



Roj: **STS 3852/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3852**

Id Cendoj: **28079130022021100364**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/10/2021**

Nº de Recurso: **3691/2020**

Nº de Resolución: **1227/2021**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 17900/2020,**
ATS 4601/2021,
STS 3852/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.227/2021

Fecha de sentencia: 13/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3691/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/10/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3691/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1227/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3691/2020**, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la sentencia de 25 de febrero de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Andalucía, en su sede de Sevilla, en el recurso nº 448/2018. No ha comparecido la parte emplazada como recurrida, CONSTRUCCIONES Y REFORMAS SAN BLAS, S.L.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 25 de febrero de 2020, cuyo fallo dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1. Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo número 448/18 interpuesto contra la resolución citada en los antecedentes de esta sentencia, que anulamos y dejamos sin efecto, al igual que anulamos y dejamos sin efecto el acuerdo de imposición de sanción de que trae causa. 2. Sin imposición de las costas a la administración recurrida [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 7 de mayo de 2020, de preparación del recurso de casación contra la citada sentencia, dictada el 25 de febrero de 2020 por el Tribunal al que se ha hecho referencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la Administración recurrente cita como infringidas las siguientes normas, que forman parte del derecho estatal: el artículo 191.6 en relación con el 27.4 y con el mismo artículo 191, apartado 1 y 2 *in fine* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de junio de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, ha comparecido el 15 de septiembre de 2020, sin que lo haya efectuado la parte emplazada como recurrida.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 24 de marzo de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si, el derecho de la Unión Europea -en particular, la normativa del IVA- y los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, se oponen a la imposición de una sanción que castiga el diferimiento la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, en una cuantía 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 [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de mayo de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando dicte sentencia por la que se estime el recurso y, por ende, desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAR impugnada.

CUARTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 5 de octubre de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la Sala de instancia ha dictado una sentencia ajustada a Derecho al interpretar el ordenamiento de la Unión Europea y la Constitución Española, en punto a la proporcionalidad de la sanción impuesta, por razón de la comisión de la infracción que luego se describirá, y que se salda en la sentencia de instancia con la inaplicación, por ser desproporcionada, de la norma con rango de ley que tipifica y prevé el castigo para tal conducta, con fundamento esa desproporción en una interpretación de la jurisprudencia del TJUE y, por ende, con la inobservancia total del artículo 191.6 LGT. Ello lleva, como consecuencia necesaria, que la posible infracción -cuya comisión no se discute- no comporta sanción de clase alguna.

En suma, el auto de admisión nos conmina a determinar si el derecho de la Unión Europea -en particular, la normativa del IVA- y los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario se oponen a la imposición de una sanción que castiga el diferimiento la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, en una cuantía 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.

SEGUNDO.- Descripción de la mecánica comisiva de la infracción.

Estamos ante una sanción impuesta a la sociedad infractora CONSTRUCCIONES Y REFORMAS SAN BLAS, S.L., en virtud de una mecánica que resulta ampliamente conocida en nuestros Tribunales de justicia. Tal conducta consiste en que el sujeto pasivo presenta y autoliquida el IVA, en el cuarto trimestre del año, conteniendo en su declaración la deuda correspondiente también a los tres primeros trimestres del ejercicio, pero sin especificar en la autoliquidación los datos esenciales que identifiquen el periodo concreto -cada trimestre-, a que se refería aquella declaración tardía del IVA repercutido.

Atendidos tales hechos, parece no haber duda de que estamos ante una declaración tributaria extemporánea -respecto de los tres primeros trimestres-, efectuada de forma espontánea -porque no ha habido requerimiento previo de la Administración-, que sin embargo no puede ser acreedora del recargo correspondiente del artículo 27 LGT -que sería un acto de gravamen, pero más beneficioso, o menos gravoso, que la imposición de una sanción del 50 por 100 de la cuota no ingresada en plazo-, porque así lo prohíbe taxativamente el artículo 27.4 LGT. Ello determina, a juicio de la Administración, una vez excluido el recargo, la aplicación de la sanción por comisión de la infracción del artículo 191.6 LGT.

Según expresa al respecto el auto de admisión: (F.J. 2º):

"[...] 1. El debate suscitado en la instancia y que pretende esclarecer la Administración se contrae a determinar la procedencia de la sanción prevista para el tipo infractor contemplado en el artículo 191.6 LGT cuando la conducta consiste en diferir el IVA repercutido de un periodo a otro, lo que comporta un retraso en la declaración del IVA repercutido y devengado, sin que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 27 LGT para que resulte de aplicación un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

2. El contribuyente fue sancionado al haber incluido en la declaración-liquidación del cuarto trimestre del ejercicio 2015 el importe del IVA devengado y repercutido correspondiente a una serie de facturas expedidas que, según el libro de facturas, habían sido emitidas en trimestres anteriores, justificando su ausencia de culpabilidad en haber incurrido en un error.

3. La sentencia de instancia funda su fallo estimatorio en que la imposición de la sanción controvertida conculca el principio de proporcionalidad y en que no es ineludible el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad de la norma legal que establece la sanción desproporcionada. Este pronunciamiento se basa en lo sostenido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, de la que extrae la conclusión de que el juez nacional está facultado para dejar de aplicar una ley nacional que establezca este tipo de sanciones en el ámbito del sistema común del IVA, así como en que la aplicación automática de lo previsto en el artículo 191.6 está condicionada a que se aprecie un ánimo fraudulento en la conducta del infractor, lo que no ocurre en el presente caso en que se ha ingresado el total de la deuda principal y solo se ha eludido el pago del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27 LGT.

Considera incongruente "[...] la entidad de la conducta del infractor y la estructura de una sanción construida por referencia a un hipotética pero inexistente defraudación de la cuota principal" y reputa esta incongruencia contraria al principio de proporcionalidad [...]".

**TERCERO.- La regulación legal de la sanción aplicada por la Administración y la alternativa del recargo por declaración extemporánea.**

El artículo 191 LGT, como tipo básico de la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria de forma íntegra y tempestiva, contiene una modalidad específica -no modalidad agravada, como erróneamente considera la sentencia a quo- para la particular conducta que nos ocupa, en el apartado 6:

"No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria".

Por su parte, el artículo 27 LGT regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo; en el apartado 4, como disposición especial-, al que se remite el precepto sancionador, señala que:

"Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período".

Resulta indiscutible que la expresión del período impositivo concreto al que se refiere la autoliquidación extemporánea no se contiene en ella.

El auto de admisión del presente recurso de casación aborda el tema de la eventual inconstitucionalidad del artículo 191.6 LGT, desde la perspectiva del examen que el propio Tribunal Constitucional ha realizada en relación con dicho precepto:

"[...] 1. La constitucionalidad del precepto que contempla la infracción tributaria apreciada en el supuesto origen de esta litis ha sido refrendada por el Tribunal Constitucional en dos autos que inadmiten sendas cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo la conducta que había sido sancionada en los dos supuestos de autos la consistente en diferir la declaración del IVA devengado y repercutido a un trimestre posterior con la consecuencia de la evitación del pago del recargo contemplado en el artículo 27 LGT. En el auto de 3 de febrero de 2015, dictado en la cuestión nº 4430/2014, (ES:TC:2015:20A), se concluye que el artículo 191.6 LGT es compatible con los artículos 14, 9.3 y 25.1 CE. Por lo que a este caso interesa, el TC sostiene que "[e]n el presente caso no se aprecia -ni lo alega el órgano judicial que promueve la cuestión de inconstitucionalidad- que exista un "patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria", que pudiera conducir a apreciar una infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (art. 25.1 CE). Más allá de esa constatación, no le corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la decisión del legislador de sancionar la conducta descrita en el art. 191.6 LGT con una cuantía fija del 50 por 100 de la cuota". En el mismo sentido se pronuncia en el auto de 23 de junio de 2015, dictado en la cuestión de inconstitucionalidad nº 5580/2014 (ES:TC:2015:111A) [...]"

