico directo o potencial.

La sentencia de instancia ratificó las circunstancias apreciadas por la Administración tributaria sobre la falta de actividad de la empresa «F Couto Spain, S.L.», destacando que su domicilio social fuese un local cedido gratuitamente por otra empresa, careciendo de rótulo y cualquier signo de desarrollo de actividad, utilizándose dicho local como garaje particular y sin que cuente con otro lugar para almacenar la mercancía o ejercitar mínimamente la administración de la empresa que, por lo demás, carece de personal, de inmovilizado y bienes de inversión, tampoco revela consumos mínimos y cuenta con un único cliente declarado —la sociedad portuguesa «Fernando Couto & Cotiças, S.A.»—, al que factura prácticamente todo el corcho con un margen comercial inexistente o mínimo. La mercantil inspeccionada no recibe mercancía de los proveedores en instalación alguna, sino que es transportado todo el corcho que adquiere a Portugal y tampoco realiza pagos si no se ha dado una previa transferencia de fondos de la sociedad portuguesa.

Ante esa realidad de completa falta de actividad de la empresa, la regularización eliminó la totalidad de las bases y de las cuotas devengadas y soportadas que aquella había declarado en el año 2017, reconociendo a su favor el derecho a la devolución de las cuotas que los proveedores habían repercutido indebidamente y que éstos habían ingresado o consignado en sus autoliquidaciones de los diferentes trimestres del ejercicio afectado.

Ello puede entenderse como una consecuencia del principio del regularización íntegra que, aunque no impone efectuar una devolución de ingresos indebidos, sí exigía que la Administración comprobase si el contribuyente tenía o no derecho a la misma (RTEAC de 15-07-2019, RG 5359/2016).

La petición de la recurrente era que «la base de la sanción fuera el neto entre lo que consignó a compensar y lo que efectivamente se le permitió compensar; y lo que solicitó a devolver y efectivamente se le devolvió. Por tanto, cero»<sup>2</sup>. En coherencia con lo expresado en una nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT sobre la regularización íntegra en el caso del IVA, se sostuvo que no procedía el «neteo» o reducción de la base de las sanciones. Y esta conclusión de la Administración luce en la doctrina fijada por la Sala de lo Contencioso.

Se antoja difícil aceptar que de una regularización como la efectuada por la Inspección, de la que resultó una cuantía total a devolver de 223.205,99 euros, se pase en el ámbito sancionador a una multa impuesta de 110.073,27 euros, como consecuencia de comportamientos preparatorios de la tentativa de obtención indebida de devoluciones, según tipifican los arts. 195.1 y 194.1 LGT.

---

2 Así lo expresa la abogada del caso en su blog. Vid. Puebla Agramunt, N. (2023). Tribunal Supremo, simulación y sanción. *Blog propio*, 20/12/2023.

La compatibilidad de las sanciones procedentes en tales supuestos, conforme a lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, es coherente con la situación de concurso homogéneo derivado de la común naturaleza de peligro de las infracciones en que incurrió la entidad inspeccionada. Otra cosa es que pueda parecer correcto el resultado al que se llega desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

Pero en este punto, la Sentencia comentada parece que vale más por lo que calla que por lo que dice. O, al menos, lo que dice es bien poco; invocación *mutatis mutantis* de la doctrina de la Sentencia de 6 de junio de 2023; un fallo que sirve para recordar la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, en la que se desestimó la cuestión de inconstitucionalidad que la propia Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo promovió, precisamente, invocando la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones.