



Manuel Lamela Fernández
Socio-director de Accountax Madrid

El principio de proporcionalidad en las sanciones y el automatismo sancionador en las normas tributarias

No es infrecuente que la Agencia Tributaria imponga multas a los contribuyentes por incumplimiento de obligaciones formales, aunque de tales incumplimientos ni se derive fraude, ni tampoco perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Estas sanciones, con una evidente cobertura legal, suelen establecer su cuantía en un porcentaje fijo y su aplicación se convierte en prácticamente automática, sin referencia a ningún otro criterio de graduación como puede ser la apreciación de un posible dolo o un perjuicio real cuantificable al fisco.

Esta situación de automatismo en la imposición de la sanción lleva, en no pocos supuestos, a que no se contemple en modo alguno ningún elemento o criterio que permita modular la proporcionalidad de esta sanción en relación con el tipo de infracción y la gravedad o trascendencia de la misma.

La cuestión es, si estando contemplada la sanción en una norma con rango de Ley, puede un Tribunal anular una sanción impuesta en base a la desproporcionalidad de la misma o debería plantearse una posible inconstitucionalidad del precepto que la contempla.

Pues bien, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado al respecto en dos ocasiones, en el año 2023, en favor de su anulación por aplicación directa de la doctrina del TJUE sobre la proporcionalidad de las sanciones fiscales.

La doctrina del Tribunal Europeo no puede ser mas clara a este respecto y se deriva de la aplicación e interpretación del art. 5.4 del Tratado de la UE: "las penalizaciones impuestas por incumplimientos fiscales deben ser adecuadas y necesarias para garantizar la correcta recaudación de impuestos y prevenir el fraude fiscal, sin ir más allá de lo estrictamente indispensable", añadiendo, además, que "la intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción".

Los requerimientos jurisprudenciales del TJUE sobre el juicio de proporcionalidad son racionales y sólidos y en síntesis son:



-- Una sanción no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.

-- Debe evaluarse individualmente la conducta del contribuyente antes de imponer la sanción (no automatismo).

-- Debe evaluarse la ausencia de perjuicio económico o fraude.

- Puede y debe ser controlado por los tribunales nacionales y, en caso de duda, cabe cuestión prejudicial al TJUE. · Es procedente declarar inaplicable la ley nacional si su aplicación no respeta el principio de proporcionalidad acorde con la norma de la UE y la doctrina del TJUE. Por su parte, las sentencias del TJUE dictadas en asuntos como el Farkas (2017), Grupa Warzywna (2021) han ido sentando las anteriores bases interpretativas de las que luego se ha hecho eco nuestro Tribunal Supremo en Sentencias como las del 25 y 26 de julio de 2023 y la de 31 de octubre de 2024, sosteniendo que las sanciones tributarias deben de ser apropiadas, necesarias y equilibradas en relación con la gravedad de la infracción, especialmente en materia del IVA, (arts. 179 y 171 LIVA) .



■
Parece razonable que el legislador se tome en serio la proporcionalidad, para promover una reforma normativa
■

Una cuestión prejudicial al TJUE o una cuestión de inconstitucionalidad, no sería preceptiva en este caso en base a la doctrina europea del “acto claro” o “acto aclarado”, que se fundamenta en que la cuestión ya ha sido aclarada antes por el TJUE en sentencias anteriores y con ello se faculta al tribunal nacional a aplicarla directamente sin necesidad de ningún acto o consulta previa. Detrás de la que es, en ocasiones, abusiva aplicación del derecho sancionador tributario, hay también otras cuestiones, no menores, a valorar por el contribuyente para la defensa de sus derechos.

En concreto, no debemos olvidar que también nuestra Constitución de 1978, en su art. 25.1, reconoce el principio de proporcionalidad. Ello nos podría llevar a pensar, como antes apuntábamos, que la vía de impugnación podría interesar una cuestión de inconstitucionalidad, pero lo cierto es que la doctrina de nuestro Tribunal Supremo es clara en reconocer que cuando una norma española es contraria al derecho de la UE, el principio de primacía del Derecho comunitario lleva a hacer innecesaria e inviable la cuestión de inconstitucionalidad procediendo la aplicación directa del Derecho comunitario y de la doctrina del TJUE.

Pues bien, el pasado 4 de junio, el Tribunal Supremo ha decidido admitir a trámite un nuevo recurso de un contribuyente en el que se cuestiona nuevamente si un juez, sin plantear una cuestión de inconstitucionalidad, puede anular una multa fijada por Ley, si considera que ella es desproporcionada. Es decir, si el “automatismo” de la sanción establecido por ley puede ser cuestionado de manera directa por un juez, a instancia de parte, cuando el resultado de su aplicación es la “desproporcionalidad” contraria a los principios del Derecho de la UE.

Sin duda será interesante ver si su doctrina favorable se consolida y con ello se afianza el derecho del contribuyente a impugnar este “automatismo” sancionador contemplado en muchos preceptos de la legislación fiscal.

En definitiva, atendiendo a la situación de esta importante cuestión, es más que recomendable que los contribuyentes con sanciones en los que no haya fraude, ni perjuicio económico y en las que solo estemos ante incumplimientos formales sancionados, acudan a sus asesores legales antes de la firmeza de la sanción, con la finalidad de valorar su posible impugnación por falta de proporcionalidad. También, una vez más, parece razonable que el legislador se tome en serio cuestiones como esta, para promover una reforma normativa que adecúe estos preceptos sancionadores a los principios de la UE y del TJUE, evitando así un mayor crecimiento de la ya abrumadora litigiosidad fiscal.