

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num.
1103/2023 de 26 julio
RJ\2023\3993

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: INFRACCIONES: NO CONSIGNAR EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL PERÍODO CORRESPONDIENTE LAS CANTIDADES DE LAS QUE SEA SUJETO PASIVO EL DESTINATARIO DE LAS OPERACIONES (LIVA/1992, art. 170.2.4): cuantificación de 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 (LIVA/1992, art. 171.1.4): vulneración del principio de proporcionalidad establecido por el Derecho de la Unión Europea: posibilidad de anulación del acto sancionador por el juez o tribunal competente cuando aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración de dicho principio, sin exigencia de plantear al TJUE una cuestión prejudicial, ni cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. DOCTRINA DEL TS.SENTIDO DEL FALLO: Desestimación recurso de casación

ECLI:ECLI:ES:TS:2023:3509

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 8620/2021

Ponente:Excma. Sra. Esperanza Córdoba Castroverde

El TS declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra una Sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en fecha 21-09-2021, estimatoria del recurso deducido frente a una Resolución del TEAR de 21-01-2020, relativa a imposición de sanción por infracción en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.103/2023

Fecha de sentencia: 26/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8620/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/07/2023

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 8620/2021

Ponente: Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1103/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a.

Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **8620/2021** , interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** , contra la [sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 \(PROV 2022, 20849\)](#) por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 538/2020.

No se ha personado la parte recurrida.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.

Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la [sentencia pronunciada el 21 de septiembre de 2021 \(PROV 2022, 20849\)](#) por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 538/2020, promovido por la mercantil Doca Montgoda, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de enero de 2020, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] en Barcelona por la comisión de una infracción tributaria del artículo 170.Dos.4º de la [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), cuarto trimestre del ejercicio 2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO: En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero. Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "DOCA MONTGODA, S,L" contra resolución del TEAR, de fecha 21 de enero de 2020, que anulamos, así como el acuerdo de imposición de sanción de que trae causa.

Segundo. No hacer especial pronunciamiento en materia de costas".

SEGUNDO.

Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 171.Uno.4º de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], así como la jurisprudencia emitida por esta Sala sobre la competencia exclusiva del legislador para tipificar la infracción y determinar la sanción aplicable con observancia del principio de proporcionalidad y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad.

Abunda en la necesidad de aclarar a quién compete valorar la proporcionalidad de una sanción y si los tribunales de justicia pueden anular una sanción proporcional fija, con fundamento en la existencia de una vulneración del principio de proporcionalidad sin necesidad de plantear cuestión prejudicial y, en todo caso, cuestión de inconstitucionalidad.

2. La Sala de instancia, por auto de 22 de noviembre de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el [artículo 89.5 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#). Transcurrido el término del emplazamiento, la parte recurrida no presentó escrito de personación.

TERCERO.

Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en [auto de 20 de julio de 2022 \(PROV 2022, 253780\)](#), apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: **(i)** los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la [Ley 37/1992, de 28 de diciembre \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), reguladora del impuesto sobre el valor añadido ["LIVA"] y **(ii)** el artículo 35 de la [Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre \(RCL 1979, 2383\)](#), del Tribunal Constitucional ["LOTIC"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4](#) de la [Ley 29/1998, de 13 de julio \(RCL 1998, 1741\)](#), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 13 de octubre de 2022, que observa los requisitos legales, y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, en primer término, que la Inspección, ante la conducta omisiva de la obligada tributaria, se limitó a aplicar el literal de los artículos 170.Dos 4º y 171.Uno 4º de la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#). Afirma que no cabe discusión en cuanto al elemento objetivo de la sanción. En ningún momento exigen estos artículos que exista perjuicio económico para poder aplicar la sanción. La infracción del art. 170.Dos 4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) es una infracción de naturaleza formal consistente en la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

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

Asimismo, no hay ningún impedimento en sancionar conductas consistentes en el incumplimiento de requisitos formales siempre que se respete el principio de legalidad, ya que con ello puede buscarse como bien jurídico el control de las operaciones por medio de su correcta declaración. Sin embargo, la Audiencia Nacional en su sentencia da a entender (FD Cuarto in fine) que, ante esta conducta se podría haber aplicado otra sanción, como la del [artículo 198](#) de la [LGT/2003 \(RCL 2003, 2945\)](#), prevista para las conductas consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones, y cuya sanción habría sido sensiblemente inferior. Sin embargo, esta norma es genérica, frente a la del Artículo 170.Dos 4ª de la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), que resulta más específica y, por ende, aplicable.

