

LA REVISIÓN JURISDICCIONAL DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS DESDE LA PERSPECTIVA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

BEGOÑA SESMA SÁNCHEZ
CATEDRÁTICA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO
UNIVERSIDAD DE OVIEDO

SUMARIO: I. La expansividad de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. II. El significado y alcance del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario: consideraciones generales. 2.1. Sobre la aplicación supletoria del artículo 29.1 LRJSP al ámbito sancionador tributario. 2.2. Sobre la aplicación de la jurisprudencia europea sobre el principio de proporcionalidad con relación al régimen sancionador de tributos armonizados. 2.3. Sobre la rigidez del sistema de cuantificación de las sanciones tributarias. III. La desproporción de las sanciones relativas a la infracción de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero (D.A. 18ª LGT). IV. Las sanciones por resistencia, obstrucción excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria (artículo 203 apartados 5 y 6 LGT). V. Las sanciones por diferimiento en la declaración o autoliquidación efectuadas sin previo requerimiento cuando no se cumplen los requisitos del artículo 27.4 LGT (artículo 191.6 LGT). VI. Otros supuestos de sanciones *desproporcionadas*. 6.1. La sanción del 10 por 100 relativa a la infracción por no consignar en la autoliquidación del IVA las cuotas soportadas (artículo 170. Dos.4ª LIVA). 6.2. Sanciones relativas a la baja en registros del IVA. VII. Consideraciones finales.

RESUMEN: La expansividad de la potestad sancionadora tributaria ha provocado una intensa revisión jurisdiccional de las sanciones tributarias con fundamento, entre otros, en el principio de proporcionalidad. Tal principio, a pesar de no tener rango constitucional, se infiere de diversos preceptos constitucionales, tiene rango de derecho fundamental europeo y está explícitamente recogido en la LGT. La necesidad de adecuar la sanción a la gravedad de la infracción cometida, del que existen ejemplos recientes en la jurisprudencia, ha legitimado incluso la inaplicación de preceptos legales, sin necesidad de plantear una cuestión prejudicial o una cuestión de inconstitucionalidad cuando es notoriamente claro que la sanción infringe el principio de proporcionalidad según la interpretación del TJUE respecto de infracciones relativas a impuestos armonizados.

PALABRAS CLAVE: Principio de proporcionalidad, sanciones tributarias, principio de efectividad del derecho europeo

ABSTRACT: The expansiveness of the power to impose tax penalties has led to an intense jurisdictional review of tax penalties based, among others, on the principle of proportionality which, despite not having constitutional rank, is inferred from various constitutional precepts, has the rank of European fundamental right and is explicitly included in the LGT. The need to adapt the sanction to the seriousness of the infringement committed, of which there are recent examples in case law, has even legitimized the non-application of legal precepts, without the need to raise a preliminary question or a question of unconstitutionality when it is notoriously clear that the sanction infringes the principle of proportionality according to the interpretation of the CJEU in the case of infringements relating to harmonized taxes.

KEY WORDS: Principle of proportionality, tax penalties, principle of effectiveness of European law.

I. LA EXPANSIVIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

De la construcción del derecho sancionador tributario, como ha señalado certeramente MARTÍN QUERALT, “el legislador ha abdicado” y “sólo existe en la medida en que los Tribunales del orden contencioso administrativo y, muy sensiblemente la Sala Tercera de nuestro Tribunal Supremo, han ido depurando y construyendo pieza a pieza, al punto de volcar en el mismo los principios del orden penal”. Pese a esa insistente llamada a los matices a la que el TC se muestra tan apegado, tales principios constituyen en realidad un “universo iure” cuya aplicación en el ámbito sancionador tributario está por construir postulando incluso que la misma pudiera tener cabida, como así ha sido, en la reciente Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa¹.

En efecto, cuando se señala y se repite que las sanciones administrativas (ejercicio de una potestad solo *indirectamente* reconocida en el artículo 25 de la Constitución cuando menciona a la “infracción administrativa”) son manifestación del “ius puniendi” del Estado, lo que obliga a trasladar “con matices” los principios que rigen el orden penal al ámbito sancionador administrativo (por todas, la pionera STC 18/1981, de 31 de enero y de las más recientes, la STC 74/2022, de 14 de junio) se obvia que, a día de hoy, aún no se han concretado con precisión qué garantías, pautas o reglas penales y con qué matices resultan

¹ Vid., MARTÍN QUERALT, J., ¿Es necesaria la reconstrucción judicial del non bis in idem?, *Carta Tributaria*, núm., 60, 2020.

de aplicación cuando la Administración sanciona². Y si bien cabe un relativo optimismo acerca de la aplicación al ámbito sancionador administrativo y, por tanto, tributario, “con sus especificaciones propias”, de los principios establecidos en el artículo 3 de la reciente Ley Orgánica 5/2024, de 11 de noviembre, del Derecho de Defensa, dada la expresa invocación que se contiene en su apartado séptimo, lo cierto es que no está acotada con precisión su alcance real respecto de la potestad sancionadora de las administraciones públicas de modo que seguirá siendo labor jurisdiccional perfilar su impacto.

En este escenario de indefinición, la realidad normativa revela una interpretación y aplicación flexible (*a la baja*, en muchos supuestos) de tales principios y garantías para modular el ejercicio de una potestad administrativa próxima a la responsabilidad civil con mimbres o tintes de derecho policial. Eso sí, configurada preferentemente a favor de los intereses de la Administración tributaria, de sus potestades, que en no pocas ocasiones resultan desproporcionadas. Es lo que sucede, por ejemplo, cuando el legislador tributario rebaja el alcance del principio de *non bis in idem* al fijar la compatibilidad de tipos infractores y agravantes, recorta la culpabilidad vetando el juego de eximentes que siempre interpreta restrictivamente, amplía el censo de sujetos infractores incluyendo a responsables solidarios, subsidiarios y sucesores o articula un procedimiento sancionador concurrente con los procedimientos de regularización de la deuda tributaria y hasta con actuaciones penales permitiendo un “todo vale” siempre que ampare una resolución sancionadora.

En el tema que ahora se aborda, el principio de proporcionalidad, es notorio que la Administración tributaria en su papel de prelegislador en cada reforma tributaria viene incrementando el catálogo de tipos infractores a las que asocia, en muchos casos, una calificación y unas sanciones fijas y proporcionales, en no pocas ocasiones, desorbitadas, sin margen suficiente para ponderar la gravedad de la conducta infringida u otras circunstancias concurrentes y que el método de cuantificación de la sanción frecuentemente se referencia a circunstancias exógenas a la entidad de la infracción cometida. Tampoco se pondera el grado de culpabilidad (dolo, culpa o simple negligencia) en la especificación de las sanciones a aplicar, lo que constituye una “grave desatención a la máxi-

² Similares reflexiones se recogen también en los votos particulares que formulan los Magistrados Navarro Sanchís, Montero Fernández y Córdoba Castroverde en la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. 325/2019 cuando afirman que “cuando se habla de que la sanción administrativa (sólo indirecta y oblicuamente reconocida en la CE) participa de la naturaleza del ius puniendi del Estado y, en su virtud, deben trasladarse, si bien con las matizaciones que, tal vez con excesiva prudencia e indefinición, propone el Tribunal Constitucional –aún no se han concretado con precisión y detalle aquellas garantías, pautas o reglas–, lo que se viene a postular es más bien su flexibilidad (en la exigencia de la reserva de ley, en la predeterminación normativa o tipicidad, en la dogmática de la culpabilidad, etc...), pero siempre en beneficio del expedientado. Carecería de sentido que esa equiparación ontológica, derivada de la unidad de sustancia, trajera consigo un empeoramiento de la situación que la ley tributaria define para sancionar las conductas que en ella se tipifican, esto es, que fuera peor tratado el sancionado que el condenado penalmente”.

ma expresión del principio de proporcionalidad”³. De este modo, al amparo de un mal entendimiento del principio de seguridad jurídica y de reducción de la discrecionalidad administrativa, se pretende limitar el juego del principio de proporcionalidad en materia sancionadora que demanda la necesaria adecuación entre la sanción que deba aplicarse a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y a las circunstancias concurrentes.

El *ius puniendi* de la Administración tributaria en nuestro país sigue una tendencia creciente y expansiva, tanto desde la perspectiva material (cada vez más infracciones)⁴, como en el incremento de las sanciones (mayores cuantías). La expansividad de la potestad sancionadora tributaria, por otra parte, trae consigo una aplicación *menguada* de las garantías de defensa del sujeto infractor. Al respecto no puede obviarse que el crecimiento de la potestad sancionadora de la Administración –más ágil y eficiente que la regularización penal– ha sido a costa de un descenso de los procesos penales por delito fiscal⁵ y que la incorporación de un nuevo Título VI en la reforma de la LGT de 2015 (consecuencia, a su vez, de la reforma de 2012 del Código Penal), destinado a regular las “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*” –con el objetivo de igualar el tratamiento del delincuente fiscal y el infractor tributario asegurando la re-

³ Vid., F.J. NAVARRO SANCHÍS, “Algunas reflexiones sobre el principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias”, *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador 2024*, Civitas, Madrid, 2025, pág. 235.

⁴ Así, la Ley 11/2021, de 29 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego ha tipificado nuevas infracciones tributarias vinculadas a la utilización de softwares de doble uso, al IGIC y a los IIEE; ha elevado la gravedad de ciertas de infracciones en el ámbito del IVA, incluyendo entre los sujetos infractores a la sociedad dominante en el grupo, aparte de retocar contenidos materialmente sancionadores, como la rebaja de la cifra y la ampliación de sujetos a incluir en la lista de “morosos” del artículo 95 bis LGT o la ampliación del plazo para ejercer la potestad sancionadora derivada de un previo procedimiento de regularización (artículo 209 LGT). Ya está en trámite, además, otra reforma de la LGT con nuevas infracciones tributarias (asociadas a las obligaciones de información sobre titularidad real de cuentas bancarias e inversiones en cryptoactivos). Vid., Proyecto de Ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de prescripción, recaudación, asistencia mutua y obligaciones de información; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, publicado en el BOCG el 15 de junio de 2025.

⁵ En efecto, según los datos de la Administración tributaria, estos han pasado de 391 (2014) a 152 (2023) (Datos relativos a las denuncias fiscales presentadas por las áreas de Inspección Financiera, Aduanas e IIEE extraídos de las Memorias de la AEAT 2023 disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2023/anexo-cuadros-graficos/cuadro-n-32-delitos-fiscales-inspeccion.html>). Son de todos conocidos los ejemplos mediáticos de regularizaciones fiscales y acuerdos que han eludido la “prisión por deudas” a costa de una aceptación resignada de las cuantías defraudadas, calculadas *de facto*, por la AEAT sin apenas intervención judicial.

caudación anticipada de la cuota defraudada—, ha encumbrado aún más las potestades punitivas de la Administración tributaria. La que ejerce como propia y la que ejerce como instructora (amén de acusadora particular y perito) en un proceso penal por delito fiscal⁶. La “administrativización” del derecho penal tributario actual es otro ejemplo de la expansividad de una potestad sancionadora administrativa que se ha convertido en un instrumento más (y sobre todo) de recaudación tributaria como lo prueba la regulación en sede administrativa de la eximente de la responsabilidad penal por delito fiscal (Orden HAC/530/2020, de 3 de junio)⁷.

Dado que la LGT ampara toda esta expansividad, a falta de una ordenada regulación que acote los excesos de la potestad sancionadora administrativa —solución que no se atisba cercana— la única esperanza es que sean (continúen siendo) los órganos jurisdiccionales —incluido el TJUE— quienes finalmente “maticen” el ejercicio abusivo del ius puniendi tributario⁸. No en vano, está siendo el poder jurisdiccional quien está poniendo coto, actualmente, a los excesos de la Administración tributaria sancionadora, tanto en el plazo procedimental —garantizando los derechos de defensa del sujeto infractor— como en el plano material o sustantivo, acotando la interpretación de los tipos infractores o anulando o rebajando sanciones tributarias excesivas y hasta dejando inaplicables preceptos legales que contrarían de forma clara la jurisprudencia del TJUE sobre determinados principios

⁶ La persecución penal de los delitos contra la hacienda pública, clásicamente considerados delitos penales en blanco, ha dependido históricamente de la actuación administrativa, normalmente previa. Esta interdependencia entre procedimiento y proceso ha generado siempre problemas. Al respecto vid., por todos RODRÍGUEZ MOURULLO, G. *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, 1974. Así, entre los más notorios, la diferencia de plazos de prescripción de las infracciones tributarias y del delito, la determinación del momento en el que podía o debía la Administración dar traslado del expediente sospechoso de delito a la jurisdicción penal (evitando además un uso torticero de esta remisión), la controvertida naturaleza jurídica de la singular liquidación vinculada a delito o el alcance de los derechos de defensa del presunto infractor en procedimientos de regularización que acaban en procesos penales. Al respecto, vid., MARTÍN QUERALT, J., “Delitos e infracciones tributarias. Una mirada especial sobre las liquidaciones vinculadas a delito”, en VVAA, *La Ley General Tributaria: Una visión crítica tras veinte años de aplicación* / coord. por José Manuel Almuñá Cid, Diego Marín-Barnuevo Fabo, Miguel Ángel Martínez Lago, Germán Orón Moratal, 2024, págs. 451-476., y múltiples y valiosos editoriales sobre el tema en la Revista *Carta Tributaria*, de la Editorial CISS, ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, 2013, ANÍBARRO PÉREZ, S., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la hacienda pública*, Tirant lo Blanch, 2017 y BLÁZQUEZ LIDOY, A., “Procedimiento de inspección cuando la administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública” en VVAA., *Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria* / coord. por Isaac Merino Jara, Juan Calvo Végez, 2016, pp. 509 y ss

⁷ Vid., PALAO TABOADA, C., “Derecho administrativo (tributario) y Derecho penal en materia de regularización voluntaria en caso de delito fiscal: a propósito de la Orden HAC/530/2020, de 3 de junio”, *Revista de contabilidad y tributación*, n° 453, 2020, pp. 5 y ss.

⁸ Vid., TORNOS MAS, J., “Infracción y sanción administrativa: el tema de su proporcionalidad en la jurisprudencia contencioso-administrativa”, *Revista española de derecho administrativo*, n° 7, 1975, pp. 607 y ss.

nucleares del ámbito administrativo sancionador, como sucede con el principio de proporcionalidad. Lamentablemente, frente a esta revisión jurisdiccional de la potestad sancionadora tributaria para ajustarla al principio de proporcionalidad, y precisamente para evitarla, la Administración tributaria ha diseñado un régimen nuevo de recargos (alternativos a la sanción) y nuevas reducciones por asunción de la responsabilidad y pronto pago que, como seguidamente se expondrá, tampoco se ajustan al principio de proporcionalidad.

II. EL SIGNIFICADO Y ALCANCE DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO: CONSIDERACIONES GENERALES

Como premisa general, procede advertir de la fuerza expansiva del principio de proporcionalidad en cuanto a la exigencia de un ejercicio adecuado, necesario, útil y proporcionado de cualquier potestad administrativa. Estamos ante una regla que, si bien no tiene rango constitucional en nuestro país, cabe inferirla sin especial esfuerzo de varios mandatos constitucionales, desde el valor de la justicia que invoca el artículo 1.1 CE, hasta el que impone a las Administraciones públicas actuar “con objetividad los intereses generales”, al propio contenido de los derechos fundamentales que no toleran la injerencia administrativa desproporcionada, al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, a la protección de la dignidad de la persona y de su intimidad o, en el ámbito sancionador, al principio de legalidad sancionadora (artículo 25.1 CE). Esto es, como ha señalado el Tribunal Constitucional, la proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda realizarse de forma aislada respecto de otros principios constitucionales, sino que opera como un principio de interpretación que permite enjuiciar posibles vulneraciones del texto constitucional⁹. Por otro lado, aunque no tiene expreso rango constitucional, el principio de proporcionalidad sí tiene título de derecho fundamental incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1^a del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDFH) y así se proclama en el artículo 49 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales al señalar que “la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”.

Esta expansividad del principio de proporcionalidad también está presente en el ordenamiento tributario. No en vano se menciona en el artículo 3.2 LGT al disponer que “*La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los dere-*

⁹ Vid., entre otras, SSTC 55/1996, de 28 de marzo y 161/1997, de 2 de octubre. Vid., PERELLÓ DOMENECH, I., “El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional”, en *Jueces para la democracia*, n.º 28, 1997, págs. 69 y ss.

chos y garantías de los obligados tributarios”, así como en el artículo 113 LGT con relación a la entrada y registro en el domicilio de los obligados tributarios, en el 169.1 LGT con relación a la práctica de embargos de bienes y derechos, en la interpretación de cláusulas antiabus¹⁰ y en el 178 LGT como uno de los principios que debe informar la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

En síntesis, como ha señalado NAVARRO SANCHÍS varias premisas definen el principio de proporcionalidad:

- a) Que la Constitución confiere un amplio margen de libertad de configuración al legislador para que plasme en la norma penal o sancionadora su idea de proporcionalidad, entendida como la adecuación o comparación entre la conducta infractora y la respuesta punitiva que merece;
- b) Que ese margen de libertad dificulta el control *a posteriori* de la vinculación o conexión lógica entre el delito y la pena, entre la infracción y la sanción, porque la debida proporción se encuentra a menudo en consideraciones que quedan extra muros de lo jurídico y más bien se localizan en la percepción o sensibilidad social, si se trata de analizar la entidad del bien protegido o su necesidad de ser tutelado, así como la adecuada reacción del cupero social, que es a veces imprecisa y casi siempre cambiante;
- c) Que la inexistencia, en la tipificación de una infracción administrativa -por ende, tributaria- de una previsión de grados o de margen en la conducta o en la culpabilidad que permitan al aplicador un ajuste final de la sanción a la gravedad de una u otra, no *es per se* contrario a la Constitución¹¹.

2.1. Sobre la aplicación supletoria del artículo 29.1 LRJSP al ámbito sancionador tributario

Centrándonos en el ámbito punitivo, dado que el art. 178 LGT se limita a mencionar el principio de proporcionalidad, sin desarrollarlo (“con un gra-

¹⁰ El TS tiene admitida en casación la cuestión de determinar si en la cláusula antiabuso del art. 96.2 TRLIS está implícito un principio de proporcionalidad que ermita una vez constatado que no concurren los requisitos necesarios para la aplicación del régimen especial establecido en el Cap. VIII del Título. VII del TRLIS (régimen FEAC), aplicar el régimen general del IS pero con modulaciones considerando que las ganancias patrimoniales derivadas de la aportación no dineraria realizada en la constitución de esa sociedad deban someterse a tributación por el concepto de IRPF gozando del beneficio de diferimiento que aquel régimen fiscal especial de diferimiento de FEAC prevé (ATS de 12 de marzo de 2025, rec. Núm. 6518/2023).

¹¹ Vid., F.J.NAVARRO SANCHÍS, “Algunas reflexiones sobre el principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias”, en *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador 2024*, Civitas, Madrid, 2025, pág. 232.

do de entusiasmo más comedido” en palabras de NAVARRO SANCHÍS¹²), su alcance puede inferirse de su configuración en la normativa administrativa común (art. 29 LRJSP) y, tratándose de infracciones relativas a impuestos armonizados -en especial el IVA- de la interpretación que viene realizando el TJUE sobre el mismo.

De la regulación administrativa contenida en el artículo 29 de la Ley 40/2015, 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que, cabe recordar, establece que “cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en grado inferior”, precepto de aplicación supletoria *ex. art.* 7.2 LGT en el derecho tributario sancionador, puede inferirse que: (1) En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción”; (2) que la graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios: a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad. b) La continuidad o persistencia en la conducta infractora. c) La naturaleza de los perjuicios causados. d) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa; (3) que “Cuando lo justifique la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior”¹³; (4) que “Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción correspondiente a la infracción más grave cometida” y (5) que “Será sancionable, como infracción continuada, la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes pre-

¹² Idem., pág. 233.

¹³ La STS 2596/2025, de 5 de junio, con relación a la cuestión casacional consistente en “determinar si en aplicación del principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 29.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público resulta posible, en consideración de las circunstancias concurrentes, la imposición de la sanción establecida para la infracción inmediatamente inferior a la establecida en grado del caso de que se trate”, tras realizar un análisis hermeneútico del precepto y de sus antecedentes y descartar que el criterio interpretativo que contiene suponga una vulneración de los principios de tipicidad y legalidad, en tanto que está expresamente previsto por el legislador, concluye que “en aplicación del principio de proporcionalidad contemplado en el artículo 29 de la Ley 40/2015, el apartado 4 de dicho precepto permite que, cuando lo justifique la debida adecuación de la sanción que deba aplicarse a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y a las demás circunstancias concurrentes, el órgano competente imponga la sanción establecida legalmente para las infracciones inmediatamente inferiores en gravedad, debiendo motivar adecuadamente el cumplimiento de los supuestos legales previstos en dicho precepto”

ceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión” (apartados 3 a 5 del artículo 29 LRJSP)¹⁴.

La aplicación de este régimen común administrativo sancionador al ámbito tributario no es pacífica. Por una parte porque, en tanto que norma especial, la LGT expresamente señala los principios aplicables y su alcance en determinados casos, así como sus específicos criterios de graduación (artículo 187.1 LGT). Además, cabría argüir que la Disposición Adicional Primera LPAC dispone que las actuaciones tributarias “... se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley” de modo que el régimen común sólo entraría en juego “en lo no previsto” en la normativa tributaria. En consecuencia, la previsión del artículo 29.4 LPAC que permite la aplicación de la sanción correspondiente a la infracción inferior en gravedad en atención a las circunstancias concurrentes, no tendría cabida en el ámbito tributario. Sin embargo, partiendo de la aplicación supletoria del régimen común (ex. art. 7.2 LG) y de la condición de derecho fundamental del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador en el ámbito europeo, tal y como ha sido perfilado en la jurisprudencia del TJUE respecto de las sanciones tributarias aplicables a los tributos armonizados, dado que no se concreta su alcance en el artículo 178 LGT que se limita a invocarlo sin más nada impediría, a mi juicio, la aplicación de las previsiones del régimen común al ámbito tributario si, motivadamente y atendidas las circunstancias del caso, resultaran idóneas para asegurar la plena efectividad de esta regla punitiva o, dicho de otro modo, para corregir una aplicación desproporcionada de la sanción aplicable a un determinados tipo infractor. Es evidente que, cuando la norma sancionadora así lo prevea, son ponderables las circunstancias concurrentes de la infracción cometida a los efectos de aplicar la sanción de inferior cuantía, así como el alcance de los elementos objetivos de la infracción (el concepto de “resistencia u obstrucción”, por ejemplo, a los efectos de la infracción del art. 203 LGT), o el examen de la culpabilidad en sus distintos grados (dolo, culpa o negligencia), y que más allá de la interpretación “a la baja” del régimen sancionador tributario, deben entrar en juego como parámetros de proporcionalidad los previstos en la LRJSP dada la omisión de la LGT de su concreción y alcance en el ámbito tributario.

2.2. Sobre la aplicación de la jurisprudencia europea sobre el principio de proporcionalidad con relación al régimen sancionador de tributos armonizados

La llamada “europeización del derecho administrativo sancionador” también ha alcanzado al ámbito tributario, especialmente cuando se trata de analizar las sanciones tributarias vinculadas a impuestos armonizados como el IVA. En el caso particular de este gravamen, dado que la Directiva no establece las

¹⁴ Vid., PETIT, J., “La proporcionalidad de las sanciones administrativas”, *Revista Digital de Derecho Administrativo*, nº 22, 2019.

normas sancionadoras aplicables, los estados miembros mantienen su competencia para fijarlas pero deben hacerlo respetando el derecho de la Unión y en particular sus principios generales, lo que obliga a atender con especial cuidado al principio de proporcionalidad tal y como está siendo perfilado por la jurisprudencia del TJUE.

Pues bien, de la interpretación jurisdiccional europea de este principio con relación a las sanciones aplicables respecto de incumplimientos de tributos armonizados hay que inferir, además, que el Juez nacional ha de efectuar una apreciación que tenga en cuenta, en particular, la *naturaleza y la gravedad de la infracción* que se penaliza con la respectiva sanción así como el *método para la determinación de su cuantía*¹⁵. Y, dado que la normativa europea no contempla un régimen común de infracciones y sanciones en el ámbito de los tributos armonizados, siendo los Estados miembros soberanos para su tipificación, su cuantificación y la determinación de las circunstancias eximentes de la responsabilidad, deben hacerlo respetando los principios generales del Derecho de la Unión y, en particular, el de proporcionalidad. Ello significa, respecto de la naturaleza y gravedad de la sanción, según el TJUE (y amén de otras concretas implicaciones), que “la intensidad de las sanciones no deberá ser desproporcionada con relación a la infracción imputada”¹⁶ y que un pago con retraso de la cuota tributaria no puede, por sí mismo, equipararse a un fraude, el cual implica que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de la operación consiste en obtener una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por las disposiciones establecidas¹⁷. Y con relación al *método para determinar la cuantía de la sanción*, dicho principio implica que, en el caso de utilizarse un porcentaje fijo, el método para determinar la cuantía de la sanción, sin posibilidad de graduación alguna, no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA¹⁸. Asimismo, en cuanto al abono de intereses de demora a título de sanción, el TJUE ha señalado que se trata de una posibilidad admisible siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar el fraude y garantizar la correcta recaudación del IVA, pero si la suma total de los intereses exigidos coincidiera con el importe del impuesto deducible, privando al sujeto pasivo de su derecho a la deducción,

¹⁵ Vid., por todas, la STJUE de 26 de abril de 2017, asunto Farkas, C-564/2015 y de 15 de abril de 2021, asunto Gruypa Warzywna, C-935/19. Al respecto, vid., DE MIGUEL CANUTO, E., “Proporcionalidad de las sanciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2020, BARCIELA PÉREZ, J.A., “El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”, *Quincena Fiscal*, nº 12, 2010 y MULEIRO PRADA, L.M., “Los principios de legalidad y de proporcionalidad en el derecho penal tributario y en el derecho tributario sancionador” en VVAA, *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* / coord. por Antonio Vázquez del Rey Villanueva, Iruñe Suberbiola Garbizu; Isaac Merino Jara (dir.), 2021, págs. 423 y ss.

¹⁶ Vid., SSTJUE de 4 de octubre de 2018, asunto C.385/2017 y de 22 de marzo de 2017 (asuntos C-497/2015 y C-498-2015).

¹⁷ Vid., STJUE de 12 de julio de 2012, asunto C-284/2011.

¹⁸ Vid., STJUE de 19 de julio de 2012, asunto C-263/2011.

tal sanción podría resultar desproporcionada, apreciación que corresponde al juez nacional¹⁹.

Desde la perspectiva procedimental, el TJUE ha señalado también que el art. 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el art. 325.1 TFUE, el derecho de defensa y el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin perjuicio de la necesidad de que ese tercero, en el curso del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria que, en su caso, se le haya incoado, pueda impugnar eficazmente las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y pueda tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de la referida persona o de otros terceros²⁰.

Al respecto interesa destacar que el TS se ha planteado como cuestión casacional el propio alcance de la competencia jurisdiccional para valorar la proporcionalidad de las sanciones tributarias. En particular, con relación a la infracción del artículo 170.Dos.4º LIVA (consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar en el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, conducta a la que el artículo 171.Uno.4 LIVA asocia una sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción), el TS ha asumido la cuestión de determinar “el alcance de las potestades de los Tribunales de Justicia para valorar la proporcionalidad de dicha sanción administrativa con base a la jurisprudencia del TJUE y al margen de lo establecido por el legislador”, esto es, en definitiva, para inaplicar esa norma sancionadora sin el previo planteamiento de una cuestión prejudicial o de inconstitucionalidad. Al hilo de esta cuestión se advierte que existen supuestos en los que “la desproporción o el carácter desmedido se localiza en la ley misma” y supuestos en los que la desproporción se localiza en la fase de ejercicio de la potestad sancionadora. En aquellos, a priori, al aplicador de la norma solo le cabe plantear su duda al Tribunal Constitucional mediante la cuestión de inconstitucionalidad o plantear la cuestión prejudicial. Es lo que ha sucedido, respectivamente, con la infracción del artículo 203.5

¹⁹ Vid., STJUE de 20 de junio de 2013, asunto C-259/2012 y de 17 de julio de 2014, asunto C-272/2013. Más recientemente, también sobre el principio de proporcionalidad en relación con sanciones en materia de IVA vid., STJUE 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015), de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19) y de 17 de mayo de 2023, asunto C-418/22.

²⁰ Vid., STJUE de 27 de febrero de 2025, asunto C-277/24. Un comentario al respecto en J. ALMUDÍ CID., “Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿un paso atrás en las garantías del responsable tributario?”, *Revista técnica tributaria*, nº. 148, 2025, pp. 9 y ss.

LGT relativa a la resistencia, obstrucción, negativa o excusa a la actividad de la Administración tributaria y con la infracción del deber de declarar bienes y rentas sitos en el extranjero (D.A.18ª LGT), a las que seguidamente nos referiremos. El alcance del principio de proporcionalidad ha sido determinado por el TC en el caso de aquella infracción (STC 74/2022, de 14 de junio) y por el TJUE en esta última (STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19).

En la actualidad el TS ha reconocido la potestad de los órganos jurisdiccionales para anular una sanción tributaria, dejando inaplicable la norma legal que la ampara, cuando contraría, en particular, el derecho europeo. En obiter dicta, inicialmente el TS había abrigado recelos hacia esta potestad. Al enjuiciar un caso en el que el órgano jurisdiccional había inaplicado la sanción por diferimiento en la declaración del IVA (artículo 191.6 LGT), anulándola íntegramente (sin matices) por estimar que resultaba contraria al Derecho europeo, el TS señala que “la posibilidad que ofrece el Derecho de la Unión europea a los jueces nacionales, en cualquier instancia, para dejar de aplicar el Derecho nacional cuando se oponga a aquél, debe ser objeto de una aplicación extremadamente prudente, pues también es un valor jurídico capital, al que hay que atender necesariamente como elemento esencial de nuestra función, el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”, esto es, “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 integrado 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”. Por ello, concluye, “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 el 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 con la misma importancia”.

Sin embargo, con ocasión de la revisión jurisdiccional de la sanción del 10 por 100 relativa a la infracción por no consignar en la autoliquidación del IVA las cuotas soportadas (artículo 170.dos.4ª LIVA), el TS ha señalado explícitamente que :

1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170.Dos. 4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-.

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea defraude fiscal.

2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.

3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados - art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional -a raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta Sala y que fueron inadmitidas-, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial -o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81- que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado”²¹.

2.3. Sobre la rigidez del sistema de cuantificación de las sanciones tributarias

Pues bien ¿qué margen de proporcionalidad en el ámbito sancionador permite la LGT?. La LGT realiza una tipificación individualizada de cada infracción tributaria acompañada en cada caso de sus respectivos criterios de

²¹ Vid., SSTs 1093/2023, de 25 de julio, 1103/2023, de 26 de julio y 5364/2024, de 31 de octubre.

graduación para que la Administración tributaria calcule la sanción a imponer, en principio y en teoría, según la gravedad de la infracción cometida. Y ello a partir de un concepto relevante, la “base de la sanción”, que puede identificarse con el importe de la cuantía no declarada o dejada de ingresar –para las infracciones de perjuicio económico–. Ese porcentaje puede ser fijo o bien constituir una tarifa de tipos que se graduará en atención a diversos criterios (que muchas veces forman parte del propio tipo infractor) como la ocultación de datos o la utilización de medios fraudulentos referido a las anomalías contables o al empleo de facturas o justificantes falsos o falseados. Así, por ejemplo, si una sanción tributaria puede oscilar entre un 50 y un 100 o un 150 por 100, la LGT especifica los criterios que permiten aplicar uno u otros porcentajes, dependiendo a su vez de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave (clasificación que encierra en sí misma un juicio de proporcionalidad, siendo la regla general *oficiosa* en materia tributaria la calificación de la infracción como grave).

