

**LA EXIGENCIA JURISPRUDENCIAL DE RESPETO AL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD DE LA UE POR EL DERECHO TRIBUTARIO
NACIONAL**

**THE JURISPRUDENTIAL REQUIREMENT OF RESPECT FOR THE EU
PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY BY NATIONAL TAX LAW**

Autora: Eva M.^a Gil Cruz

Filiación: Profesora Facultad de Derecho -ICADE- Universidad Pontificia Comillas

Correo electrónico: evagilcruz@comillas.edu

Código ORCID: 0000-0001-5389-8502

Investigador: N-4303-2015

Resumen: Mediante el presente trabajo se busca analizar dos cuestiones de gran trascendencia jurídica sobre una materia recurrente. La primera de ellas referida a una cuestión de fondo consistente en la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho sancionador tributario cuando la sanción se cuantifica mediante un porcentaje fijo de la cuota dejada de ingresar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de indicios de fraude ni de perjuicio económico para el Tesoro Público. La segunda, de tipo procedimental, versa sobre el principio de primacía directa del Derecho de la UE, ante la inexistencia objetiva, clara y concluyente de duda alguna sobre su aplicación.

Palabras clave: proporcionalidad, sanción, diligencia, interpretación, perjuicio económico

Abstract: This paper seeks to analyse two issues of great legal significance on a recurring issue. The first of these concerns a question of substance consisting in the application of the principle of proportionality in the tax sanction law when the sanction is quantified by a fixed percentage of the quota left behind without the possibility of weighing the no evidence of fraud or economic damage to the Treasury. The second, of a procedural

nature, concerns the principle of direct primacy of EU law, given the absence of any objective, clear and conclusive doubt regarding application.

Key words: proportionality, sanction, diligence, interpretation, economic loss

SUMARIO:

1. Consideraciones previas
2. Complementariedad entre los principios de legalidad y proporcionalidad en el régimen sancionador
3. Criterios modulares de la sanción
 - 3.1. Perjuicio económico e intención defraudatoria
 - 3.2. Diligencia necesaria del contribuyente
4. Paradigma de proporcionalidad
5. Valoración de la aplicación normativa cuando es contraria al Derecho de la UE
 - 5.1. Del juicio de oportunidad a la falta de margen apreciativo
 - 5.2. Cuestión de inconstitucionalidad o prejudicial: doctrina del acto claro
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Consideraciones previas

Desde que la jurisprudencia del TJUE reconoció el principio de proporcionalidad como inspirador del ordenamiento jurídico de la UE, y le otorgó el contenido y tratamiento del constitucionalismo alemán Sánchez Huete y Pérez Tena (2021), la adopción de medidas contenidas en las normas sancionatorias han de ser "*apropiadas y necesarias para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la normativa de que se trate, quedando claro que, cuando deba elegirse entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a la menos gravosa, y que las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos.*"¹

En particular, en el ámbito tributario el control de proporcionalidad exige "*analizar si las disposiciones...son necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que persiguen y si afectan lo menos posible a los objetivos y principios*" del Derecho de la UE.²

El referido principio se encuentra recogido en el artículo 5 del TUE y en otros preceptos relacionados como el artículo 13 del mismo cuerpo legal y los artículos 69, 276 y 296 del TFUE. Siendo el art. 5.4 del TUE el que lo defina como un atributo de la acción de las instituciones de la Unión cuando no exceden de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados (Sánchez Huete y Pérez Tena 2021).

Pese a ello, actualmente, ha resurgido el debate sobre los principios de proporcionalidad y legalidad³ en la esfera del derecho sancionador tributario a raíz de los pronunciamientos de la Sala de lo contencioso-administrativo del TS de 25⁴ y 26⁵ de julio de 2023 respecto al establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones, así como la relación

¹ STJCE de 11 julio de 1989, C-265/198, (ECLI: ECLI:EU:C:1989:306).

² STJCE de 19 de septiembre de 2000, C-177/99 (ECLI:EU:C:2000:470).

³ Principio de legalidad (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) que se constituye como el principio por excelencia de la potestad sancionadora del Estado. Es el artículo 25 de la CE el que lo tipifica, y podría enunciarse en el ámbito administrativo como el principio por el que nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento. En el precepto referido se establece una de las diferencias materiales entre la jurisdicción penal y el derecho administrativo sancionador cuando impide a la Administración imponer sanciones privativas de libertad. Aranzadi Instituciones (2022)

⁴ Recurso 5234/2021 (ECLI:ECLI:ES:TS:2023:3586).