Afirma que, cumpliéndose los dos elementos objetivo y subjetivo para poder sancionar y siendo la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170 Dos 4ª de la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), su consecuencia sancionadora, la del [artículo 171. 4º LIVA](#), la Audiencia Nacional - y por extensión en este caso, el TSJ de Cataluña-, no pueden unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto, la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado, invadiendo las competencias del poder legislativo y conculcando el orden constitucional. Añade que, si en opinión del juez de instancia, la sanción prevista en el [artículo 171. Cuarto](#) de la LIVA es desproporcionada, debería presentar la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional para que sea éste como guardián de la [Constitución española \(RCL 1978, 2836\)](#) y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare que dicho artículo es inconstitucional.

En las STJUE invocadas por la Audiencia Nacional, el TJUE establece, con carácter general, que corresponde al órgano jurisdiccional nacional pronunciarse sobre la proporcionalidad o no de una sanción. Aduce que, por tanto, "[...] NO hay armonización en materia sancionadora (lo reconoce el propio fallo recurrido en uno de sus párrafos del FD Tercero), que es competencia exclusiva de los Estados Miembros y lo que hace el TJUE es dar pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto, que serán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano jurisdiccional".

Pues bien, y esta considera que es la clave del presente recurso, en nuestro Derecho, el Tribunal Constitucional y por extensión el Tribunal Supremo han precisado que la tarea de determinar si una sanción es proporcionada, cuando en el caso se dan los elementos objetivos y subjetivos, corresponde al legislador, citando la [STS de 12 de noviembre de 2009 \(RJ 2010, 393\)](#) c. 1398/2004.

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

Señala que la remisión por el TJUE a la aplicación por el juez nacional ha de tener como límite la propia competencia del juez, de manera que, en un sistema como el nuestro, de jurisdicción constitucional retenida, solo el Tribunal Constitucional podría apreciar si las sanciones legalmente establecidas son inconstitucionales por

desproporcionadas. Reitera que en nuestro sistema, no corresponde al órgano judicial calificar una sanción prevista en la ley como desproporcionada y anularla, ya que corresponde al legislador, previa ponderación de los bienes jurídicamente protegidos en juego, fijar la cuantía de esa sanción, sin perjuicio de plantear (al margen de una cuestión prejudicial ante el TJUE), en todo caso, la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Se hace eco de la reciente [sentencia de esta Sala de 13 de octubre de 2021 \(RJ 2021, 5620\)](#), c.3691/2020, en relación con la sanción prevista en el [artículo 191.6](#) de la LGT/2003, estimatoria del recurso interpuesto también por el Abogado del Estado.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] que, interpretando correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Sobre esa base, estime el recurso formulado contra la sentencia recurrida del TSJ de Cataluña, anulando la misma y confirmando al mismo tiempo la resolución del TEARC impugnada".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

- Un órgano jurisdiccional no puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin plantear

cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto y, acto seguido, dicte fallo por el que desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEARC impugnada".

CUARTO.

Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 18 de octubre de 2022, y no habiéndose personado la parte recurrida, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 17 de mayo de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 18 de julio de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4^a [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4^o [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos, en esencia, en el auto de admisión son los siguientes:

2.1. La entidad Doca Montgoda, S.L. presentó la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del IVA 2014, en la que no consignó las cuotas de IVA repercutido y las cuotas de IVA soportado que resultaban de una operación inmobiliaria consistente en la adquisición de dos locales comerciales en la ciudad de Barcelona. Dicha operación se encontraba sujeta y no exenta al haber renunciado el transmitente a la exención en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), que constituye un supuesto de inversión del sujeto pasivo de IVA.

Igualmente, no se consignó en la autoliquidación mencionada ningún importe en la casilla 60 relativa a "operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a la deducción".

En la escritura pública correspondiente se hacía constar tanto la renuncia a la exención por el transmitente, como la inversión del sujeto pasivo en el otorgamiento octavo.

2.2. 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 [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), dictó, tras el correspondiente procedimiento, el acuerdo sancionador de fecha 23 de marzo de 2016. En dicho acuerdo se impuso una sanción calculada conforme a lo previsto en el artículo 171.Uno.4º de la [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), es decir, aplicando un porcentaje fijo del 10 por ciento sobre la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

2.3. Contra el acuerdo sancionador, la mercantil sancionada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en resolución de 21 de enero de 2020.

2.4. Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado bajo el número 538/2020 (rec. sala 1754/2020), ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y finalmente estimado en [sentencia de fecha 21 de septiembre de 2021 \(PROV 2022, 20849\)](#).