En este escenario, el principal problema que plantea el régimen sancionador contenido en la LGT desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, como ha señalado el TS, es que el tradicional margen de maniobra de que disponían los Tribunales para controlar el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria y asegurar el respeto del principio de proporcionalidad “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. 4289/2009), en la medida en que la LGT ha establecido para la conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, no ha dejado margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar”²².

Ciertamente, el régimen sancionador tributario actual opera como un mero cálculo aritmético y automático de las multas a imponer prefijado, es verdad, por el legislador, pero sin apenas margen para que los aplicadores del derecho, y en particular los órganos jurisdiccionales, puedan ponderar debidamente la proporcionalidad de la sanción. Las tachas de desproporcionalidad de las sanciones tributarias derivan pues, directamente, de su propio sistema de su calificación normativa, ya sea por la forma de determinar la “base de la sanción”, ya sea por la concurrencia habitual y ordinaria de los criterios de graduación y los determinantes de las distintas clases de infracciones, bien por el recurso a elementos exógenos y ajenos a la naturaleza de la infracción cometida (como la utilización del concepto de “cifra de negocios” para cuantificar infracciones de contenido formal), bien por la prohibición de aplicar reducciones a ciertos tipo de sanciones o, en fin, por la fijación de porcentajes mínimos, pero elevados, que no permiten ajustar la sanción a la gravedad objetiva y subjetiva de la infracción cometida.

La suma de estas singularidades arroja, con frecuencia, un resultado sancionador desproporcionado, algo *lamentablemente* característico de la potestad

²² Vid., STS de 9 de marzo de 2015, rec. 3517/2013, doctrina reiterada en otras posteriores.

sancionadora tributaria²³. En efecto, a diferencia de otras sanciones administrativas que no consiguen “disuadir” los incumplimientos (debiendo acudir en ocasiones a la responsabilidad civil para conseguir ese efecto, como sucede con muchas de las sanciones impuestas en el ámbito del derecho de la competencia), la cuantía de las tributarias –con la mínima excepción de algunas aduaneras– es claramente disuasoria, sobre todo cuando algunos incumplimientos conllevan medidas accesorias *cuasi* punitivas como la publicidad de la condición de sujeto infractor²⁴, la aplicación de una estimación indirecta, la pérdida de un determinado régimen fiscal (consolidación fiscal o grupo de sociedades), la revocación del NIF o la baja en registros fiscales. El resultado final de la potestad sancionadora tributaria es tan gravoso que genera, a su vez, una elevada litigiosidad a la búsqueda de una tutela judicial efectiva que ampare el debido respeto de los principios de culpabilidad y proporcionalidad. Y de dicha revisión jurisdiccional se deriva en muchos casos una anulación o, cuando menos, una minoración de la sanción tributaria impuesta. Pero el bucle no cesa. La corrección jurisdiccional a la baja de las sanciones tributarias por desproporcionadas –posibilidad que usualmente rechazan los defensores del Estado–, que el propio TS ha reivindicado advirtiendo que “*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*”²⁵, provoca, a su vez, que el prelegislador tributario (la AEAT) amplíe su oferta de reducciones en materia sancionadora (el verbo *chantajear* resulta inapropiado desde el punto de vista jurídico pero refleja bien la estrategia), bien ofreciendo mayores porcentajes de reducción de las sanciones si el sujeto infractor se aquieta, esto es, no discute la liquidación ni la sanción y paga rápido (hasta el 65% de reducción de las sanciones en las actas con acuerdo tras la última reforma del art. 188 LGT), o bien incentivando la regularización espontánea del cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante recargos y/o intereses²⁶.

²³ Vid., SESMA SÁNCHEZ, B., “La potestad sancionadora tributaria: matices y singularidades” en VVAA., *Anuario de Derecho administrativo sancionador 2021*, Manuel Rebollo Puig (dir.), Alejandro José Huergo Lora (dir.), Javier Guillén Caramés (dir.), Tomás Cano Campos (dir.), 2021, pp. 437 y ss.

²⁴ La STC 23/2022, de 21 de febrero, con relación a la supuesta desproporción por la publicación en el BOE de una sanción impuesta por la CNMV ha descartado que la referida publicación infrinja el principio de proporcionalidad de las sanciones porque, simplemente, “no constituye una sanción, sino una consecuencia anudada a la imposición de sanciones graves, expresamente prevista por la Ley”. En particular, ha considerado que la publicación no tiene una función punitiva o de castigo porque su finalidad no consiste en infligir al infractor un perjuicio, sino en advertir a los inversores de una actuación que puede afectar al buen funcionamiento del mercado financiero y garantizar la labor de supervisión que lleva a cabo la CNMV”.

²⁵ Vid., STS 29 de junio de 2022, rec.3617/2020.

²⁶ Ambas opciones son, de hecho, las que se han incorporado en la última reforma de la Ley General Tributaria. Los recargos se amplían para supuestos de regularización espontánea y extemporánea, incluida su aplicación retroactiva si resulta más favorable y las sanciones se

En este contexto, es importante advertir, como han señalado otros autores, del efecto pernicioso de las reducciones por asunción de la responsabilidad y por pronto pago en el principio de proporcionalidad. Ciertamente, es evidente (1) el peligro de que la propia reducción de la sanción conduzca a aumentar desproporcionadamente la fijación de la sanción para disuadir al obligado tributario a ejercer su derecho a la defensa; (2) el riesgo de que la diferencia entre la sanción determinada inicialmente y la sanción reducida sea tan grande que haga irrazonable la impugnación por la magnitud del riesgo que comporta e, incluso, (3) el hecho de que la rebaja de la sanción opere al margen de la cuantía perjudicando, con ello, el propio interés público en tanto que las mayores sanciones tributarias serían las más beneficiadas (desproporcionadamente) por las reducciones. Todo ello son factores que contrarían el principio de proporcionalidad²⁷.

En definitiva, si bien el principio de proporcionalidad puede calibrarse individualizadamente con relación a las sanciones asociadas a distintos tipos infractores, la revisión jurisprudencial reciente de las previstas, en particular, con relación a la infracción de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero (D.A.18ª LGT), a la infracción por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a la actividad de la Administración (art. 203.5 LGT), con relación a la regularización del IVA sin requerimiento en un periodo posterior (art. 191.6 LGT), por mor de los pronunciamientos del TJUE, del TC y del TS constituyen ejemplos notorios para ponderar algunos parámetros del

reducen en un 65 por 100 en el caso de actas con acuerdo y un 40 por 100 en el caso de las sanciones firmadas en conformidad siempre que se proceda al pago inmediato (incluido el aplazado o fraccionado). Sobre la naturaleza y finalidad alternativa a las sanciones de los recargos tributarios vid., por todos, diversas colaboraciones recogidas en *Recargos y sanciones tributarias*, Pedro Manuel Herrera Molina (coord.), Isidoro Martín Dégano (coord.), Ada Tandazo Rodríguez (coord.), Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, n.º 12, 2015.

²⁷ Vid., GARCÍA LUENGO, J., “La reducción de las sanciones administrativas por reconocimiento de la responsabilidad o pago voluntario”, *Revista General de Derecho Administrativo*, n.º 61, octubre 2022. A las objeciones manifestadas en el texto, relativas al impacto en el principio de proporcionalidad de la reducción por asunción de la responsabilidad y pronto pago, se suman otros muchos reparos desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, el principio de legalidad, el derecho a la defensa, la eficacia y la seguridad jurídica, consideraciones todas ellas que permiten abogar por derogar o reformular estas reglas de reducción con el objeto de limitarlas a las sanciones de menor cuantía (donde el tráfico en masa y la eficacia administrativa justificarían su articulación) y, cuando menos, a limitar el porcentaje de reducción máxima aplicable por razón de la propia cuantía de la sanción. Entre otros efectos perniciosos del sistema, como señala este autor, es notorio que “a medida que la sanción es más importante, la reducción pierde su sentido institucional, ofrece poca o ninguna ventaja a la Administración, y hace que el efecto disuasorio de la infracción se reduzca, al tiempo que genera, en la mayor parte de los casos, desigualdad, puesto que se presiona más al infractor cuanto menor es su patrimonio”, cfr., *ibidem*.

principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario²⁸. A ellos nos referimos seguidamente.

III. LA DESPROPORCIÓN DE LAS SANCIONES RELATIVAS A LA INFRACCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO (D.A. 18ª LGT)

El primer ejemplo, muy reciente y el más notorio, de sanciones tributarias desproporcionadas es el relativo a la infracción de la obligación de informar sobre bienes y derechos (cuentas, títulos, activos, valores, seguros, rentas, inmuebles...) situados en el extranjero (D.A. 18ª.2ª LGT, apartado actualmente derogado por la disposición final 4 de la Ley 5/2022, de 9 de marzo de 2022), más conocida como la infracción del “Modelo 720” por referencia al impreso normalizado para cumplir esta obligación. En síntesis, por el incumplimiento de esta obligación de información estaba prevista una sanción del 150% y un régimen de imprescriptibilidad al establecerse, en el artículo 39.2 de la Ley del IRPF, que el valor de tales bienes y derechos en el extranjero no declarados computarían como ganancia no justificada de patrimonio del último ejercicio no prescrito. Desde el primer momento fue cuestionada la falta de proporcionalidad de este régimen sancionador vigente desde 2012, que se estableció como complemento de la conocida *amnistía fiscal* del mismo año para transparentar todos esos bienes y derechos situados en el extranjero desconocidos por la Hacienda española, algunos de los cuales se habían hecho visibles a raíz de la llamada *Lista Falciani*. Este régimen sancionador se criticó tempranamente por la desproporción de la sanción en sí misma (y por comparación con la infracción sinónima pero referida a bienes y derechos *nacionales*), por el régimen de imprescriptibilidad (y su incidencia en la seguridad jurídica y retroactividad) e incluso, por la dudosa antijuridicidad de esta obligación de información teniendo en cuenta que podían existir instrumentos de intercambio de información que garantizaban una cooperación administrativa y un acceso a

²⁸ Aparte de los dos casos principales que se comentan en el texto también suscitan dudas de proporcionalidad la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas recogida en el artículo 195 LGT, vid., SESMA SÁNCHEZ, B., CORDERO GONZÁLEZ, E. M., “La infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas a deducir en la base o en la cuota”, en VVAA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Ángel Collado Yurita (dir.), Juan Zornoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), pp. 959. Una referencia a esta y otras sanciones tributarias que pueden resultar desproporcionadas en CAAMAÑO ANIDO, M., “Sanciones tributarias y proporcionalidad”, disponible en <https://www.ccsabogados.com/sanciones-tributarias-y-proporcionalidad/> (consultado el 14 de octubre de 2022) y en SÁNCHEZ HUETE, M.A., PÉREZ TENA, J.R., “Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2021, págs. 19 y ss.

esos datos “extranjeros”²⁹. Tras la contundente denuncia de este régimen ante la Comisión Europea, esta inició un procedimiento de infracción contra España en noviembre de 2015 y, tras la emisión del Dictamen motivado de 15 de febrero de 2017, y la presentación el recurso el 23 de octubre de 2019 ante el TJUE (asunto C-788/19)³⁰, la STJUE (Sala primera) de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, ha resuelto este recurso declarando el incumplimiento de nuestro país de las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el EEE, de 2 de mayo:

- “Al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como “ganancias patrimoniales no justificadas” sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción³¹;

²⁹ Sobre esta observación vid., por todos, FERNÁNDEZ AMOR, J. A., “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”, *Crónica Tributaria*, n.º 1, 2013.