⁵ Recurso 8620/2021 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

existente entre el Derecho de la UE y los ordenamientos internos de los Estados miembros.

Los hechos del litigio se asientan en la infracción consistente en no consignar en la autoliquidación de IVA la cuota correspondiente a una operación inmobiliaria sujeta y no exenta, al haber renunciado el transmitente a la exención en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, dando lugar a un supuesto de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno.2º e) de la LIVA y que el contribuyente no hubo declarado (resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros), sin perjuicio de que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

La cuestión casacional se circunscribió a que el TS determinase, por un lado, si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª de la LIVA.

La misma consiste, en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente, las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad toda vez que el artículo 171.Uno.4º de la LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo, en concreto el 10 por ciento de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción y ello, sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Por otro lado, el TS debe identificar e interpretar los artículos 170.Dos.4º y 171.Uno.4º de la LIVA, así como el artículo 35 de la LOTC.

El Abogado del Estado alegó que no cabía discusión alguna ni sobre el elemento objetivo ni sobre el subjetivo de la sanción.

Ninguno de los artículos referidos exige que exista perjuicio económico para poder aplicar la sanción. La infracción del artículo 170. Dos 4º LIVA es una infracción de naturaleza formal que consiste en la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

Tampoco existe duda sobre la concurrencia del elemento subjetivo del injusto, es decir, sobre la culpabilidad del infractor, que las sentencias dan por existente en todo caso.

Por tanto, al cumplirse los dos elementos objetivo y subjetivo para poder sancionar y al ser la conducta realizada la descrita en el tipo objetivo del artículo 170. Dos. 4ª de la LIVA, su consecuencia sancionadora la del artículo 171. 4º LIVA, el órgano jurisdiccional no puede unilateralmente inaplicar un artículo de la ley porque, en su opinión, en un caso concreto la sanción resultante es desproporcionada, ya que con ello hace quebrar la separación de poderes del Estado al invadir las competencias del poder legislativo y conculcar el orden constitucional.

En principio, y ante tal situación, se plantea si se debería presentar una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC para que sea éste, como guardián de la CE y del sistema de fuentes legales establecido en la misma, el que declare si dicho artículo es inconstitucional.

No corresponde al órgano judicial calificar una sanción prevista en una norma legal como desproporcionada y anularla, sino que corresponde al legislador, previa ponderación⁶ de los bienes jurídicamente protegidos, fijar la cuantía de esa sanción. Todo ello sin perjuicio de plantear, al margen de una cuestión prejudicial ante el TJUE, en todo caso, la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

La proporcionalidad no es considerada un derecho autónomo incluido en el artículo 25 de la CE, por lo que para anular una norma por desproporcionada se requería el presupuesto exigido por la doctrina constitucional de "*patente derroche inútil de coacción*."⁷

En cambio, la jurisprudencia del TJUE viene considerando la proporcionalidad de las sanciones tributarias desde la perspectiva de la manifestación de motivos absolutos de interés general al ser reconocida la misma como un derecho fundamental autónomo del artículo 49.3 del CDFUE (Sánchez Huete y Pérez Tena (2021)).

⁶ Para autores como BARNES no es factible identificar proporcionalidad y ponderación. Así, mientras que la ponderación implica un género más vasto que engloba y admite distintas perspectivas y juicios, la proporcionalidad es una modalidad basada en una sensata relación entre costes y beneficios, y "*encarna una idea elemental de justicia material*." BARNES VÁZQUEZ (1998)

⁷ STC 74/2002, de 14 de junio (ECLI: ES:TC:2022:74)

Por su parte, la oposición al recurso de casación alega la anulación de la sanción impuesta por el órgano judicial en virtud del artículo 171.Uno.4ª LIVA. Considera que la aplicación de dicho precepto en el caso enjuiciado vulnera el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la UE, el cual ha sido interpretado para casos sustancialmente idénticos por el TJUE.

Con todo, ambas sentencias generan consecuencias de gran interés jurídico que trasciende los supuestos de hecho planteados, al poner de manifiesto la desigual aplicación en la actualidad del principio de proporcionalidad en el ordenamiento de la UE y en el ordenamiento nacional, así como, la distinta perspectiva con la que se aborda el principio en la doctrina del TJUE y en la del TC.

Pues bien, partiendo de la existencia de una sanción elevada por incumplimiento de una obligación formal de declarar la cuota a repercutir en una autoliquidación con derecho a deducibilidad sin perjuicio económico, analizaremos la vulneración del principio de proporcionalidad ante la imposición de una multa de cuantía fija y la necesaria viabilidad de modulación entre la conducta tipificada en la norma jurídica con rango de ley y el reproche legal previsto según las singularidades del supuesto, cuando no se produce falta de ingresos al erario público ni existe ánimo defraudatorio alguno.