Pese a que el Tribunal Constitucional no observó tacha de inconstitucionalidad, la Sala de instancia que dictó la sentencia ahora impugnada estima el recurso contencioso-administrativo (i) sin planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad de la norma legal que, en su opinión -y, pese a lo que ya había apuntado el Tribunal Constitucional- establece una sanción que los jueces de instancia consideran desproporcionada; (II) al tiempo que aprecia que la sanción es contraria al derecho de la Unión Europea, de modo que interpretando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en particular, la sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Tibor Farkas) -y ninguna otra sentencia más- desplaza la aplicación de la ley nacional sancionadora sin plantear cuestión prejudicial, por considerarla contraria al derecho de la Unión.

CUARTO.- Reseña del razonamiento de la sentencia de instancia.

Argumenta la sentencia de instancia (Sala de Andalucía, sede de Sevilla, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía) lo siguiente:

"[...] CUARTO.- Tal como hemos dicho en la sentencia de 7 de febrero de 2020, recaída en el recurso 526/18, sin duda, es la alegación relativa a la violación del principio de proporcionalidad la que resulta jurídicamente más sustanciosa, lo que se explica por la importancia adquirida por la legislación comunitaria en el ámbito armonizado de la imposición indirecta.



Al recurrente se le considera autor de la infracción tipificada en el artículo 191.6 LGT, consistente en: a) haber dejado de ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto, por no haber incluido en la declaración-liquidación del 1T-3T IVA 2015 las cuotas que habían sido repercutidas en este período, aunque sí se incluyeron en la declaración-liquidación del cuarto trimestre, y en aplicación de la regla general, establecida en el apartado sexto del artículo 191 que dispone que siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

El TEARA se atiene a la estricta falta de ingreso en plazo de las cuotas de los tres primeros trimestres del ejercicio para entender satisfecho el presupuesto de hecho del tipo legal del artículo 191.1 LGT, lo que le lleva a dar resuelto el problema de la desproporción de la sanción impuesta -consistente en multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad no ingresada en plazo- como el simple resultado de la aplicación mecánica de la consecuencia legalmente prevista.

Por resumir, la Administración resalta la dificultad de discutir la desproporción de una sanción que resulta directamente de la Ley, que es la que sanciona las omisiones de ingreso en plazo de la deuda tributaria, lo que reduce al titular de la potestad sancionadora en un simple aplicador de una consecuencia legal tasada e indisponible.

Ocurre, decimos en la sentencia antes citada, que este planteamiento no toma en cuenta en su justa medida que la revisión del respeto mostrado por las autoridades nacionales al principio de proporcionalidad ya no adopta la forma de un recurso contra leyes, en el sentido de que no es ineludible el cuestionamiento por el Juez o Tribunal mediante la cuestión de inconstitucionalidad de la legalidad de la norma con rango de ley que estable la sanción desproporcionada.

La sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2017, en el asunto C-564/15 se ha pronunciado en el sentido de que "Procede recordar que a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, apartado 20, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 50) ... Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38)".

En el litigio en cuestión, el Tribunal de Justicia concluyó que "el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos **fiscales** y no existen indicios de fraude **fiscal**", lo que se resume como enseñanza en que el Juez nacional está facultado para inaplicar una ley nacional que por establecer sanciones desproporcionadas en el ámbito del **sistema** común del Impuesto sobre el Valor Añadido resulte contraria a las exigencias del principio de proporcionalidad.

De aquí se sigue que la inaplicación del artículo 191 en la modalidad agravada del apartado 6 está condicionado por la inexistencia de indicios de fraude, de forma que, a la inversa, su aplicación automática depende de que se aprecie que la conducta del infractor es de algún modo fraudulenta.

Debe partirse, en primer, lugar, de la necesidad de reducir la noción de fraude a sus estrictos límites, de forma tal que no se confunda sin más con la simple irregularidad en el cumplimiento de la prestación tributaria.

Tanto en la resolución 94/C355/02 del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad. (DOCE de 14 de diciembre de 1994) como en artículo 1 del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas -en la sentencia de 8 de septiembre de 2015, asunto C-105/14, el Tribunal de Justicia entendió que formaban parte de los mismos los ingresos por IVA- se define el fraude de manera similar, como cualquier acción u omisión intencionada, que



mediante la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos de la Unión.

Pues bien, resulta difícil hablar de fraude desde el momento en que, contemplada ex ante en el momento en que se comete, la conducta del recurrente ha dejado intacta la obligación principal por IVA devengado que era debida a la Hacienda Pública y la voluntad del actor ha tenido por objeto, como mucho, la elusión del pago del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo establecido en el artículo 27 LGT, pero no la de la deuda principal, que se ingresó en su totalidad con retraso pero, desde luego, al margen de la acción de comprobación de la Administración, que se ha limitado a constatar no la falta de ingreso, sino más bien el defectuoso cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley.

Es importante recordar que el acuerdo sancionador apreció la concurrencia de una cierta intencionalidad en la conducta del actor tendente (sic) pero la refirió expresamente al ánimo de ocultar a la Administración la realidad de la extemporaneidad del ingreso, sin que, a juicio del Tribunal, quepa confundir esta voluntad con el ánimo de defraudar la obligación tributaria principal, eludiendo su pago.

La aplicación de la LGT propugnada por la Administración asimila en sus efectos la voluntad de no pagar la obligación principal con la de no satisfacer un recargo establecido porcentualmente en función de su importe, parificando de forma desproporcionada la defraudación de la cuota o cantidad a ingresar que conforma de la obligación tributaria principal con la de omisión voluntaria de una prestación accesoria.

Casi es más justo decir que da lugar a la imposición de una sanción que más bien parece ajustada al desvalor de una genuina defraudación de la obligación principal que en realidad la propia Administración reputa ausente.

Esta incongruencia entre la entidad de la conducta verdaderamente cometida por el infractor y la estructura de una sanción construida por referencia a una hipotética pero inexistente defraudación de la cuota principal es lo que el Tribunal reputa contrario al principio de proporcionalidad.

La consecuencia es que no cabe mantener la validez de la sanción impuesta, al considerar que resulta desproporcionada, lo que da lugar a su pura y simple anulación, sin que competa a este Tribunal, en el ejercicio de su función revisora, fijar por su propia autoridad la sanción justa y adecuada al desvalor de la conducta sancionada, y sin que ello impida la reclamación del recargo correspondiente [...].

QUINTO.- Breve reseña de la STJUE del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2017, en el asunto C-564/15, Raimundo, aplicada por la Sala de instancia como fundamento directo del fallo estimatorio.

La sentencia referida se pronuncia en los siguientes términos:

"[...] Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 En el marco de un procedimiento de subasta electrónica organizado por la autoridad tributaria, el Sr. Raimundo adquirió un hangar móvil a una sociedad de responsabilidad limitada deudora de un crédito tributario. El vendedor emitió la factura, que comprendía el IVA correspondiente a dicha operación, de conformidad con las normas aplicables al régimen de tributación ordinario. El precio de venta de la subasta que pagó el Sr. Raimundo incluía el IVA indicado por el vendedor, quien ingresó este impuesto en la Administración tributaria húngara.

16 El Sr. Raimundo dedujo el IVA soportado conforme a dicha factura. Posteriormente, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Dirección provincial tributaria de Bács-Kiskun, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) efectuó una comprobación de las devoluciones solicitadas por el Sr. Raimundo correspondientes a las declaraciones del IVA del cuarto trimestre de 2012. Esta autoridad tributaria consideró que no se habían cumplido las normas aplicables al régimen de inversión del sujeto pasivo, en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA, según las cuales correspondía al Sr. Raimundo, en su condición de adquirente del bien, ingresar directamente el IVA en la Hacienda Pública. En consecuencia, mediante resolución de 11 de julio de 2014, confirmada por resolución de 7 de noviembre de 2014, la Administración tributaria húngara constató la existencia de una diferencia entre el importe ingresado y el adeudado de 744 000 HUF (aproximadamente 2 400 euros) a cargo del Sr. Raimundo, denegó su solicitud de devolución del IVA abonado al vendedor y le impuso una multa tributaria de 372 000 HUF (aproximadamente 1 200 euros).