³⁰ Sobre el tema, entre otros vid., ALARCÓN GARCÍA, E., “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *Revista de contabilidad y tributación*, N.º 431, 2019, pp. 69 y ss., MENÉNDEZ MORENO, A. “El contundente dictamen de la Comisión Europea sobre la obligación de informar de los bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su incumplimiento”, *Quincena fiscal*, nosº 1-2, 2019, págs. 9-18 y, in totum, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*, Marcial Pons, 2019.

³¹ En particular, el TJUE formula las siguientes consideraciones al respecto: (1) Que el mero hecho de que un contribuyente residente posea bienes o derechos fuera del territorio de un Estado miembro no puede fundamentar una presunción general de fraude y evasión fiscales; (2) que una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por la sola razón de que concurren los requisitos que establece, sin conceder al contribuyente posibilidad alguna de destruir esa presunción, va, en principio, más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales ; (3) que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos bienes o derechos y, en tanto que el contribuyente puede destruir esta presunción no solo acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto, sino también, cuando no pueda acreditar tal extremo, alegando que cumplió su obligación de pago del impuesto por las rentas que sirvieron para adquirir esos bienes o derechos, lo que corresponde entonces a la Administración tributaria comprobar, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales; (4) no obstante, los artículos 39, apartado 2, de la LIRPF y 121, apartado 6, de la LIS permiten, en realidad, a la Administración tributaria proceder sin limitación temporal a la regularización del impuesto adeudado por las cantidades correspondientes al valor de los bienes o derechos situados en el extranjero y no declarados, o declarados de manera imperfecta o extemporánea, mediante el «modelo 720» lo que habilita a la Administración gravar durante un período indefinido las rentas correspondientes al valor de esos activos, sin tener en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente

- Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con una multa proporcional del 150% del impuesto calculado sobre las cantidades correspondientes al valor de dichos bienes o derechos, que pueden acumularse con multas de cuantía fija³², y
- Al sancionar el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero con multas de cuantía fija cuyo importe no guarda proporción alguna con las sanciones previstas para infracciones similares en un contexto puramente nacional y cuyo importe no está limitado³³.

Hasta este fallo europeo, diversos pronunciamientos jurisdiccionales nacionales ya se habían pronunciado sobre este régimen sancionador considerando, mayoritariamente –incluido el propio TEAC– su desproporcionalidad o, en términos generales, apreciando insuficiente la motivación de su cuantía y efectos en atención a la entidad de la infracción cometida³⁴.

a esas rentas, esto es, la normativa produce no solo un efecto de imprescriptibilidad, sino que también permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente. En este escenario, teniendo en cuenta que la exigencia fundamental de seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal, la posibilidad de que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal e incluso cuestione una prescripción ya consumada arroja consecuencias de tal gravedad asociadas al incumplimiento de esta obligación declarativa que la opción elegida por el legislador español va más allá de lo necesario para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales. Sobre este extremo, interesa destacar que el TJUE pone de relieve “el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos” lo que le permite apreciar que el legislador español ha ocasionado “un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales”.

³² Sobre este extremo, interesa destacar que el TJUE pone de relieve “el tipo muy elevado de la multa proporcional establecida, que le confiere un carácter extremadamente represivo y que puede dar lugar en muchos casos, dada la acumulación de aquella con las multas de cuantía fija previstas además por la disposición adicional decimoctava de la LGT, a que el importe total de las cantidades adeudadas por el contribuyente como consecuencia del incumplimiento de la obligación de información sobre sus bienes o derechos en el extranjero supere el 100 % del valor de esos bienes o derechos” lo que le permite apreciar que el legislador español ha ocasionado “un menoscabo desproporcionado a la libre circulación de capitales”.

³³ Y sobre esta consideración, razona el TJUE que la sanción del “incumplimiento de meras obligaciones declarativas o puramente formales derivadas de la posesión por el contribuyente de bienes o derechos en el extranjero mediante la imposición de multas de cuantía fija muy elevadas, ya que se aplican a cada dato o conjunto de datos, van acompañadas, según los casos, de un importe mínimo de 1 500 o 10 000 euros y su importe total no está limitado. Estas multas pecuniarias fijas se acumulan, además, con la multa proporcional del 150 % prevista en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012” considerando que “el importe de estas multas pecuniarias fijas no guarda proporción alguna con el importe de las impuestas a los contribuyentes en virtud de los artículos 198 y 199 de la LGT, que resultan comparables puesto que sancionan el incumplimiento de obligaciones análogas a las previstas en la disposición adicional decimoctava de la LGT”.

³⁴ Ciertamente los casos examinados jurisdiccionalmente arrojan sanciones exageradas (por ejemplo, bienes y derechos no declarados por valor de 125.000 euros se sancionan con multas de cerca de 140.000 euros). Entre esta abundante jurisprudencia vid., STSJ de Extremadura

El propio TS había admitido en casación sus dudas sobre este régimen sancionador del “modelo 720” en tres autos en los que “afinaba” algunas de las cuestiones controvertidas que pudieran no ser resueltas por el TJUE señalando que procede, de una parte, *“determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18.ª de la Ley 58/2003, General Tributaria”*. De otra, *“determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero –como mantiene la sentencia de instancia– o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones –a tenor del régimen general sancionador de la LGT– para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español”*³⁵.

Pues bien, también el TS ha resuelto en sentencias de 4, 6 y 20 de julio de 2022 y de 22 de marzo de 2023³⁶ (1) que el régimen sancionador establecido en la Disposición Adicional decimoctava.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 7/2021, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto de las sanciones previstas en un contexto puramente nacional; y que (2) dado el carácter vinculante del derecho de la Unión Europea que obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, así como su primacía y el principio de efectividad, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, procede inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma (pronunciamiento jurisprudencial, en este caso) del Derecho de la Unión, lo que implica que también resultan nulas las sanciones impuestas con anterior-

85/2020, de 27 de febrero, SSTSJ de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (rec. 144/2018), de 19 de septiembre de 2019 (rec. 197/2019), SSTSJ de Cataluña de 11 de octubre de 2019 (rec. 799/2017) y de 25 de octubre de 2019 (rec. 819/2017), STSJ de Madrid de 16 de enero de 2020 (rec. /2018) y SSTSJ de Baleares de 29 de abril de 2020 (rec. 127 y 128/2019), entre otras. Asimismo vid., Res. TEAC de 14 de febrero de 2019. Con relación a esta infracción interesa destacar que la Audiencia Nacional ha señalado que de la falta de presentación del Modelo 720 no cabe sustentar la prueba de un delito contra la Hacienda Pública, vid., SAN de 21 de septiembre de 2020, rec. 15/2019

³⁵ Vid. AATS de 2 de julio de 2020 (rec. 6202/2020, rec. 6410/2020 y rec. 1124/2020).

³⁶ Vid., SSTs de 4 de julio de 2022, rec. 6410/2019, de 6 de julio de 2022, rec. 6205/2019 y de 20 de julio de 2022, rec. 1124/2020 y de 22 de marzo de 2023, rec. 5695/2020.

ridad a la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 que se pronunció sobre este régimen sancionador³⁷.

Confirmada la desproporcionalidad de este régimen sancionador asistimos en la actualidad a la litigiosidad para anular las sanciones *sub iudice* -cualquiera que fuera el motivo, material o procedimental, por el que se hubieran impugnado-, para instar la revocación o revisión de oficio de las sanciones firmes impuestas aduciendo la infracción de un “derecho fundamental europeo” y/o la necesidad de hacer *efectiva* la decisión europea -posibilidades ambas admisibles, a mi juicio, en el caso particular examinado, a pesar de la firmeza de las sanciones y a tenor de recientes pronunciamientos del TS que han justificado la revisión de oficio de liquidaciones firmes para dar cumplimiento al principio de efectividad del derecho europeo³⁸-, o para instar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del derecho europeo ex. Art. 32 LRJSP -vía igualmente admisible, en mi opinión, dada la “suficiente caracterización” de la violación del derecho europeo apreciada por el TJUE cuestionada por la Comisión desde el año 2015- y para determinar, en todo caso, el alcance de todo lo actuado al amparo de dicho régimen sancionador, en particular, lo referido al régimen de imprescriptibilidad anulado³⁹. En la actualidad, tanto el Consejo de Estado como el TS han avalado la nulidad de pleno derecho de estas sanciones considerando que, si bien “el acto tributario dictado en aplicación de una ley declarada no conforme al derecho de la Unión Europea puede incurrir, aunque no necesariamente, en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria”, acreditado el incumplimiento del derecho europeo por mor de una Sentencia del TJUE con

³⁷ Vid. SSTs de 20 de julio de 2022 (Rec.1124/2020)

³⁸ A estos efectos interesa destacar que la STS de 16 de julio de 2020, rec. 810/2019, ha señalado que, si bien una STJUE que declare el incumplimiento de un Estado miembro (en el caso examinado, referido al Impuesto sobre Sucesiones de no residentes) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, pero sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición de revisión “sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad”. En el caso examinado aprecia, la nulidad de pleno derecho de una liquidación firme girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre Sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, por considerarla lesiva del derecho a la igualdad del art. 14 CE –ex art. 217.a) Ley 58/2003 (LGT). Vid., SESMA SÁNCHEZ, B., “La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, REC.810/2020)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2020.

³⁹ Al respecto, el TS ya ha adelantado la controversia que puede suscitarse a los efectos de entender si lo resuelto por la STJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el régimen de imprescriptibilidad del artículo 39.2 LIRPF y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación o, por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimientos seguidos y, en todo caso, procedería retrotraerse el procedimiento para que la Administración tributaria compruebe conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada (vid., STS de 20 de junio de 2022, rec. 1124/2020).

efectos ex tunc, a fin de asegurar la primacía y efectividad del derecho europeo, “el régimen sancionador establecido en la DA 18ª, 2, LGT, en su redacción por Ley [sic] 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración- de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional”⁴⁰.