Es reiterada la jurisprudencia que afirma que todos los instrumentos que vinculan al incumplimiento de la normativa la imposición de una sanción automática han de reputarse contrarios a Derecho.

Los Estados miembros, al elegir las sanciones, están obligados a respetar junto con el principio de proporcionalidad, el de efectividad, el cual 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.⁸

La disposición objetiva del régimen sancionador en el ordenamiento jurídico español conlleva la falta de valoración de las circunstancias concurrentes, y por tanto, la percepción de la vulneración del principio de proporcionalidad por el órgano encargado

⁸ STJUE de 17 de mayo de 2023, Cezam, C-418/22 (ECLI: EU:C:2023:418)

de aplicar la sanción, nos conduce a dar respuesta sobre la cuestión procedimental basada en la necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad con carácter previo a la inaplicación del precepto que contempla la sanción recurrida.

En este contexto analizaremos si solo resulta posible desatender lo preceptuado en la ley cuando es declarada inconstitucional, o si por el contrario, es posible que el juez o tribunal nacional, basándose en la teoría del acto claro o aclarado, inaplique de manera directa la norma por ser contraria al Derecho de la UE.

No solo se trata de un mero problema de definición legal, sino de aplicación, tal y como se deriva de la doctrina del TJUE al abordar cuestiones similares en varias de sus sentencias, como tendremos ocasión de considerar.

Se trata, en definitiva, de establecer la vía de adecuación de la norma nacional a uno de los principios rectores de la UE como es el de proporcionalidad, con el fin de evitar que la norma sancionadora vaya más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

2.Prevalencia de los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad

La cuestión de fondo de la que se parte viene referida a aquellos supuestos en los que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete para modular la sanción.

Ante ello, cabe plantearnos si es posible que la proporcionalidad solo la establezca o permita valorar la voluntad legislativa.

El legislador, dentro de los límites constitucionales, tipifica en las leyes aquellas conductas que han de ser reprochadas por el ordenamiento jurídico con un amplio margen de discrecionalidad dependiendo del bien jurídico que considera debe ser especialmente protegido.⁹

⁹ Valga por todas la STC 133/1987, de 21 de julio (ECLI:ES:TC:1987:133)

Con ello, además de un efecto correctivo, también busca atender a otros fines legítimos como la prevención de determinadas conductas.

El artículo 178 de la LGT establece que la potestad sancionadora de carácter tributario se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades establecidas en la propia LGT y sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes propias de cada tributo.

En concreto, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, lo cuales constituyen una garantía fundamental para los obligados tributarios.

Asimismo, resultará de aplicación con carácter general el principio de irretroactividad de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de la LGT.

De entre ellos, los principios sustantivos de legalidad y proporcionalidad se constituyen en rectores del régimen jurídico sancionador.

El primero de ellos se manifiesta en una doble vertiente. En sentido absoluto, ante la necesidad de tipificación legal de las conductas ilícitas y sus correspondientes correcciones legales. En su dimensión formal, se refiere a la necesidad de que las normas reguladoras de las sanciones tributarias tengan rango de ley.

En base a ambas cauciones, el legislador establece que el principio de legalidad se legitima observando los principios de tipicidad y reserva de ley.

En este sentido, mientras que el artículo 8 de la LGT, al regular la reserva de ley tributaria, establece en su letra g) que “*Se regularán en todo caso por ley: (...) g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias*”, la doctrina constitucional¹⁰ incorporó, al derecho fundamental de presunción de inocencia del artículo 25.1 de la CE, la regla *nullum crimen nulla poena sine lege*, extendiéndola al ordenamiento sancionador administrativo.

¹⁰ Véase entre otras la STC 52/2003, de 17 de marzo (ECLI:ES:TC:2003:52) o la STC 161/2003, de 15 de septiembre (ECLI:ES:TC:2003:161).

Ello refleja, la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica¹¹ en un ámbito limitativo de la libertad individual como el penal y el sancionador. De ahí, la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, así como, el necesario rango de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones. A este respecto, el TC¹² que el término “legislación vigente” contenido en dicho artículo 25.1 CE es expresivo de la reserva de ley en materia sancionadora.

Precepto constitucional que demanda la cobertura necesaria de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal teniendo presente el carácter excepcional que presentan los poderes sancionatorios en manos de los órganos administrativos.