17 El Sr. Raimundo sostiene que la Administración tributaria húngara le denegó el derecho a la deducción del IVA por un error de forma, a saber, que la factura en cuestión se había emitido con arreglo al régimen de tributación ordinario en lugar de al régimen de inversión del sujeto pasivo, por lo que había infringido el Derecho de la Unión. Alega que la resolución mediante la que se le impone el pago de la diferencia resultante de la determinación de la deuda tributaria carece de justificación, puesto que el vendedor ingresó en la Hacienda Pública el IVA en cuestión. El Sr. Raimundo sometió el asunto al conocimiento del órgano jurisdiccional remitente a fin de que



éste preguntara al Tribunal de Justicia si la denegación de su derecho a deducción es conforme al Derecho de la Unión.

18 El órgano jurisdiccional remitente considera que la Administración tributaria húngara no denegó al Sr. Raimundo el derecho a la deducción del IVA, sino que le obligó a pagar el impuesto adeudado en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA. Estima que la diferencia a su cargo es la correspondiente al IVA indicado en la factura relativa a la operación de que se trata. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, como consecuencia de las resoluciones de la Administración tributaria húngara, aun cuando el Sr. Raimundo abonó el IVA al vendedor, es considerado deudor tributario. Así pues, si bien la Administración tributaria húngara no cuestiona que tenga derecho a la deducción del IVA que abonó, deduce del importe de la devolución solicitada el correspondiente a la diferencia tributaria que considera a su cargo. Los dos importes son iguales, por lo que se anulan. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente constata que el vendedor pagó el IVA a la Hacienda Pública y que, por tanto, ésta no sufrió ningún perjuicio por el hecho de que la factura controvertida se emitiera erróneamente conforme al régimen de tributación ordinario en lugar de hacerlo conforme al régimen de inversión del sujeto pasivo. Añade que, a su juicio, nada indica que existiera fraude **fiscal** o una intención de obtener una ventaja **fiscal**.

19 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en la práctica, la resolución de la Administración tributaria húngara impide que el Sr. Raimundo ejerza su derecho a deducción. Habida cuenta de que, conforme a la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la deducción del IVA únicamente puede denegarse cuando se haya probado la existencia de fraude **fiscal**, dicha resolución parece no ser proporcionada al objetivo perseguido por el régimen de inversión del sujeto pasivo [...]"

En el litigio seguido, el Tribunal de Justicia da respuesta al reenvío prejudicial concluyendo lo siguiente:

"...el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos **fiscales** y no existen indicios de fraude **fiscal**".

La sentencia objeto de impugnación casacional resume como enseñanza de dicha jurisprudencia que el Juez nacional está facultado para inaplicar una ley nacional que, por establecer sanciones desproporcionadas en el ámbito del **sistema** común del Impuesto sobre el Valor Añadido, resulte contraria a las exigencias del principio de proporcionalidad:

"[...] De aquí se sigue que la inaplicación del artículo 191 en la modalidad agravada del apartado 6 está condicionado por la inexistencia de indicios de fraude, de forma que, a la inversa, su aplicación automática depende de que se aprecie que la conducta del infractor es de algún modo fraudulenta.

Debe partirse, en primer lugar, de la necesidad de reducir la noción de fraude a sus estrictos límites, de forma tal que no se confunda sin más con la simple irregularidad en el cumplimiento de la prestación tributaria.

Tanto en la resolución 94/C355/02 del Consejo, de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de la Comunidad (DOCE de 14 de diciembre de 1994) como en artículo 1 del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas -en la sentencia de 8 de septiembre de 2015, asunto C-105/14, el Tribunal de Justicia entendió que formaban parte de los mismos los ingresos por IVA- se define el fraude de manera similar, como cualquier acción u omisión intencionada, que mediante la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos de la Unión.

Pues bien, resulta difícil hablar de fraude desde el momento en que, contemplada ex ante en el momento en que se comete, la conducta del recurrente ha dejado intacta la obligación principal por IVA devengado que era debida a la Hacienda Pública y la voluntad del actor ha tenido por objeto, como mucho, la elusión del pago del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo establecido en el artículo 27 LGT, pero no la de la deuda principal, que se ingresó en su totalidad con retraso pero, desde luego, al margen de la acción de comprobación de la Administración, que se ha limitado a constatar no la falta de ingreso, sino más bien el defectuoso cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley.

Es importante recordar que el acuerdo sancionador apreció la concurrencia de una cierta intencionalidad en la conducta del actor tendente pero la refirió expresamente al ánimo de ocultar a la Administración la realidad de la extemporaneidad del ingreso, sin que, a juicio del Tribunal, quepa confundir esta voluntad con el ánimo de defraudar la obligación tributaria principal, eludiendo su pago.



La aplicación de la LGT propugnada por la Administración asimila en sus efectos la voluntad de no pagar la obligación principal con la de no satisfacer un recargo establecido porcentualmente en función de su importe, parificando de forma desproporcionada la defraudación de la cuota o cantidad a ingresar que conforma de la obligación tributaria principal con la de omisión voluntaria de una prestación accesoria.

Casi es más justo decir que da lugar a la imposición de una sanción que más bien parece ajustada al desvalor de una genuina defraudación de la obligación principal que en realidad la propia Administración reputa ausente.

Esta incongruencia entre la entidad de la conducta verdaderamente cometida por el infractor y la estructura de una sanción construida por referencia a una hipotética pero inexistente defraudación de la cuota principal es lo que el Tribunal reputa contrario al principio de proporcionalidad.

La consecuencia es que no cabe mantener la validez de la sanción impuesta, al considerar que resulta desproporcionada, lo que da lugar a su pura y simple anulación, sin que competa a este Tribunal, en el ejercicio de su función revisora, fijar por su propia autoridad la sanción justa y adecuada al desvalor de la conducta sancionada, y sin que ello impida la reclamación del recargo correspondiente [...]."

SEXTO.- Consideraciones jurídicas en relación con la constitucionalidad del precepto cuestionado y con su adecuación al Derecho de la Unión Europea.

1) En primer lugar, cabe señalar como punto de partida que es difícil alterar el régimen sancionador del art. 191.6 LGT, aplicado en el caso de autos, por infracción de la Constitución. Los autos del Tribunal Constitucionalidad que inadmitieron a trámite sendas cuestiones de inconstitucionalidad, que se han referido, parecen cerrar la puerta a un nuevo planteamiento de cuestión fundada específicamente en la proporcionalidad de la norma, pues tal principio está embebido en el 25 CE y, además, es muy difícil de sustentar jurídicamente que concurre esa falta de proporcionalidad en la norma misma -al margen de aquellos casos en que la desproporción surge en la fase de aplicación administrativa o judicial del precepto- salvo que haya un evidente y clamoroso (como el que ha dado lugar a la admisión de la cuestión que hemos planteado mediante auto de 25 de febrero de 2021, en el recurso de casación nº 1481/2019, en relación con el artículo 203.6.b) 1 LGT) "patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria", según la expresión acuñada por el Tribunal Constitucional.

2) Además, la tesis de la proporcionalidad que revela la sentencia aquí impugnada refiere esa desproporción -limitándola- a la comparación o desajuste entre la consecuencia de aplicar el importe del recargo (que no era procedente) y el de la sanción impuesta, que es proporcional a la deuda tributaria, en el sentido en que se impone en un determinado porcentaje de la cuota ingresada de forma tardía. Compara la respuesta o impacto de dos medidas que no son homogéneas, el recargo y la sanción.