Por su parte, poco a poco, el TS ha avanzado que “la doctrina establecida por el TJUE en relación con la improcedencia de la regularización indebida, en el IRPF del contribuyente que incumplió de modo imperfecto o extemporáneo, sobre la base de presumir la imprescriptibilidad de la facultad correctora de la Administración, que tiene su fundamento en la imposibilidad práctica, cierta y real de probar la prescripción y ampararse en ella, es íntegramente trasladable al caso de la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF del ejercicio 2012, en que tal cuestión se plantea, en tanto la denegación tiene su fundamento en la aplicación de una norma disconforme con el Derecho la Unión”⁴¹.

IV. LAS SANCIONES POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ARTÍCULO 203 APARTADOS 5 Y 6 LGT)

Otro ejemplo paradigmático de desproporcionalidad es la sanción asociada a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria referida a la aportación o al examen de libros, ficheros, facturas, justificantes, documentos contables en general, o programas o sistemas operativos o la desatención al deber de comparecer, facilitar la entrada o la permanencia en fincas o locales o al deber de aportar, datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria (art. 203 apartados 5 y 6 LGT). Estas actuaciones obstruccionistas están sancionadas con multas pecuniarias fijas que oscilan entre los 300€, 1500€ y hasta el dos o tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor del año anterior con un mínimo de 10.000 o 15.000 euros hasta un máximo de 400.000 o 600.000 euros en función del número de veces que se hayan desatendido los requerimientos, el tipo de información requerida y el perfil “económico o profesional” del sujeto infractor.

⁴⁰ Vid., entre otras las SSTs 906/2022, de 4 de julio (rec. 6410/2019), 925/2022, de 6 de julio (rec. 6202/2019), y 1114/2022, de 1 de septiembre (rec. 7172/2020) así como, entre otros, el Dictamen CdE 1/2023, de 23 de marzo.

⁴¹ STS de 12 de julio de 2022, rec. 4881/2020.

Pues bien si tenemos en cuenta (1) el elevado número de requerimientos que pueden dirigirse a ciertos obligados tributarios, como grandes empresas, donde puede resultar relativamente fácil que pasen desapercibidos o se estimen referidos a datos poco relevantes; (2) la desconexión entre el contenido económico de la información requerida (que pueden venir referido a una factura de escaso importe) y la cifra de negocios de ciertas empresas y (3) la falta de motivación de las resoluciones sancionadoras que no ponderan suficientemente las circunstancias del caso concreto (por ejemplo, la ingente cantidad de información derivada de un proceso de fusión empresarial relevante, el tipo de procedimiento en el que se evidencia la infracción) así como la razonabilidad de la negativa a cumplir el requerimiento o la culpabilidad real del sujeto infractor, no es de extrañar que en sede jurisdiccional estas sanciones se minoren hasta su cifra mínima o incluso se anulen invocando expresamente la falta de proporcionalidad⁴².

Este tipo infractor ha merecido tanto el interés casacional del TS como el examen de constitucionalidad por parte del TC, a instancias de aquel. En efecto, en su Sentencia 74/2022, de 14 de junio⁴³, resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS (ATS de 25 de febrero de 2021, rec. 1481/2019), con relación al artículo 203.6.b 1º LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que establece la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración

⁴² Así, por citar un caso real, no parece razonable que por omitir datos relativos a operaciones cuyo importe asciende a 87.984 euros, se imponga una sanción de 400.000 euros, vid., STS de 3 de abril de 2014 y el comentario de FALCÓN Y TELLÁ, R., “El principio de proporcionalidad y las sanciones previstas en el art. 203.5 de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2019, con cita también de otros pronunciamientos similares.

⁴³ El asunto de fondo versaba sobre una inspección llevada a cabo por el Ayuntamiento de Granada con relación a la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en favor de cierta empresa de suministro de electricidad, a quien la Inspección de los Tributos de la Hacienda municipal solicitó determinada información. Tras un primer requerimiento, la información fue entregada de forma parcial o incompleta, aunque completada después, antes de un segundo requerimiento en el que se requirió información nueva, así como la contabilidad principal y auxiliar. La entidad requerida aportó determinada información, tras la cual hubo un tercer requerimiento sobre información que no se había aportado aún y nueva documentación, que la entidad aportó, practicando el Ayuntamiento la liquidación. No obstante, también se iniciaron dos procedimientos sancionadores, uno por la falta de presentación oportuna de la correspondiente declaración y otro por aplicación del artículo 203.6.b) 1º, por entender la Administración que la entidad realizó actos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones inspectoras. La sanción que se impuso en este segundo procedimiento ascendió a 600.000 euros, la sanción máxima prevista en el precepto aplicado, aunque la cantidad dejada de ingresar apenas superaba los 200.000 euros. Se plantea así la desproporción de la sanción por ser mayor que la cuota y exceder también de la sanción impuesta por dejar de declarar para la liquidación de dicha cuota. Al respecto, la sentencia del Juzgado la anuló por considerar que, a pesar del incumplimiento de los requerimientos de información, se desconocían los datos necesarios para imponer la sanción en su cuantía máxima. Tras la apelación del Ayuntamiento, el TSJ estimándola, confirmó la sanción impuesta por su importe máximo. Recurrida en casación, el TSJ elevó la cuestión de inconstitucionalidad que resuelve este fallo abrigando dudas sobre la proporcionalidad de la sanción impuesta.

tributaria, cuando sea cometida por un sujeto que realice actividades económicas y que esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, y que será sancionada con “multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros”, ha concluido que dicho precepto no incurre en vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones. El TC ha considerado que “en principio, no cabe deducir del art. 25.1 CE una exigencia de que el legislador reserve en todo caso márgenes de graduación de la sanción a los órganos encargados de aplicar las sanciones administrativas –ya sea la propia administración o bien el juez de lo contencioso-administrativo que revisa su actuación–. En tanto que el legislador deja cierto margen al aplicador de la norma la posibilidad de adecuar la sanción –con minoración hasta la mitad– en función de la conducta del sujeto infractor, no cabe considerar irrazonable ni arbitrario el precepto que además, pondera la cuantificación de la sanción en función de la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en el que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias. No obvia el TC, además, que el tipo infractor se refiere en particular a sujetos que realicen actividades económicas, que se encuentren sometidos a un procedimiento de inspección, y que la información no facilitada debe ser la contabilidad en sentido amplio, no informaciones o datos contables concretos⁴⁴. En definitiva, el TC concluye que “a pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia LGT”, esto es, “no cabe observar que la sanción prevista en el art. 203.6.b 1º LGT suponga un patente derroche inútil de coacción que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho”⁴⁵.

⁴⁴ La STC también referencia la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto 78-2019 relativa a la infracción del Modelo 720 señalando que en el caso examinado no concurren diferencias de trato entre situaciones internas y transnacionales porque el tipo multiplicador previsto para la sanción proporcional no es elevado y porque la conducta incumplidora no se refiere a la falta de declaración de determinados activos por parte de cualquier sujeto y en cualquier contexto, sino a la obstrucción o resistencia a las actuaciones de la administración tributaria dirigidas a comprobar, en el marco de un procedimiento de inspección tributaria, la contabilidad global de quien realiza actividades económicas.

⁴⁵ El Magistrado Navarro Sanchís se ha referido a este fallo como “sumamente decepcionante -no cabe negarlo-, y no tanto por el fallo recaído, quizás inesperado, sino por la fundamentación jurídica que lo sustenta (...)” y ello porque, a su juicio, “no aborda en plenitud la cuestión promovida al respecto. No, al menos, con la profundidad con la que fue plantea en el auto del Tribunal Supremo”, vid., NAVARRO SANCHÍS, F.J., “Algunas reflexiones sobre el principio de proporcionalidad en las sanciones tributarias”, *Anuario de Derecho Administrativo Sancionador* 2024, Civitas, Madrid 2025, pág. 231.

La sentencia cuenta, no obstante, con un voto particular concurrente (de los Magistrados E.Arnaldo y C.Espejel) en los que se considera que el precepto –en su conjunto– no guarda la proporción exigible entre la naturaleza y gravedad de la infracción y la sanción que se anuda a la misma, dado que para el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales se dispone una sanción notoriamente más grave que la inobservancia de la obligación tributaria sustantiva.

En el ATS de 25 de febrero de 2021 que dio lugar a este pronunciamiento, la recurrente planteaba que el principio de proporcionalidad condiciona desde una perspectiva constitucional al legislador de tal modo que queda obligado a respetar la existencia de una correspondencia entre el desvalor de la conducta y la cuantía de la sanción, adecuando las sanciones impuestas a la gravedad del ilícito, atendiendo en todo caso al bien jurídico protegido. Al respecto, asociando el precepto impugnado a la capacidad económica global del sujeto infractor, sin tener en cuenta cualesquiera otras circunstancias concurrentes (tipo de tributo, ámbito de competencia del órgano sancionador, comprobación concreta a que se refiera la regularización, mayor o menor irreprochabilidad de la conducta, gravedad de la infracción...), la propia individualización de la sanción o la gravedad del daño, entendía vulnerado el principio de proporcionalidad en relación con el de capacidad económica.

A estos efectos interesa poner de relieve, en mi opinión, que si bien la “cifra de negocios” (concepto ambiguo en diversos ámbitos) puede resultar un parámetro válido a efectos de sancionar conductas que persiguen de forma fraudulenta un mayor beneficio (fiscal o empresarial, si nos situamos en el ámbito de la protección de la libre competencia) y, en esa medida, esa mayor capacidad económica sería una referencia apta para deducir la intensidad de la respuesta sancionadora (como sucede en el ámbito del derecho de la competencia), no sucede lo mismo cuando el bien jurídico protegido del tipo infractor guarda relación con el incumplimiento de una obligación meramente formal consistente en facilitar la información necesaria que permita a la Administración ejercer su función controladora para perseguir el fraude fiscal⁴⁶. Esto es, no parece adecuado (ni cualitativamente proporcionado) utilizar exclusivamente un factor exógeno o ajeno como la cifra de negocios para sancionar un incumplimiento colaborativo de índole formal sin atender al contenido o finalidad del requerimiento⁴⁷. En estos casos, poca relación (y proporción) guarda la capacidad

⁴⁶ Al respecto vid., desde la perspectiva del derecho administrativo sancionador, IZQUIERDO CARRASCO, I., “¿Tienen que adaptarse las multas a empresas a su situación económica?: un estudio del principio de proporcionalidad en materia sancionadora”, en VVAA, *Anuario de Derecho administrativo sancionador 2021*, ob.cit., págs. 141 y ss.

