

Una luz en la oscuridad para los contribuyentes: ¿se acerca el fin del automatismo en la imposición de sanciones tributarias?



Elisa Murillo Yubero. Asociada Senior del área de Derecho Fiscal de BROSETA.



Éste es un debate que viene de lejos, tema frecuente de conflicto entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Recordemos que para que proceda la imposición de una sanción tributaria han de concurrir, de forma necesaria, el elemento objetivo, que exige la existencia de una tipificación de las acciones u omisiones que son objeto de infracción y el elemento subjetivo, no menos importante, que exige la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente.

La falta de apreciación de elemento subjetivo es motivo común de recursos contra los acuerdos sancionadores y es que parece que, para la Administración Tributaria, toda liquidación, de forma sistemática, da lugar a apertura de procedimiento sancionador, encontrándonos en un gran número de ocasiones con sanciones que son muy superiores a la cuota derivada de la liquidación practicada.

En relación con este tema se pronuncia el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias de 25 y 26 de julio de 2023, recursos de casación 5234/2021 y 8620/2021, concluyendo que en la imposición de sanciones debe respetarse el principio de proporcionalidad de acuerdo con el Derecho de la Unión Europea. En ambos casos analizados por el Tribunal Supremo, los contribuyentes no habían incluido en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) las bases imponibles y sus cuotas repercutidas y soportadas derivadas de operaciones a las que les era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo en el IVA.

Para centrar la cuestión, debemos recordar que, con carácter general, en el IVA es sujeto pasivo el contribuyente que realiza la operación, sin embargo, en determinados supuestos previstos en la Ley de IVA, se produce la inversión del sujeto pasivo, de modo que pasa a serlo el destinatario de la operación, que estará

obligado a "autorrepercutirse" el impuesto, incluyendo en su autoliquidación del periodo tanto las cuotas de IVA devengadas en la operación como las deducibles. El hecho de que un contribuyente no incluya estas operaciones en su autoliquidación constituye infracción del artículo 170. Dos 4º de la Ley de IVA, lo que supone la imposición de una sanción proporcional al porcentaje fijo del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones omitidas en la declaración.

¿Y cuál es resultado de la imposición de esta sanción? Que nos encontramos ante sanciones con importes que pueden llegar a ser muy elevados, a pesar de que derivan de un incumplimiento meramente formal y de que, en los casos en los que el contribuyente tiene derecho a la deducción plena del IVA, no implican un perjuicio económico para la Hacienda Pública, puesto que no se altera el resultado de la autoliquidación.

Y en esta situación es en la que se encontraron los contribuyentes de los citados casos analizados recientemente por el Alto Tribunal en las mencionadas sentencias, que derivan de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional (12 de mayo de 2021, Rec. Nº 206/2020) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (21 de septiembre de 2021, Rec. Nº 538/2020) y que ya concluían que la sanción debía ser anulada, en base a la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (TJUE). El Abogado del Estado había recurrido en casación estas sentencias, admitiéndose a trámite con el objeto de determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por no consignar en la autoliquidación de IVA las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171. Uno. 4º de la Ley del IVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de

modular la sanción por falta de perjuicio económico y, todo ello, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad de dicho precepto.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha concluido que un órgano jurisdiccional sí puede anular una sanción, permitiendo inaplicar la norma española que la determina, siempre que se aprecie en ésta una vulneración de los principios rectores que establece el Derecho de la UE, en particular el de proporcionalidad, tal y como ocurre en la infracción analizada, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin poder modular la sanción por la inexistencia de perjuicio económico y siendo ajena a cualquier indicio de fraude fiscal.

Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear cuestión prejudicial si lo estima necesario para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en los que el reenvío resulte innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, en concreto en las sentencias del 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna C-935/19), en las que se

dan pautas suficientes para apreciar que la sanción objeto de análisis es disconforme con el principio de proporcionalidad. Igualmente, concluye que tampoco es necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad.

En definitiva, estas sentencias de nuestro Alto Tribunal vuelven a recalcar la importancia del principio de proporcionalidad en el régimen sancionador y la exigencia de que la normativa española, también en materia sancionadora, debe adecuarse al Derecho de la UE y a sus principios rectores y, por tanto, parecen acercarnos un poco más al final de las sanciones automatizadas impuestas por la Administración Tributaria a los contribuyentes.

En cualquier caso, sería conveniente revisar los acuerdos sancionadores que no sean firmes, por si fuera aplicable esta jurisprudencia en materia de sanciones del artículo 171. Uno 4ª de la Ley de IVA en los supuestos de falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas de IVA autorrepercutidas u otros acuerdos sancionadores que, sin derivar de la misma infracción, puedan vulnerar el principio de proporcionalidad en los términos dictados por el Alto Tribunal.