3) Por otra parte, en la STJUE del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2017, en el asunto C-564/15 Raimundo , que ya hemos comentado:

*"[...] 2. Las disposiciones de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, y los principios de neutralidad **fiscal**, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, el adquirente de un bien se vea privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas del régimen ordinario del impuesto sobre el valor añadido, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó dicho impuesto en la Hacienda Pública. No obstante, dichos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente pueda solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.*

*3. El principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun **cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales y no existen indicios de fraude fiscal**, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente [...]."*

La situación del litigio húngaro en cuyo seno se planteó la cuestión prejudicial -y que constituye la base argumental prácticamente exclusiva de la sentencia aquí objeto de impugnación- viene referida a una situación de inversión del sujeto pasivo, en que quien emite la factura, de forma indebida, fue el vendedor, y la Administración **fiscal** regulariza al Sr. Raimundo , sujeto pasivo afectado por la inversión, por el incumplimiento del régimen de tal inversión, según es regulado en su ley nacional. Se le impuso, por lo que finalmente no dejaba de ser un incumplimiento formal, una sanción del 50 por 100 del importe del impuesto sobre el valor añadido



que está obligado a pagar a la Administración tributaria, como sucede aquí, si bien los hechos sobre los que se pronuncia el TJUE difieren, en alguna medida, a los que aquí se dilucidan, como veremos más adelante.

Así, en el caso de referencia - Raimundo -, la ausencia de perjuicio económico para la Hacienda Pública es total, y proviene del hecho de que el importe de la deuda ha sido satisfecho, indebidamente, por el vendedor, con la salvedad, ajena al caso aquí planteado de que "*dichos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente pueda solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria*".

En el asunto que nos ocupa, sin embargo, hay un cierto perjuicio para la Hacienda Pública, *ex lege*, por el hecho de que no sea aplicable al recargo (acto de gravamen para el sujeto pasivo, pero con una consecuencia más favorable que la sanción, siendo así que, además, lo que se buscó por el sujeto pasivo con la forma de autoliquidar y tributar era soslayar el recargo mismo).

Si entendemos la expresión *deudas fiscales* en un sentido meramente sustantivo, aquí no se habría producido tal perjuicio, porque en el cuarto trimestre se ha pagado la totalidad de la cuota producida por el IVA repercutido del año 2015. Esta interpretación la abona la mención de la STJUE a los principios de neutralidad, efectividad y proporcionalidad, que parecen referirse a la deuda en sentido estricto. Sin embargo, en la medida en que hay una tardanza en el ingreso respecto del resultante de haber autoliquidado en plazo la deuda relativa de cada trimestre acumulado indiferenciadamente en el cuarto trimestre, existe también una deuda de intereses susceptible de cálculo por razón del tiempo que, en cada caso, haya causado a la Hacienda Pública una pérdida de disponibilidad financiera de la deuda ingresada fuera de plazo.

Dicho con otras palabras, puede entenderse razonablemente que la pérdida del ingreso -no definitiva-, lo sería en concepto de intereses, esto es, el perjuicio ocasionado por la falta de disponibilidad, en el momento debido, de cada ingreso del IVA exigido a los adquirentes de bienes y servicios.

Por lo demás, no puede, en modo alguno, considerarse que haya pérdida del ingreso tributario por el recargo del art. 27 LGT, ya que éste no llega a nacer, toda vez que la conducta desplegada por el sujeto pasivo está expresa y claramente excluida de ese recargo, en el art. 27.4 LGT (y de la consiguiente alternatividad con la sanción). Es de entender que el recargo se cita en la sentencia recurrida como *tertium comparationis* para sustentar la discriminación, en tanto la sanción a que se ve abocada la conducta es mucho más gravosa para el interesado que el resultado de la aplicación de un recargo objetivo meramente dependiente del retraso, no de un porcentaje de la deuda.

Ahora bien, esa comparación de la que derivaría la pretendida desproporción no es homogénea, no lo es entre magnitudes o conceptos equivalentes, lo que resulta patente si se tiene en cuenta, de una parte, que es la propia actitud del sujeto pasivo del IVA la que hace inoperante esa comparación, ya que la mecánica de la declaración acumulativa en el último trimestre, sin indicación precisa de las cuotas de cada trimestre, se sitúa fuera del ámbito de aplicación del recargo, porque así lo prevé el art. 27.4 LGT, inaplicación que remite, en último término, a la voluntad del deudor tributario, que se ha colocado deliberadamente fuera del radio de acción del recargo, condicionado al cumplimiento de unos requisitos que se han orillado; de otra parte, por la propia alternatividad de ambos preceptos -en el sentido de que el recargo excluye la sanción-, de suerte que habría bastado con regularizar ordenada y singularmente, aun fuera de plazo, las deudas de cada uno de los trimestres, para que la posibilidad de sanción del artículo 191.6 LGT no llegara a entrar en juego, dada esa alternatividad.

En cuanto a los indicios de fraude *fiscal* a que remite la jurisprudencia del TJUE para perfilar la definitiva noción de proporcionalidad, a efectos de acomodo del régimen sancionador nacional a los principios del Derecho de la Unión, tampoco los hay, pues es de compartir la tesis de la sentencia de que el fraude, en un sentido extensivo, no ha afectado a la deuda, esto es, a un propósito elusorio de la deuda estricta, sino de soslayar el recargo, precisamente porque la deuda fue satisfecha en su integridad, aunque tardíamente. El fraude tampoco puede equivaler a la falta de ingreso, sino que se precisa algo más, que no consta explícitamente en el acuerdo sancionador.

4) La propia jurisprudencia de esta Sala, citada en el auto de admisión, aunque proyectada sobre la legislación derogada, si bien el problema subsiste en semejantes términos, ha avalado, sin cuestionarse la proporcionalidad, que la consecuencia necesaria de una conducta como la que aquí se examina debía ser castigada conforme a la LGT de 1963, aplicable *ratione temporis*, excluyendo el recargo del art. 61.3 de la citada LGT. Así, la sentencia de 23 de enero de 2012 (recurso de casación nº 5875/2009) se manifiesta en estos términos:

[...] Consideramos consustancial al *sistema* de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:



1º) La extemporaneidad de la declaración o de la autoliquidación, es decir, su presentación fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) La presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y las cuotas objeto de regularización.

3º) La existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o de la autoliquidación presentada.

4º) La espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

De donde derivamos que resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que se refiera. En tal tesitura no puede hablarse, por tanto, de "regularización tácita".

Concluimos precisando, en aras de la seguridad jurídica, que la jurisprudencia debe preservar y en cumplimiento de la principal función que corresponda a este Tribunal Supremo, que la interpretación adecuada y procedente, tanto del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 como del artículo 4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (BOE de 12 de septiembre), es la que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas, que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas o, si no hubo una anterior, faciliten la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.

Hemos reiterado todo lo anterior, entre otras, en las sentencias de 22 de diciembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 35/07, FJ 3º); 3 de mayo de 2011 (casación 108/09, FJ 2º); 9 de mayo de 2011 (2) [casaciones 5705/08, FJ 8º, y 5253/07, FJ 5º], y 18 de julio de 2011 (casación 5491/08, FJ 6º).

OCTAVO .- (A) Por lo que respecta a la tipificación en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963 de la conducta desenvuelta por el "Sevilla F.C." en este concreto aspecto, conviene recordar cuál era el tenor literal del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley".

Luego, no siendo aplicable el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 a dicha conducta, por las razones expuestas en el fundamento de derecho sexto de esta sentencia, y tampoco obviamente el 127 de la misma Ley, pues se refiere a la recaudación en período ejecutivo, se produjo el tipo descrito en su artículo 79.a), puesto que el "Sevilla F.C." no niega haber dejado de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria que le correspondía por el impuesto sobre el valor añadido.