⁴⁷ Como señala NAVARRO SANCHÍS, “la cifra de negocios no opera en el diseño del apartado 6.b) como indicativa de la gravedad de la conducta o indicio de una mayor o menor culpabilidad, ni entronca de algún modo con el contenido informativo que se reclama a través de requerimientos desatendidos, sino únicamente juega como canon o medida para el establecimiento del *quatum* de la sanción. De este modo, la apreciación de minúsculos incumplimientos, cometidos con una negligencia mínima, determinaría una multa de 600.000

económica del sujeto obligado a colaborar con el importe del dato referido a un tercero requerido. Antes bien, si se advierte que a mayor cifra o volumen de negocios, mayores y más frecuentes serán los requerimientos de información, habría que atenuar más la sanción en estos casos para adecuarla a la entidad del hecho constitutivo de la infracción (número de requerimientos efectuados) y al importe económico referido y, más aún, para conciliarla con el supuesto entorno cooperativo y de buenas prácticas tributarias, por el que se apuesta, y en el que se desenvuelven las relaciones entre la AEAT y ese perfil de *grandes* obligados tributarios. De hecho, la adhesión a este entorno cooperativo – o la condición de sujeto pasivo certificado- habría de servir como parámetro para ponderar la proporcionalidad de las sanciones tributarias impuestas a estos colectivos de obligados tributarios⁴⁸.

Dado que el TC ha descartado realizar un análisis de la proporcionalidad en el caso examinado, limitándose a sugerir que la conducta tipificada merecería la sanción prevista aunque en el supuesto quizás no concurrían todos los requisitos para aplicar la sanción máxima del apartado 6 del artículo 203 LGT, cobra especial importancia la interpretación que realice el TS de este tipo infractor. Al respecto, en la STS de 8 de marzo de 2022 (rec. 873/2019) -con relación a una sanción impuesta a una entidad financiera por desatender tres requerimientos de información relevante por importe de 400.000 euros, que la sentencia de instancia había minorado hasta los 10.000 euros y que el TS confirma en esta cuantía- que ha admitido, con carácter general, la validez del régimen sancionador del artículo 203.5 LGT al señalar, de una parte, que “el deber de agotar las posibilidades de aplicación de los preceptos, también los sancionadores, llevando a cabo su interpretación conforme a las normas y principios de la Constitución Española de las disposiciones con rango de Ley nos permite la conclusión primera de que el precepto cuestionado, el artículo 203.5 LGT incorpora -con una redacción ciertamente ambigua, impropia de las normas sancionadoras-, la existencia de un margen de valoración de la gravedad de la conducta y de la culpabilidad, por ende, de la posibilidad del intérprete, obviamente del judicial, de atemperar el cuántum de la multa a las circunstancias concurrentes, aun dentro del angosto margen que traza el precepto”. Y, de otra, como doctrina casacional, ha establecido que “(1) El artículo 203.5.c) de la LGT no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el

euros, a todo trance, en función de cual fuera la cifra de negocios del incumplidor”, vid., “Algunas reflexiones...”, ob.cit., pág. 255.

⁴⁸ Vid., ROZAS VALDÉS, J.A., “El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”, en VVAA; *Recargos y sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015*, Coord. Pedro M. Herrera Molina, Isidoro Martín Dégano, Ada Tandazo Rodríguez, Documentos IEF, núm. 12/2015, pp. 57 y 58. También con propuestas sobre el tema, en la idea de potenciar los recargos antes que las sanciones vid., SANZ GÓMEZ, R., “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en VVAA “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”, *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Doc. 11/2019, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 310 y ss.

sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros en que no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto incumplidor -ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal-, sino también a la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad, sea por dolo o culpa. (2) La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad -referida a la merca conducta- a imponer la sanción en su grado mínimo. (3) La cifra de negocios del infractor -titular de los datos de transcendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos- no es el único elemento determinante del cuántum de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto sino, a lo sumo, un factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo -la conducta tipificada- y al tipo subjetivo -la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren”.

En cambio, en la STS de 16 de marzo de 2022 (rec. 4850/2022) con relación a un requerimiento de información desatendido en el plazo conferido para hacerlo, multado con 10.000 euros, ante la alegación por el obligado tributario de diversas incidencias técnicas que le habrían impedido cumplir con su obligación -incidencias que no determina ni acredita- reiterada la misma doctrina casacional que en la Sentencia del 8 de marzo de 2022, el TS confirma la proporcionalidad de la sanción impuesta. Y, como matiz, con relación a la consideración de la transcendencia tributaria como elemento configurador de la proporcionalidad la sanción, considera “que la infracción tipificada en el artículo 203.5.c) LGT si bien exige, en todo caso, por expresamente venir así dispuesto en el texto legal, la concurrencia e la transcendencia tributaria, pero sin que quepa vincular la transcendencia tributaria, en todo caso, a que la no ratificación o aportación de los datos por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa, sino que basta que reúna los criterios jurisprudencialmente dispuesto, de suerte que afecta a la aplicación estricta de los tributos, en su expresión general, con circunstancia a determinados procedimientos de gestión o de inspección y que aportan, al menos una utilidad potencial, indirecta o hipotética, en los términos antes concretados”.

Y en tres Sentencias de 29 de noviembre de 2022 (rec. 1477, 1481 y 1488/2019), con relación a la sanción del artículo 203.6.b) 1 LGT, el TS consideró que “en las particulares circunstancias impugnatorias de este proceso” la sanción tipificada en dicho precepto que establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, no permite al aplicador de la norma -ni a la Administración ni a los Tribunales de Justicia- establecer una sanción pecuniaria intermedia dentro de estos límites máximo y mínimo que atienda al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la san-

ción(.) Por el contrario, la norma no permite tales márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción”. Ahora bien, también concluye casacionalmente que “Tal doctrina, ceñida por la necesidad al caso enjuiciado, lo es sin perjuicio de que quedan imprejuzgados los posibles aspectos interpretativos acerca del tipo sancionador y de la culpabilidad que pudieran suscitar dudas sobre el artículo 203.6.b) 1º LGT, en la medida en que no colisionen con lo declarado en esta sentencia y en la STC 74/2022, de 14 de junio (...)”.

En definitiva, se atisba un control jurisprudencial progresivo por parte del TS del cumplimiento del principio de proporcionalidad con relación a este tipo infractor, si bien se trata de una revisión casuística en la que, necesariamente, serán ponderados todos los factores que actúan como parámetros de este principio. Entre ellos, la naturaleza de la infracción cometida y sus circunstancias concurrentes (perfil del obligado tributario, conducta infractora, plazo y contexto de la obstrucción, resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración, proporción de la falta de colaboración con relación al volumen de información requerida...) así como la motivación singularizada del importe de la sanción cometida, especialmente a los efectos de acreditar si ha habido verdadera “resistencia u obstrucción”. A ello habría que añadir, a mi juicio, la trascendencia de la información requerida, el alcance de la obstrucción respecto de la actividad inspectora, la posibilidad de que la Administración pudiera obtenerla por otras vías o la siempre necesaria ponderación del dolo, culpa o negligencia.

V. LAS SANCIONES POR DIFERIMIENTO EN LA DECLARACIÓN O AUTOLIQUIDACIÓN EFECTUADAS SIN PREVIO REQUERIMIENTO CUANDO NO SE CUMPLEN LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 27.4 LGT (ARTÍCULO 191.6 LGT).

Conforme a lo previsto en el artículo 191.6 LGT “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”. La remisión a este artículo significa que la exigencia, en su caso, de recargos, y no de sanciones, se supedita a que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y contengan únicamente los datos relativos a dicho período. Pues bien, la controversia con relación a este tipo infractor y el principio de proporcionalidad se centra “en 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 de 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”⁴⁹.

Al respecto ya el TC había inadmitido sendas cuestiones de inconstitucionalidad con relación a esta infracción considerando que en la misma “no se aprecia.... Que exista un patente derroche inútil de coacción que convierta a la norma en arbitraria, que pudiera conducir a apreciar una infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas. Más allá de esta cuestión, 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”⁵⁰.

Recientemente también ha sido el TS quien se ha pronunciado sobre este tipo infractor, avalando su (presunta) proporcionalidad. El TS, al enjuiciar una sentencia que había inaplicado este precepto por considerar que infringía el derecho europeo, tras analizar la jurisprudencia del TJUE (en particular, SSTS-JUE de 20 de junio de 2013, C-259/12, 26 de abril de 2017, asunto C-564/15 y de 15 de abril de 2021, C-935/19),- declara que la sanción del 50% impuesta por aplicación del artículo 191.6 LGT, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, por no acreditarse los requisitos exigidos en el artículo 27.4 LGT, aunque el efecto de la norma sancionadora suponga una multa superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, no contraría ni la normativa europea del IVA -incluidos los principios de neutralidad y proporcionalidad- ni los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria. A juicio del TS, habiendo concurrido la voluntad del sujeto pasivo en el incumplimiento de los requisitos exigidos por el legislador para acogerse a la regularización espontánea del artículo 27.4 LGT, no se aprecia desproporción en la sanción⁵¹. En el caso examinado, entiende el TS que “es evidente que la mercantil bien pudo haber evitado la sanción, con tal de no forzar la interpretación del régimen de los recargos y sus requisitos, bien declarando el IVA repercutido de forma tempestiva, en cada uno de los trimestres; bien sometién dose voluntariamente al régimen de los recargos, excluyentes de la sanción y de los intereses de demora; lo que podría haber

⁴⁹ Esta fue la cuestión casacional admitida por el TS que ha dado lugar a las SSTS de 13 y 26 de octubre de 2021, rec. 3691/2020 y 4746/2020, 29 de junio de 2022, rec. 3617/2020 y de 31 de octubre de 2022, rec. 5208/2021.

⁵⁰ Vid., Autos de 3 de febrero de 2015 (cuestión 4430/2014) y de 23 de junio de 2015 (cuestión 5580/2014).

⁵¹ Vid., SSTS de 13 de octubre de 2021 (rec. 3691/2020), de 26 de octubre de 2021 (rec. 4746/2020), de 29 de junio de 2022 (rec. 3617/2020) y 31 de octubre de 2022, rec. 5208/2021.

hecho separando conceptualmente los cuatro trimestres del IVA, de manera clara y precisa, no entorpecedora”⁵². También el TJUE había utilizado como parámetros para medir la posible desproporción, el plazo en el que se rectifica la irregularidad, la gravedad de la misma y la posible existencia de un fraude o una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo. Se advierte, además, que con ocasión de este examen, el TS ha invocado la necesaria cautela y prudencia que deben desplegar los órganos jurisdiccionales para inaplicar una norma nacional por considerarla contraria al derecho europeo, máxime en una cuestión “tan compleja y polifacética” como es el principio de proporcionalidad.