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico tercero en el que, tras la cita de diversas sentencias relativas al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador dictadas por el [Tribunal Constitucional \[SSTC n.º 55/1996, de 28 de marzo \(RTC 1996, 55\) \(ECLI:ES:TC:1996:55\), n.º 161/1997, de 2 de octubre \(ECLI:ES:TC:1997:161\) y n.º 145/2013, de 11 de julio \(ECLI:ES:TC:2013:145\)\]](#), por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [[SSTJUE de 19 de julio de 2012 \(TJCE](#)

[2012, 220](#)) (Ainars Redlihs, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497), de [12 de julio de 2012 \(TJCE 2012, 183\)](#) (EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, ECLI: EU:C:2012:458), de [17 de julio de 2014 \(TJCE 2014, 275\)](#) (Equoland, C-272/13, ECLI: EU:C:2014:2091), de [8 de mayo de 2019 \(PROV 2019, 144662\)](#) (EN.SA.Srl, C-712/17, ECLI: EU:C:2019:374) de [26 de abril de 2017 \(TJCE 2017, 143\)](#) (Farkas, C-564/15, ECLI: EU:C:2017:302) y de [15 de abril de 2021 \(TJCE 2021, 97\)](#) (Grupa Warzywna, C-35/19, ECLI: EU:C:2021:287)], así como de una sentencia de la Audiencia Nacional en la que se analizó un supuesto esencialmente coincidente [[SAN, Sec. 5ª, de 12 de mayo de 2021 \(PROV 2021, 177722\)](#) (rec. 206/2020, ECLI:ES:AN:2021:1967)] se concluye:

"Así las cosas, consistente la infracción en no consignar en la autoliquidación de IVA cuota correspondiente a operación sujeta, con renuncia a la exención por el transmitente e inversión de sujeto pasivo, y persiguiendo aquélla (como recoge la propia resolución del TEAR recurrida) reforzar los mecanismos de control de las operaciones realizadas en el Impuesto, puede hallarse justificado el reproche a la conducta, incluso a falta de consecuencias para la recaudación del Impuesto, mas no (por vulnerar el principio de proporcionalidad) la sanción en base a parámetros automáticos que no permiten considerar las singulares circunstancias del supuesto, en particular la ausencia de perjuicio económico para la Administración Tributaria, y la inexistencia de indicios de fraude fiscal (no se ponen de relieve, desde luego, en el expediente administrativo).

Así, en el acta de conformidad (folio decimooctavo) se recoge expresamente que la regularización propuesta consiste en la consignación en la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del ejercicio 2014 del importe del IVA que debió autorrepercutirse con ocasión de la operación realizada, incrementándose en el mismo importe las cuotas de IVA devengado y soportado, resultando de aquélla una cuota tributaria 0.

Como quiera que el régimen normativo de graduación de la sanción no permite aquélla, atendiendo a las circunstancias expuestas, el acto sancionador impugnado ha de estimarse producido en conculcación del aludido principio de proporcionalidad, por lo que merece anulación. Sin desconocerse la circunstancia de no haber sido la operación anotada en el Libro Registro correspondiente del sujeto pasivo, lo que no enerva la anterior conclusión, sin perjuicio de la infracción en la llevanza de Libros en que hubiere podido incurrirse, susceptible de castigo acudiendo al tipo infractor oportuno, que no es el de autos.

El recurso, en consecuencia, y conforme a lo hasta aquí razonado, merece estimación."

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

SEGUNDO.

Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 170.Dos.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), que tipifica como infracción la conducta que a continuación se transcribe:

"La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quince de esta Ley."

Por su parte, el artículo 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) contempla para tal infracción la siguiente sanción:

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

2. También será preciso acudir a lo establecido en el artículo 35 de la [Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre \(RCL 1979, 2383\)](#), del Tribunal Constitucional ["LOTIC"]:

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

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

TERCERO.

Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en la [sentencia del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de 25 de julio de 2023 \(PROV 2023, 332373\)](#) (recurso de casación núm. 5234/2021).

Esta Sala en reciente [sentencia de 25 de julio de 2023 \(PROV 2023, 332373\)](#), pronunciada en el recurso de casación núm. 5234/2021, ha resuelto un asunto similar, por no decir idéntico, al que aquí se ventila, deliberado en la misma fecha, con el que comparte la identidad de la parte recurrente, al haberse interpuesto ambos por el Abogado del Estado, y la cuestión de interés casacional que ha de dirimirse, siendo un dato más a tener en cuenta que la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia ahora impugnada, se remite a la [sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de mayo de 2021 \(PROV 2021, 177722\)](#) (rec. 206/2020), que es la impugnada en el recurso de casación 5234/2021 al que nos remitimos. Pues bien, en la referida sentencia se ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados por el Abogado del Estado en su recurso, por lo que procede, por tanto, una remisión in toto a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva, procediendo reproducir las consideraciones que allí se hicieron por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Se ha dicho en la [STS de 25 de julio de 2023 \(PROV 2023, 332373\)](#), cit, que ahora reiteramos:

" SÉPTIMO .- Juicio del Tribunal Supremo.