Que el supuesto acontecido mereciera una previsión específica, como la que ahora tiene en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria de 2003, no significa que con la Ley General Tributaria de 1963 no estuviera tipificado, porque es evidente que en tales casos se dejaba de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, aunque se hiciera fuera de ellos, y que el perjuicio económico para la Hacienda pública existía; cuestión distinta era la cuantía de dicho perjuicio.

(B) En cuanto a la improcedencia de la sanción por lesionar el principio de proporcionalidad, tampoco podemos dar la razón al club demandante, porque es cierto que el ingreso se produjo antes de que se iniciara la actuación inspectora, pero no se dijo que el ingreso se realizaba fuera del plazo reglamentariamente previsto, y tampoco asumió las consecuencias económicas anudadas a esa actuación. Es verdad que la entidad del perjuicio económico causado a la Hacienda pública no es igual que si no hubiera ingresado cantidad alguna, lo que ha de tenerse en cuenta a la hora de graduar la sanción a imponer, pero ello no significa que imponer una sanción en el caso enjuiciado vulnere el principio de proporcionalidad, lo que podría vulnerarlo es la decisión de infligir el mismo castigo en ambos casos [...].

5) En su escrito de interposición del recurso de casación, el Abogado del Estado manifiesta, con invocación de doctrina precedente de esta Sala, que:



"[...] Tales diferencias de parámetros a considerar en la aplicación de sanciones y la intención o finalidad contemplados por las distintas normas tributarias, se vienen a reconocer por esa Sala que, en Sentencia de 3 mayo 2011 (rec. 108/2009) relativa a ingresos por el concepto IVA ejercicio 2000, ya señala:

"[...] En segundo término, desde el punto de vista del Derecho sancionador, en la medida en que pudiera resultar aplicable, no es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado. Cosa distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 LGT/63, y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y ss. LGT/2003, pueda tener para la tipificación y graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias..."

La cuestión relativa al principio de proporcionalidad que, tras la entrada en vigor de la LGT/2003, debe regir en la cuantificación de las sanciones se puso ya de manifiesto en la Sentencia de esa Sala de 11 de diciembre de 2014 r. 2742/2013, cuyo FD Tercero, por remisión a la Sentencia de 22 de septiembre de 2011 c. 4289/2009, reza así:

"[...] Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia "como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción" [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)".

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), "en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada" no ha dejado "a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar" [FD Quinto D) a)] [...]"

Queda, por tanto, bastante claro, en la opinión del Abogado del Estado, en exégesis de la doctrina de esa Sala, que, tras la aprobación de la LGT de 2003, los Tribunales, en nuestro Derecho, carecen de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria. Solo el planteamiento de una posible cuestión de inconstitucionalidad en relación con el precepto legal que tipifica la sanción supuestamente desproporcionada podría dar pie a que el Tribunal Constitucional considerase vulnerado dicho principio y dejase sin efecto el precepto legal en cuestión.

Si bien no podemos compartir la afirmación, llevada a su extremo, ello resulta indiferente desde la perspectiva de la resolución de este recurso. En todo caso, aunque la ausencia de proporcionalidad en la configuración de las sanciones - administrativas o penales- forman parte de la soberanía del legislador, no cabe descartar, como concepto, que en la decisión de determinar la pena o sanción a una determinada conducta, pueda eventualmente concurrir una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, como así lo hemos considerado, respecto de otro precepto sancionador de la LGT, en el auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, antes citado, que ha sido admitido a trámite. No puede hablarse, como dogma incontrovertible, de que los Tribunales carecen absolutamente de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria.

De hecho, la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de abril de 2021, C-935/19, Grupa Warzywna, da respuesta a la cuestión prejudicial planteada por un tribunal polaco, incorporando doctrina adicional sobre los principios de proporcionalidad y de neutralidad en el ámbito contexto del art. 273 Directiva 2006/112/CE.

El TJUE insiste en la línea de la Sentencia Farkas de que el examen de la proporcionalidad debe atender a dos variables:

1.º La naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción.

El Tribunal admite que la sanción objeto del litigio cumple el primer criterio...



2.º Y el método para la determinación de su cuantía.

Por el contrario, rechaza que sea proporcional el método de determinación de la sanción en un porcentaje fijo del 20% que "no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores"; o, lo que es lo mismo, este método de cálculo de una sanción "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".

La declaración de la sentencia Grupa Warzywna afirma lo siguiente, literalmente transcrito:

"[...] El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema común del impuesto sobre el valor añadido**, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias".

La mencionada doctrina, en tanto se proyecta sobre situaciones en que se aplican tipos proporcionales fijos e inmutables, se opone a los principios del art. 273 de la Directiva 2006/112/CE, Directiva IVA, así como al principio de proporcionalidad, a cuyo tenor:

"Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3".

Pues bien, aunque dicha sentencia no sea directamente aplicable al caso debatido, y no ya solo por razones temporales, sino por el propio objeto en que ha discurrido el proceso de instancia, realiza afirmaciones que pueden poner en tela de juicio, en los impuestos armonizados, la imposición de sanciones consistentes en tipos proporcionales fijos que impidan al intérprete de la norma, sea la Administración o, en última instancia, en garantía de los derechos, los jueces y tribunales, atemperar o modular la severidad de la norma abstracta, en presencia de conductas de las que quepa advertir una menor gravedad o una más leve reprochabilidad.

SÉPTIMO.- Referencia breve a la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Octava) de 20 de junio de 2013, dictada en el asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD.

Si la sentencia aquí impugnada descansa exclusivamente en una interpretación propia de la sentencia del TJUE de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Raimundo, tantas veces mencionada, en lo referente a la desproporción en que pudiera haber incurrido la norma sancionadora española aplicada -el artículo 191.6 LGT- con el Derecho de la Unión Europea, no es posible enjuiciar, en una visión global del problema planteado, esto es, el acierto de la sentencia recurrida y el alcance que para el asunto en debate debe representar ese principio de proporcionalidad, sin aludir también a la del mismo TJUE de 20 de junio de 2013, dictada en el asunto C-259/12, asunto Rodopi-M 91 OOD que, por ser anterior a la invocada por la Sala de Sevilla, bien pudo también ser tenida en cuenta por ésta para determinar su fallo anulatorio de los actos sancionadores sometidos a su fiscalización. De hecho, la cita literal efectuada por la Sala a quo de la sentencia Raimundo incorpora la referencia de ésta, entre otras, al precedente que supone la sentencia del TJUE pronunciada en el asunto C-259/12, Rodopi.

Esta sentencia, en opinión del Abogado del Estado que compartimos, guarda más similitud con los hechos debatidos en el caso resuelto que la recaída en el asunto Raimundo. Procede, pues, un resumen de las cuestiones planteadas a título prejudicial por el órgano judicial búlgaro en dicho asunto promovente de la cuestión y de la respuesta ofrecida, no exactamente homogénea con la facilitada en el asunto Raimundo, lo que desde luego desdibujaría, de un modo que habría hecho necesario un razonamiento expreso, la denominada doctrina del *acto aclarado* que, implícitamente, da soporte a la sentencia cuyo recurso de casación analizamos ahora. Dice así la sentencia RODOPI:

"[...] **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 Rodopi es una sociedad búlgara sujeta al IVA.



15 En el período impositivo de diciembre de 2009, dicha sociedad consignó en el libro registro de compras y en la declaración del impuesto que presentó una factura emitida por Moda Shport EOOD de 30 de diciembre de 2009. La cuota del IVA indicada en esa factura asciende a 161.571,12 BGN (unos 82.800 euros).

16 Esa factura no debería haberse emitido. Con arreglo a la legislación nacional, la factura se anuló mediante acta de 15 de octubre de 2010.