VI. OTROS SUPUESTOS DE SANCIONES *DES PROPORCIONADAS*

6.1. La sanción del 10 por 100 relativa a la infracción por no consignar en la autoliquidación del IVA las cuotas soportadas (artículo 170. Dos.4º LIVA)

Con relación a la infracción prevista en el artículo 170.dos.5º LIVA, referida a la falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones liquidaciones de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, sancionadas con una multa pecuniaria proporcional (pero fija) del 10 por 100 de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, el TS ha señalado que (1) “El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado (...) no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad (que, además, está presente en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, art. 49.3: “3. *La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción*”); (2) Que, en aplicación (en particular, de la sentencia Farkas, C-564/2015, la sanción fija del 10 por 100, impuesta por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, esto es, sin perjuicio económico para la Administración y ajena a toda idea de fraude fiscal “no asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones “no puede ir más allá de lo estrictamente necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, y aquí se va más allá porque se impone al margen de la idea de proteger la recaudación o de prevenir el fraude”; (3) Que la desproporción de la sanción respecto al hecho cometido se pone de relieve si se la compara con la sanción por la infracción formal del artículo 198 LGT -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA-, en tanto

⁵² Vid., STS de 13 de octubre de 2021 (rec. 3691/2020), consideraciones reiteradas en sentencias posteriores.

que dicho precepto sanciona las infracciones formales por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, siendo la leve sancionada con una multa pecuniaria fija de 200 euros, frente a la sanción prevista en el artículo 171 LIVA que consiste en un porcentaje de una “cuota ideal” en función del volumen de la operación afectada sin impacto recaudatorio, arrojando cuantías desproporcionadas (4) Que, por razón del principio de primacía, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional de suerte que este puede quedar inaplicable, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado y (5) Que tampoco procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad porque ha sido el propio Tribunal Constitucional quien, en el ámbito de un proceso en que el órgano de resolución tuviera la alternativa de plantear cuestión prejudicial y, a aun tiempo, cuestión de inconstitucionalidad, debe prevalecer la primera iniciativa o reenvío ya que solo despejada esa primera incógnita en un sentido negativo -que no hay contravención, sería accesible la cuestión de inconstitucionalidad pues solo en tal caso estaríamos, en un sentido propio, ante una norma legal aplicable al caso. Y si, por el contrario, el juicio de acomodo al ordenamiento de la UE es de orden inverso al anterior, esto es, demostrativo de la contravención, la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera este ordenamiento haría totalmente inviable -o innecesario, si se prefiere- el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso⁵³.

6.2. Sanciones relativas a la baja en registros del IVA

La STJUE de 3 de abril de 2025, asunto C-164/24, al tiempo de examinar la proporcionalidad de una sanción tributaria búlgara asociada al incumplimiento de obligaciones en materia de IVA, ha señalado que si bien, al determinar las sanciones, los Estados miembros están obligados a respetar el principio de efectividad, que exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión, la baja en el registro del IVA prevista por la normativa nacional respecto de los sujetos pasivos que incumplan sus obligaciones en materia de dicho impuesto, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas, no puede considerarse una sanción que respete los principios de proporcionalidad, neutralidad fiscal y el de buena administración y efectividad. Una normativa que permite a las autoridades tributarias dar de baja a un sujeto pasivo en el registro del IVA sin imponer a dichas

⁵³ Vid., SSTs 1093/2023, de 25 de julio, 1103/2023, de 26 de julio y 5364/2024, de 31 de octubre. La Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2024 ha acogido ya esta jurisprudencia considerando que “la imposición de una sanción del 10% sobre la cuota no consignada, sin considerar la inexistencia de perjuicio económico y sin evaluar el contexto del caso concreto, puede resultar desproporcionada y, por tanto, contraria al principio de proporcionalidad que rige en el Derecho de la Unión Europea”.

autoridades la obligación de examinar de manera exhaustiva la conducta de ese sujeto pasivo para apreciar si existe un riesgo para la recaudación tributaria y una probabilidad de fraude del IVA va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto. Sin un examen exhaustivo de la conducta del sujeto pasivo de que se trate, es imposible conocer con certeza la naturaleza y el alcance del eventual fraude fiscal cometido por este y, por consiguiente, evaluar si la baja de dicho sujeto pasivo en el registro del IVA constituye una sanción adecuada para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto.

VII. CONSIDERACIONES FINALES

1. El principio de proporcionalidad, si bien no tiene rango constitucional en nuestro país, cabe inferirlo sin especial esfuerzo de varios mandatos constitucionales, desde el valor de la justicia que invoca el artículo 1.1 CE, hasta el que impone a las Administraciones públicas servir “con objetividad los intereses generales”, el propio contenido de los derechos fundamentales que no toleran la injerencia administrativa desproporcionada, el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o la protección de la dignidad de la persona y de su intimidad o, en el ámbito sancionador, el principio de legalidad sancionadora (artículo 25.1 CE). Como ha señalado el Tribunal Constitucional la proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda realizarse de forma aislada respecto de otros principios constitucionales, sino que opera como un principio de interpretación que permite enjuiciar posibles vulneraciones del texto constitucional. Ahora bien, aunque no tiene expreso rango constitucional, sí tiene título de derecho fundamental incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1^a del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDFH) y así se proclama en el artículo 49 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales al señalar que “la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción”.

2. En el contexto actual de una potestad sancionadora tributaria tan expansiva se advierte que la Administración, en su papel de prelegislador tributario, al amparo de un mal entendimiento del principio de seguridad jurídica y de reducción de la discrecionalidad administrativa, intenta limitar el juego del principio de proporcionalidad en materia sancionadora acotando al máximo la sanción aplicable y cuantificándola con porcentajes fijos y proporcionales referenciados en muchos casos a circunstancias exógenas a la conducta infractora y con escaso margen para ponderar otras circunstancias concurrentes. A diferencia de la regulación administrativa común, la LGT ha omitido cualquier determinación del alcance del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario, que se limita a invocar genéricamente en el artículo 178 LGT.

3. Como en tantos otros “matices” de la potestad sancionadora tributaria, está siendo labor de los Tribunales (en particular del TS y del TJUE) la fijación de los parámetros a considerar para medir la proporcionalidad de una sanción tributaria, ya sea a nivel de tipificación en las normas, ya sea en la aplicación al caso particular que haga la Administración tributaria. Y ello a pesar de que, como ha señalado el TS, el tradicional margen de maniobra de que disponían los Tribunales para controlar el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria y asegurar el respeto del principio de proporcionalidad “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. 4289/2009), en la medida en que la LGT ha establecido para la conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, no ha dejado margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar”⁵⁴.

4. La Administración tributaria intenta *impedir o limitar* esta revisión jurisdiccional de las sanciones tributarias ampliando su oferta de reducciones en materia sancionadora o bien incentivando la regularización espontánea del cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante recargos y/o intereses. Al respecto, sin embargo, a nuestro juicio, debe advertirse del efecto pernicioso que las reducciones por asunción de la responsabilidad o por pronto pago provocan en el principio de proporcionalidad. Ciertamente, es evidente (1) el peligro de que la propia reducción de la sanción conduzca a aumentar desproporcionadamente la fijación de la sanción para disuadir al obligado tributario a ejercer su derecho a la defensa; (2) el riesgo de que la diferencia entre la sanción determinada inicialmente y la sanción reducida sea tan grande que haga irrazonable la impugnación por la magnitud del riesgo que comporta e, incluso, (3) el hecho de que la rebaja de la sanción opere al margen de la cuantía perjudicando, con ello, el propio interés público en tanto que las mayores sanciones tributarias serían las más beneficiadas (desproporcionadamente) por las reducciones. Todo ello son factores que contrarían el principio de proporcionalidad.

5. Dada la relevancia, primacía y efectividad del derecho europeo en términos generales y, en particular, con relación a la interpretación del principio de proporcionalidad en el ámbito de los tributos armonizados, el TS ha reconocido la potestad anulatoria de los Tribunales de Justicia para valorar la proporcionalidad con base a la jurisprudencia del TJUE esto es, para inaplicar una norma sancionadora nacional sin el previo planteamiento de una cuestión prejudicial señalando expresamente que “por razón del principio de primacía, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar éste inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado”. Habiendo señalado, además, que tampoco es necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, bien cuando el tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la

⁵⁴ Vid., STS de 9 de marzo de 2015, rec. 3517/2013, doctrina reiterada en otras posteriores.

Constitución, bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina del TJUE (Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, *Consorzio Italian Management*, inspirada en *Cilfit* y otros, asunto C-283/81-) que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado⁵⁵. Ahora bien, también ha señalado “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 integrado 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”. De ahí que “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 el 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 con la misma importancia”⁵⁶.

6.La revisión jurisprudencial de sanciones relativas a la infracción de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero (D.A.18ª LGT), a la infracción por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a la actividad de la Administración (art. 203.5 LGT) y con relación a la regularización del IVA sin requerimiento en un periodo posterior (art. 191.6 LGT), por mor de los pronunciamientos del TJUE, del TC y del TS permiten identificar algunos parámetros del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario. Y de esta doctrina jurisprudencial se infiere la necesidad de analizar las circunstancias fácticas concurrentes de cada caso en particular (perfil del obligado tributario, conducta y actitud, plazo y contexto procedimental en el que se comete la infracción), ponderando en particular, la *naturaleza y la gravedad de la infracción* que se penaliza, el *método para la determinación de la cuantía de la sanción*, que no puede ser rígido ni fijo sino “abierto” a los

⁵⁵ Vid., SSTs 1093/2023, de 25 de julio, 1103/2023, de 26 de julio y 5364/2024, de 31 de octubre

⁵⁶ Vid., STS de 13 de octubre de 2021, rec. 3691/2020, consideraciones reiteradas en las sentencias posteriores de 29 de junio de 2022, rec. 3617/2020 y 31 de octubre de 2022, rec. 5208/2021.

efectos de poder tomar en consideración en conjunto la infracción cometida y *la sanción impuesta* sin que resulten admisibles presunciones desorbitadas o injustificadas de actuaciones fraudulentas en la conducta del sujeto infractor. En este contexto, además, la revisión jurisdiccional de las sanciones tributarias habilita la anulación de las mismas, aún dejando inaplicable un precepto legal sin haberse cuestionado su constitucionalidad ni su adecuación al derecho europeo, cuando es manifiesta y notoria la vulneración del principio de proporcionalidad, esto es, la falta de adecuación entre la sanción y la gravedad de la infracción cometida. En definitiva, la “severidad de la norma abstracta” puede y debe modularse en presencia de conductas en las que se advierta una menor gravedad o una más leve reprochabilidad.