1) La pregunta sobre la que nos interroga el auto de admisión nos exige determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4ª [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto .

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

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

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

b) El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado -como sí lo está el impuesto mismo, aunque con diferentes grados de uniformidad, en la [Directiva 2006/112/CE \(LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230\)](#), del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA)- no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad (que, además, está presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, art. 49.3: "3. La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción").

c) En la [sentencia Farkas \(TJCE 2017, 143\)](#), C-564/2015, que consideramos, tras su detenida lectura, aborda una cuestión muy semejante a la que ahora nos ocupa, se considera que la "sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que "permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa , y que, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, **la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada"** (apartado 66).

d) El caso Farkas es prácticamente idéntico al aquí debatido. Se trata de una sanción de IVA impuesta en un caso de inversión del sujeto pasivo (que recae sobre el adquirente, que es el obligado tributario del IVA, el cual se puede deducir (artículo 84.Uno.2º.e) [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#)). El contribuyente no efectuó la

declaración -que es el hecho castigado-, por lo que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En ambos casos, el analizado en la [sentencia Farkas \(TJCE 2017, 143\)](#) y el que nos ocupa, la sanción se ha impuesto por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota 0.

Los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto Farkas la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#). Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso.

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

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

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

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

f) La desproporción de la sanción respecto al hecho cometido se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del [art. 198 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA, precepto introducido en el debate, a título ejemplificativo o argumental, por la Administración.

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

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

g) Conclusión de todo ello, a juicio de este Tribunal, es la corrección de la sentencia de instancia: es posible apreciar por un Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal.

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

h) También resulta observado el principio del acto claro o aclarado -Cilfit y otros, 283/81-, en tanto las [sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 \(TJCE 2017, 143\)](#) (Farkas, C-564/2015) y de [15 de abril de 2021 \(TJCE 2021, 97\)](#) (Grupa Warzywna, C-935/19), interpretan que una norma sancionadora que " (va) más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude " conculca el principio de proporcionalidad.

Ello permite inaplicar al caso la norma española -el art. 171.Uno.4º [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#) -, porque cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, con infracción del principio de proporcionalidad, en un contexto de ausencia de perjuicio económico para el erario y de toda idea de fraude fiscal.

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

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

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

"[...] a diferencia de la situación examinada por el [ATC 168/2016 \(RTC 2016, 168 AUTO\)](#), en este caso no se trata de un planteamiento simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino de un planteamiento prioritario o preferente de la primera sobre la segunda. Sin embargo, de la doctrina transcrita se desprende que concurre la misma causa de inadmisión en la presente cuestión de inconstitucionalidad, ya que al tiempo de plantearla el órgano judicial ha exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la [Ley 15/2012 \(RCL 2012, 1761\)](#) con el Derecho de la Unión Europea, por lo que vendría obligado bien a no aplicarla, bien a plantear primero la cuestión prejudicial, y solo cuando haya quedado descartada la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabría plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, la Sala promotora ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, cuando lo cierto es que la irresuelta decisión acerca de la eventual incompatibilidad de la [Ley 15/2012 \(RCL 2012, 1761\)](#) con el Derecho de la Unión, de confirmarse, sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad ([art. 37.1 LOTC \(RCL 1979, 2383\)](#))".

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

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

pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso.

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81:

"El [artículo 267 TFUE \(RCL 2009, 2300\)](#) debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión que se le haya sometido, salvo que constate **que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable**.

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

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

OCTAVO

.- Jurisprudencia que se establece.

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

1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170.Dos.4ª [LIVA \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), 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 \(RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401\)](#), 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 \(RCL 2009, 2300\)](#) -, 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 \(TJCE 2017, 143\)](#) (Farkas, C-564/2015) y de [15 de abril de 2021 \(TJCE 2021, 97\)](#) (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 \(RCL 1979, 2383\)](#) -; 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".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la [sentencia de 25 de julio de 2023 \(PROV 2023, 332373\)](#) referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los precedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

CUARTO.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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

Primero.**PRIMERO.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión a la doctrina de interés casacional fijada en el fundamento jurídico octavo de la [sentencia de 25 de julio de 2023 \(PROV 2023, 332373\)](#), pronunciada en el recurso de casación núm. 5234/2021 .

Segundo.**SEGUNDO.**

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la [sentencia de 21 de septiembre de 2021 \(PROV 2022, 20849\)](#), dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso núm. 538/2020.

Tercero.**TERCERO.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.