No obstante, en el contexto de las infracciones y sanciones administrativas el alcance de la reserva de ley no puede ser tan estricto como lo es por referencia a los tipos y sanciones penales, y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad como declaró la doctrina constitucional.¹³

La eficacia de la reserva de ley en el ámbito sancionador tiene por tanto una eficacia relativa o limitada, no excluyente del ámbito reglamentario siempre y cuando tales remisiones no hagan posible una regulación independiente y claramente subordinada a una norma con rango legal.

El artículo 25.1 de la CE prohíbe en consecuencia, la remisión de la norma legal al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia ley.

Es por esto último, que el TC ha tenido que examinar tanto la extensión de los límites de clarificación y valoración establecidos por las normas tributarias y su aplicación, como

¹¹ Valga por todas la STC 113/2002, de 9 de mayo (ECLI:ES:TC:2002:113)

¹² Valga por todas la STC 61/1990, de 29 de marzo (ECLI:ES:TC:1990:61)

¹³ STC 42/1987, de 7 de abril (ECLI:ES:TC:1987:42)

determinar el grado de modulación por parte de la Administración y de los Tribunales de Justicia.

En esta línea, ha reconocido la necesidad de adaptabilidad de las disposiciones legales a los casos individuales mediante la potestad discrecional administrativa o judicial, que nunca arbitrariedad, confiriendo flexibilidad al principio de legalidad y alejándose del automatismo al imponer sanciones.

Consecuencia de ello, es que a pesar de la función limitadora del referido principio, los órganos encargados de interpretar y aplicar la normativa lo hagan dentro de unos márgenes legales, pero sin excluir la apreciación de las singularidades que caracterizan cada caso particular.

La determinación de la correcta y justa sanción depende de múltiples causas que el órgano ejecutor de la norma habrá de valorar al no poder quedar exhaustivamente tipificadas todas ellas en la disposición legal.

De ahí, que el principio de legalidad referido al contexto normativo de las sanciones deba completarse con el principio de proporcionalidad, el cual cuenta con dos planos diferenciados.

El referido al ejercicio de las competencias, en donde es preciso la adaptabilidad de la abstracción y generalidad de la conducta antijurídica a la gravedad de ésta sin que tal ejercicio correctivo pueda resultar excesivo para alcanzar los objetivos fijados. A su vez, el concerniente a los derechos, resultado de la jurisprudencia del TJUE, donde las actuaciones de las instituciones de la UE y de los Estados miembros no pueden limitar los derechos y libertades de los ciudadanos. (Barciela Pérez 2010:13).

Principio de proporcionalidad, que tal y como pone de relieve Nieto García (2012:514-515) deberá aplicarse “*en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora*” y que se respetará teniendo presente tanto la naturaleza y el grado de la responsabilidad que se

inflige como el método para la designación de su cuantía, pero siempre se ha de aplicar dentro de la demarcación legal fijada, a fin de respetar el principio de legalidad.¹⁴

En cambio, se vulnerará con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros instintivos dando lugar a la mecanicidad en la imposición de reproches legales por parte de los órganos administrativos con el único ánimo de incrementar las ratios recaudatorias y evitar el fraude fiscal.

Consecuencia de ello, es la necesaria y suficiente motivación en la imposición de una sanción reconocida nítidamente por parte de la jurisprudencia de los tribunales.

De lo contrario, se ocasiona la imposición instintiva de sanciones, lo que es incompatible con nuestro ordenamiento tributario al contravenir el principio de responsabilidad que rige la aplicación del Derecho administrativo sancionador.

Dicho requisito de motivación, que no puede identificarse con el principio de legalidad o tipicidad de infracciones y sanciones tributarias, no se cumple con la mera emisión de una declaración de voluntad del órgano de la que emana, sino que es necesario que tal declaración vaya precedida de una exposición de los argumentos que la fundamentan.

Este razonamiento expreso es el que permite al destinatario (en este caso al sancionado) conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva, de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa.

Con ello se cumple la garantía esencial para el sancionado en cuestión al poder conocer si la sanción impuesta es consecuencia de una correcta exégesis de la normativa aplicada en el seno de un procedimiento seguido con las adecuadas garantías.

Por el contrario, la ausencia de la motivación de los criterios de dosimetría sancionadora lesionaría el principio de proporcionalidad al representar el mismo un límite sustancial de la actividad administrativa y precisar de un proceso de valoración y de decisión en el que

¹⁴ STJUE de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17 (ECLI:EU:C:2019:374)

aparecen implicados la situación de hecho, el contenido de la potestad y la finalidad de esta.