17 Rodopi no tuvo en cuenta dicha acta ni en su contabilidad ni en su declaración del mes de octubre de 2010. Lo hizo en el mes de diciembre de 2010, al regularizar la deducción practicada por esa factura a través del pago de la cuota íntegra del IVA inicialmente deducido por la factura anulada y de los intereses devengados.

18 El 22 de febrero de 2011, se adoptó una resolución de declaración de infracción administrativa, en la que se indicaba, en resumen, que la Teritorialna direktsia había detectado la infracción en el mes de noviembre de 2010. El 17 de junio de 2011, ésta impuso a Rodopi una multa por un importe equivalente al del IVA indicado en la factura controvertida.

19 La sanción se recurrió en primera instancia ante el Rayonen sad (tribunal de distrito).

20 Ante ese tribunal, Rodopi alegó que el anexo nº 12 del reglamento de desarrollo de la ZDDS, que en el presente asunto exige la consignación de la anulación de la factura controvertida en el mes de octubre de 2010, contraviene el artículo 124, apartado 4, de la ZDDS, el cual establece que el sujeto pasivo deberá anotar en su libro registro de compras los comprobantes **fiscales** recibidos a más tardar en el decimosegundo período impositivo siguiente a aquel en el que los documentos hayan sido emitidos, y en cualquier caso antes de que concluya el último período impositivo en el que pueda ejercer su derecho a deducción, es decir, doce meses después del período en el que se haya generado el derecho.

21 El Rayonne sad declaró que Rodopi debería haber consignado la anulación de la factura en octubre de 2010 y que no lo hizo hasta diciembre de ese año. Sin embargo, consideró que la resolución sancionadora adoptada por la Teritorialna direktsia infringía normas esenciales de procedimiento, ya que ésta no había observado el plazo previsto en la Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley sobre las infracciones y sanciones administrativas) para adoptar la resolución de declaración de infracción.

22 La Teritorialna direktsia interpuso recurso de casación ante el Administrativen sad Plovdiv.

23 Ante ese tribunal, Rodopi alega que la multa que se le impuso vulnera el Derecho de la Unión y, más concretamente, los principios de neutralidad **fiscal** y de proporcionalidad.

24 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto debe determinarse si la sanción impuesta a Rodopi por haber declarado fuera de plazo la anulación de la factura controvertida se ajusta a los principios de neutralidad y de proporcionalidad, dado que Rodopi ha pagado el impuesto más los intereses correspondientes.

25 En estas circunstancias, el Administrativen sad Plovdiv ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Permite el principio de neutralidad del impuesto que un Estado miembro imponga una sanción por no haber consignado en tiempo oportuno la anulación de una factura, aunque dicha anulación se haya registrado contablemente con posterioridad y la persona afectada haya pagado los impuestos resultantes de la anulación más los correspondientes intereses?

Son relevantes los siguientes hechos con respecto a la primera cuestión:

- El plazo en que supuestamente debió haberse consignado la anulación de la factura es de catorce días desde el fin del mes natural en que se produjo la anulación;
- La anulación de la factura se consignó efectivamente un mes después de concluir el plazo en que supuestamente debía haber sido efectuada;
- El IVA adeudado más los correspondientes intereses fueron abonados al Tesoro Público.

2) ¿Permiten los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA que los Estados miembros impongan a un sujeto pasivo que supuestamente no ha cumplido en el plazo oportuno su obligación de consignar contablemente circunstancias relevantes para el cálculo del IVA una multa igual a la cuota del IVA no satisfecho en plazo, cuando posteriormente se haya subsanado el incumplimiento y se haya abonado íntegramente el impuesto adeudado junto con los correspondientes intereses?

3) ¿Tiene relevancia el hecho de que no haya sufrido ningún perjuicio el presupuesto del Estado porque la persona interesada consignó posteriormente la anulación de la factura y pagó la cuota íntegra del impuesto más los correspondientes intereses?



4) Es contraria al principio de proporcionalidad la imposición de una multa igual a la cuota íntegra del impuesto ya satisfecha más los intereses correspondientes? [...]"

"[...] Sobre el fondo

29 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en definitiva, si los principios de neutralidad **fiscal** y de proporcionalidad, y los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes.

30 Con arreglo al artículo 242 de la Directiva IVA, los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración **fiscal**. Además, a tenor del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

31 La Directiva IVA no establece expresamente un **sistema** de sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en ella y que deben observar los sujetos pasivos. Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que, a falta de una armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos por un régimen instituido por dicha normativa, los Estados miembros conservan su competencia para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Rçdlihs, C-263/11, apartado 44 y jurisprudencia citada).

32 Así pues, las sanciones que los Estados miembros pueden adoptar para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, y en particular para garantizar que el sujeto pasivo cumple sus obligaciones en materia de regularización de su contabilidad después de la anulación de una factura sobre cuya base ha practicado una deducción, no pueden, en primer lugar, poner en peligro la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del **sistema** común de IVA y se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 29 de marzo de 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, apartado 22).

33 A este respecto, procede recordar que el **sistema** de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del **sistema** creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga **fiscal** (sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 26).

34 Pues bien, en el presente asunto de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que, al incitar a los sujetos pasivos a regularizar en el plazo más breve posible la cuota tributaria adeudada cuando se anula una operación que se ha tomado como base de una deducción, la sanción controvertida en el litigio principal tiene por objeto garantizar la correcta recaudación del impuesto, en particular la exactitud de las deducciones, y prevenir el fraude, sin vulnerar en modo alguno el principio del derecho deducción.

35 Además, como ha señalado la Comisión, por una parte, el sujeto pasivo que incurre en una irregularidad como la cometida en el litigio principal se encuentra, en lo que se refiere al objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en una situación diferente de la del sujeto pasivo que ha observado sus obligaciones contables.

36 Por otra parte, la multa controvertida en el litigio principal no se impone por una operación cualquiera, sino debido a que el sujeto pasivo ha rectificado fuera de plazo una deducción que había practicado y que ha dejado de estar justificada. Por consiguiente, no cabe considerar que se trata de un impuesto que entraña una doble imposición contraria al principio de neutralidad **fiscal** (véanse, en este sentido y por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 60, y de 15 de enero de 2009, K-1, C-502/07, Rec. p. I-161, apartados 17 a 19).

37 De lo anterior se desprende que el principio de neutralidad **fiscal** no se opone a que una sanción pecuniaria como la controvertida en el litigio principal se imponga en circunstancias como las expuestas en el apartado 29 de la presente sentencia.

38 En segundo lugar, ha de recordarse que las sanciones a las que se hace referencia en el apartado 32 de esta sentencia no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta



recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véase la sentencia Rçdlihs, antes citada, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

39 Sin embargo, corresponde al tribunal nacional apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos indicados en el apartado anterior.

40 En cuanto a las modalidades de determinación de la sanción de que se trata, ha de señalarse que el importe de la sanción prevista en el artículo 182, apartados 1 y 2, de la ZDDS es progresivo. Si la regularización se produce únicamente con un mes de retraso, la multa se limita al 25 % de la cuota del IVA adeudada. Sólo cuando el retraso supera el plazo de un mes, la multa se incrementa hasta el 100 % de la cuota del IVA adeudada. Una sanción de este tipo puede incitar a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las deducciones que han sido practicadas y que ya no están justificadas, y lograr de ese modo el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto.

41 Además, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la declaración extemporánea de la anulación de la factura de que se trata no supone un fraude en el IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Igualmente, la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 38 y jurisprudencia citada).

42 Sin embargo, ha de señalarse que el pago con retraso del IVA no puede, per se, equipararse a un fraude (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 74 y jurisprudencia citada).

43 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el principio de neutralidad **fiscal** no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA, si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.

Con esta conclusión recapitulatoria que efectúa el Tribunal de Justicia en el párrafo 43, se declara en la parte dispositiva lo siguiente:

"[...] El principio de neutralidad **fiscal** no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del impuesto sobre el valor añadido por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de los artículos 242 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido, si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo [...]."

Atendida esta doctrina, que resuelve un caso en buena medida semejante al aquí examinado, aunque anterior a la sentencia que hemos mencionado más arriba, resulta conveniente concluir, como fundamento de la doctrina que debemos establecer, que la cuantía de la sanción proporcional del 50 por 100 impuesta por aplicación del artículo 191.6 LGT no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación adecuada del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.

OCTAVO.- Algunas consideraciones jurídicas que aconsejan la traslación de esa doctrina al caso que debemos resolver.



1) En primer lugar, hemos de decir que la sanción tipificada para la conducta del artículo 191.6 LGT *siempre será leve* y consiste en el 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar en plazo. Dada la mecánica comisiva utilizada -comúnmente reiterada-, el plazo para ingresar se condiciona por el deber que afecta al último trimestre del año.

Si el principio de neutralidad, según la sentencia RODOPI, no se opone "...a que la Administración tributaria...imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del impuesto sobre el valor añadido por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo", tampoco lo será, por fuerza, una sanción consistente en la mitad de ese límite que no se reputa contrario a los principios de neutralidad ni de proporcionalidad, referido a la cuota no satisfecha en plazo.

2) En segundo término, es cierto que estamos en presencia de una infracción y de una sanción, la del artículo 191.6 LGT, no solo aplicable a incumplimientos del deber de declarar e ingresar en plazo la totalidad de la deuda debida en materia de impuestos armonizados -IVA e IIEE-, sino extensible también al juego de retenciones o pagos fraccionados a cuenta de la deuda final en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, para cuya apreciación de si el castigo que tipifica la ley para la conducta de falta de ingreso no nos es posible acudir a la jurisprudencia del TJUE, sino a la constitucional, que ya se ha decantado por considerar que el mencionado precepto no vulnera los artículos 9.3; 14 y 25.1 CE, dentro del cual se encuentra, formando parte de él, el principio de proporcionalidad.

3) Como ya hemos anticipado más arriba, no encontramos razones jurídicas para erigir en canon o patrón de la proporcionalidad, o de la eventual desproporción, el que resulta de comparar el recargo por declaración extemporánea del art. 27 LGT y la sanción del artículo 191.6 LGT. Baste para descartar que el desajuste se produzca entre ambas figuras el hecho de que su aplicación no sólo es alternativa, en el sentido en que sólo cabe, conforme a la ley, una u otra medida; sino en el más evidente de que la aplicación del recargo y su porcentaje del 5, 10 o 15 por 100 establecido en el apartado 2 del artículo 27 LGT dependía exclusivamente de la voluntad del interesado, que no observó los requisitos de que "*las autoliquidaciones extemporáneas [deberán] identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período*".

4) A diferencia de lo que sostiene la sentencia impugnada, que utiliza como *tertium comparationis* la agravación que supone la aplicación del artículo 191.6 LGT respecto de la que habría representado la imposición del recargo del art. 27 LGT, dependiente en su cuantificación del tiempo de demora, con exclusión de sanciones e intereses, y recoge igualmente el auto de admisión en la interrogante que nos propone, la jurisprudencia del TJUE desarrolla su argumentación por otros derroteros, atentos más bien a la proporción o medida en que la respuesta punitiva satisface adecuadamente los fines propios de la recaudación puntual y exacta del IVA, sin excederse en el castigo de tales infracciones a los propósitos que resulten adecuados y bastantes para otorgar esa protección.

5) Desde esta perspectiva, resulta evidente que la doctrina contenida en la sentencia RODOPI, cuando menos, debió ser tenida en cuenta y aplicada al caso por la Sala sentenciadora, dada la mayor semejanza de los hechos relacionados en dicho proceso y los que han sucedido en este asunto. Y una vez situados en el ámbito propio de la situación narrada en dicha sentencia RODOPI, se considera en ella que no se opone al principio de neutralidad la imposición de una multa pecuniaria de la totalidad de la deuda tributaria por el concepto de IVA en un caso menos grave que el aquí contemplado: de un lado, porque en el asunto referido, planteado por un tribunal búlgaro, el interesado ingresó la totalidad de la deuda tributaria, incluidos los intereses de demora, a diferencia de lo que en el presente asunto ha sucedido; de otro lado, porque la mora es sustancialmente menor en el caso Rodopi que en el recurso de que dimana esta casación, pues en aquél no excede de un mes y en éste la mora es distinta para cada uno de los trimestres concernidos por la declaración extemporánea; finalmente, porque en el caso resuelto por el TJUE el problema radica en la tardanza en rectificar fuera de plazo una deducción que había practicado y que había dejado de estar justificada, mientras que en el recurso de casación que ahora nos ocupa la decisión del sujeto pasivo, no siendo fraude **fiscal** en su sentido verdadero y propio, sí supone una cierta conducta antijurídica, en la medida en que de forma consciente y deliberada, no sólo se declara de modo tardía una deuda, sino que se hace de un modo que no identifica, como impone un elemental sentido de la buena fe, el periodo concreto a que dicha deuda viene referida.

6) Esta última característica de la declaración tardía y confusa de los tres primeros trimestres del IVA del ejercicio 2015 singulariza el caso y lo aleja de los hechos que dieron lugar a la sentencia recaída en el asunto Rodopi, pero precisamente para empeorar aún más la situación jurídica del sujeto pasivo respecto del tratamiento que recibe en ésta, en que, como hemos visto más arriba, no se reputa desproporcionada la imposición de una sanción del 100 por 100 para que, en un plazo de demora notablemente menor, ha satisfecha íntegramente, con intereses, toda la deuda, con plena identificación de ésta y, con ello, de la tardanza en que se ha incurrido.



Conviene recordar lo que afirman los párrafos 33, 34 y 35 de la meritada sentencia, que justifica el tratamiento sancionador de la demora en el ingreso como garantía del correcto funcionamiento del Derecho de la Unión:

"[...] 33 A este respecto, procede recordar que el **sistema** de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del **sistema** creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga **fiscal** (sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04 , Rec. p. I-3039, apartado 26).

34 Pues bien, en el presente asunto de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que, al incitar a los sujetos pasivos a regularizar en el plazo más breve posible la cuota tributaria adeudada cuando se anula una operación que se ha tomado como base de una deducción, la sanción controvertida en el litigio principal tiene por objeto garantizar la correcta recaudación del impuesto, en particular la exactitud de las deducciones, y prevenir el fraude, sin vulnerar en modo alguno el principio del derecho deducción.

35 Además, como ha señalado la Comisión, por una parte, el sujeto pasivo que incurre en una irregularidad como la cometida en el litigio principal se encuentra, en lo que se refiere al objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en una situación diferente de la del sujeto pasivo que ha observado sus obligaciones contables".

7) El punto anterior encaja con el sentido y finalidad que cabe extraer del artículo 191.6 LGT, en el sentido de que su tipificación y exacta punición -si bien como sanción leve- tiene una justificación propia y una razón de ser que equipara la conducta de quien no ingresa tempestivamente la deuda tributaria (art. 191.1) con la de quien, además, realiza una declaración e ingreso, no sólo tardío, sino confuso o indiscriminado, dificultando con ello la tarea administrativa de verificación y comprobación de la correspondencia o imputación entre las cantidades que se ingresan en el cuarto trimestre y su exacto origen y procedencia, que es un imperativo, como hemos indicado, de buena fe en las relaciones con la Administración pública y, al tiempo, la garantía del correcto y adecuado funcionamiento del IVA.

8) Desde esta perspectiva, acaso el enfoque adecuado para medir la proporción entre conductas es la que habría puesto en conexión la del artículo 191.1 LGT -el tipo común o básico de la infracción tributaria- con la prevista en el artículo 191.6 LGT, en la medida en que se establece una consecuencia sancionadora igual para conductas que, a juicio de la Sala de instancia, no merecen idéntico reproche. Pero, para efectuar el debido cotejo o comparación entre magnitudes concordes y homogéneas, no es superfluo considerar, de una parte, que tanto la sanción del apartado 1 como la del apartado 6 pueden evitarse por el interesado declarando de modo espontáneo la deuda tributaria debida, antes de que la Administración despliegue sus potestades de comprobación. En el particular caso del apartado 6, la entrada en juego de la sanción está indisolublemente vinculada, en su propia tipificación normativa, con un elemento normativo del tipo de carácter negativo: que no se cumplan los requisitos del art. 27.4 LGT, esto es, que esté excluido el recargo.

9) Siendo ello así, es evidente que la entidad mercantil bien pudo haber evitado la sanción, con tal de no forzar la interpretación de régimen de los recargos y sus requisitos, bien declarando el IVA repercutido de forma tempestiva, en cada uno de los trimestres; bien sometiéndose voluntariamente al régimen de los recargos, excluyentes de la sanción y de los intereses de demora, lo que podría haber hecho separando conceptualmente los cuatro trimestres del IVA, de manera clara y precisa, no entorpecedora. No se nos alcanza la comprensión de la posibilidad de que exista una justificación legítima para la infracción de tal deber de claridad e individualización, siendo así que el mero examen de nuestra propia jurisprudencia, anterior en el tiempo al periodo de IVA aquí concernido, pudo disuadir al interesado de esa declaración **fiscal** incorrecta materialmente, en tanto que no quedaban diferenciados los periodos trimestrales.

Todo ello concluye en la consideración de que no es, en nuestra opinión, contrario al principio de proporcionalidad el trato igual que la ley establece para conductas de aparente distinta gravedad, las de los apartados 1 y 6 del art. 191 LGT, pues el art. 191.6 LGT incorpora a la sanción que prevé -el 50 por 100, conforme al artículo 191.2, *in fine*, de la propia LGT - un disvalor, un elemento de antijuridicidad material o reprochabilidad de la conducta cuando la declaración tardía es también conscientemente inexacta, no en su conjunto, sino en las partes que lo integran -en el caso debatido, los distintos trimestres del IVA de un mismo periodo anual, que permite equiparar, en la gravedad de la respuesta punitiva -que siempre será tipificada como leve, esto es, al margen de la cuantía afectada por el retraso en la declaración- a la conducta de dejar de ingresar en plazo sin requerimiento previo la totalidad o parte de la deuda **fiscal** debida.

10) Finalmente, 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. Aplicado al caso



debatido, esto significa -sin que ello suponga una crítica al Tribunal de instancia- que la primacía del Derecho de la Unión ha de estar perfectamente caracterizada en normas claras y en una contraposición insalvable por vía interpretativa, fundada en un examen completo e integrador de toda la jurisprudencia comunitaria, no solo de una parte de ella, particularmente en lo que respecta a la doctrina del *acto aclarado*, con 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 este caso por la declarada infracción del principio de proporcionalidad.

Dicho de otro modo, se hace necesario evitar que una mera apreciación subjetiva de lo que resulte o parezca proporcionado a un juez o tribunal, según cánones o términos de comparación no exacta y precisamente definidos, determine la inobservancia de una norma con rango de ley, precisamente en una materia tan resbaladiza, o tan compleja y polifacética, como lo es ese principio de proporcionalidad, cuando esa posibilidad estaría netamente vedada en caso de que la norma sancionadora se aplicase al ingreso tardío de impuestos no armonizados, en que tal doctrina y principios derivados del Derecho de la Unión Europea, no son estrictamente aplicables, o no lo son con la misma importancia.

Ello podría derivar, eventualmente, en un trato diferente en la interpretación del artículo 191.6 LGT, en función del tributo concernido por el incumplimiento del deber que se sanciona con la multa del 50 por 100 a que nos hemos referido, hipótesis que, por absurda y discriminatoria, debemos desterrar a la hora de interpretar el precepto.

11) Hay aún una consideración última que no resulta ocioso recordar, cual es que la infracción del principio de proporcionalidad en materia penal o sancionadora, cuando discurre en la fase de ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración, o en el momento posterior del control jurisdiccional de dicho ejercicio por los tribunales, puede permitir una solución correctora que atempere el exceso o derroche inútil de coacción, situándola en su punto preciso, en aquellos casos en que la ley lo permite, a fin de restablecer la proporción debida.

Cuando, en cambio, la desproporción o el carácter desmedido se localiza en la ley misma, el aplicador de la norma solo puede consultar sobre su duda al Tribunal Constitucional, mediante la cuestión de inconstitucionalidad, o plantear cuestión prejudicial, en lo procedente, en los términos del art. 267 TFUE. Ahora bien, cuando el órgano judicial soslaya cualquiera de los dos planteamientos y orilla la aplicación de un precepto sancionador, como si no existiera, no obtiene el resultado de restañar o restablecer la desproporción o desajuste entre infracción y sanción situándola en sus justos términos (que serían, conceptualmente hablando, la adecuación de la sanción a la proporción que se considera debida o, en otras palabras, la eliminación del exceso punitivo, manteniendo la sanción una vez graduada). Sin embargo, el resultado a que conduce la sentencia de instancia, con anulación total e indiferenciada de la sanción y el anuncio implícito de su inaplicación a casos iguales, es que la conducta, pese a ser reprochable en alguna medida -además de legalmente típica-, quedase impune, esto es, sin respuesta sancionadora alguna, lo que a su vez no es en modo alguno proporcionado y, a un tiempo, no respeta los objetivos y fines que, mediante la utilización de las normas sancionadoras, aseguran el funcionamiento adecuado, correcto y tempestivo del IVA en todo el territorio de la Unión Europea, en los términos que hemos recogido de la sentencia pronunciada en el asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD.

NOVENO.- Jurisprudencia que se establece.

A tenor de lo que hemos razonado ampliamente en los fundamentos anteriores, con análisis abundante de jurisprudencia del TJUE -no sólo la tomada en consideración podemos establecer 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".

DÉCIMO.- Resolución de las pretensiones casacionales.

Consecuencia necesaria de lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 191.6 y 27.4 de la LGT es que el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta, debe ser estimado, toda vez que, de un lado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la correcta interpretación del preceptos y doctrina del TJUE aplicable al caso, distinta de la



contenida en la única sentencia de ese Tribunal que se ha tomado en consideración, a efectos implícitamente expuestos de la doctrina del *acto aclarado*.

La estimación del recurso de casación surte efectos, debido a que la sentencia recurrida se casa y anula, en el sentido del fallo del proceso trabado en la instancia, ya que éste debió ser desestimatorio, y confirmatorio a su vez del acto sancionador impugnado, al no ser discutida la comisión del hecho mismo ni su culpabilidad, ni ningún otro elemento relevante a los efectos punitivos que no fuera la vulneración del principio de proporcionalidad, sobre el que ya nos hemos pronunciado con extensión.

UNDÉCIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico noveno de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 25 de febrero de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Andalucía en su sede de Sevilla en el recurso contencioso-administrativo nº 448/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el citado recurso nº 448/2018, deducido por la entidad mercantil Construcciones y Reformas San Blas S.L. contra la resolución de 30 de abril de 2018, del Tribunal Económico-Administrativa Regional (TEAR) de Andalucía, que a su vez desestimó la reclamación interpuesta por aquélla contra la resolución que desestimó, asimismo, los recursos de reposición contra las sanciones impuestas, en virtud del art. 191.6 LGT, por la AEAT -Departamento de Gestión Tributaria en Sevilla-, por la comisión de infracciones leves contempladas en el artículo 191.6 de la LGT, respecto del IVA -primer a tercer trimestres de 2015, sanciones que se mantienen por ser conformes con el ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.