De ahí, que deba existir la conveniente proporción “*entre la real entidad del hecho y su sanción, o un plus afflictivo*”¹⁵ con el fin de respetar el principio de proporcionalidad¹⁶ garante de todo procedimiento sancionador.

La modulación en la imposición de sanciones se ha venido configurando como sinónimo de verdadero control de la actividad discrecional de la Administración, permitiendo fijar la idoneidad, la necesidad y la llamada proporcionalidad de manera precisa en relación con aquellas decisiones restrictivas de los derechos e intereses legítimos de los particulares a través de un discurso argumentativo metódico.

A su vez, comporta en el Derecho administrativo sancionador, la necesidad y adecuación al fin perseguido.

En base a lo cual es preciso apreciar en primer lugar, si a la conducta del sujeto pasivo provoca o no un perjuicio económico al Tesoro Público, en segundo lugar, si hay algún indicio de fraude y, en tercer lugar y con carácter general, ponderar la sanción en función de las circunstancias particulares del supuesto concreto¹⁷ como a continuación vamos a examinar.

3. Criterios modulares de la sanción.

Ante la necesidad descrita *supra* de respetar no sólo el principio de legalidad, sino también el de proporcionalidad para conseguir la ansiada justicia tributaria en la esfera

¹⁵ STS 26 de mayo de 2003. Recurso de Casación núm. 7576/1999 (ECLI: ES:TS:2003:3557)

¹⁶ Mientras que el artículo 178.1 de la LGT sólo dedica una mención al principio de proporcionalidad, el artículo 29.3 de la LRJSP establece que “*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. 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.*”

¹⁷ STJUE Farkas de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19 (ECLI:EU:C:2017:302), Grupa Warzywna (ECLI:EU:C:2021:287)

sancionadora, resulta fundamental ahondar en primer lugar, en dos de los criterios analizados por las sentencias del TS de las que hemos partido para la elaboración de las presentes páginas; el perjuicio económico a la Hacienda Pública y la intención de cometer fraude de ley por el obligado tributario como pautas armonizadoras para la imposición de la sanción.

A continuación, nos centraremos, en atención al principio de responsabilidad en materia de infracciones del artículo 179 de la LGT, en el contenido y la extensión dentro de la esfera tributaria de la diligencia necesaria con la que debe actuar el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco y como puede influir la misma a la hora de ser sancionado.

3.1. Perjuicio económico e intención defraudatoria

El artículo 187.1 de la LGT establece como criterio de graduación de las sanciones, en su letra b), el «*perjuicio económico para la Hacienda Pública*», configurándose por el legislador como un elemento calificador de la responsabilidad sancionadora, esto es, como una circunstancia agravante.

Ese perjuicio económico no se mide en términos absolutos sino relativos, es decir, poniendo en relación la cantidad defraudada con el importe total que el contribuyente debió ingresar.

Naturalmente, el importe que se debió ingresar debe ser el que corresponde al impuesto respecto del cual se ha de calcular el daño. En caso contrario, la comparación se estaría efectuando entre cantidades heterogéneas.

El menoscabo económico, junto con su función de circunstancia agravante de la sanción, se constituye asimismo como eje vertebrador del sistema sancionador fiscal al configurar la naturaleza de la sanción y vincularla directamente con el bien jurídico protegido,¹⁸ como queda patente en la Exposición de Motivos de la LGT, a saber:

¹⁸ El bien jurídico protegido por el conjunto de las normas tributarias es el interés general, pero si lo concretamos en aquellas de carácter sancionatorio, el fin último se erige en salvaguardar la eficacia de la actuación administrativa en su vertiente recaudatoria al conectar de manera inevitable con la lucha contra

"[...] En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos".

De lo que se infiere no sólo la existencia de dos categorías de sanciones, aquellas que generan perjuicio económico y aquéllas que no lo causan, sino que el sustento de todo el sistema sancionador tributario no es otro que el principio de culpabilidad.

Una de las principales diferencias entre las infracciones formales y las materiales se asienta en que las primeras no originan un perjuicio patrimonial, mientras que, en las segundas existe un perjuicio real o potencial que permite valorar la sanción en atención al mismo (Sánchez Huete y Pérez Tena 2021).

El perjuicio económico ha de entenderse como un efectivo y real daño patrimonial culpablemente causado. Lo que significa que la agravación prevista por la disposición legal afecta a la responsabilidad. El art 179 de la LGT exige que en el menoscabo exista dolo o culpa, esto es, la intención o al menos negligencia proyectados sobre la provocación de un menoscabo mayor al erario.

Negligencia que no requiere un claro ánimo de defraudar, sino que bastará, por un lado, con un desdén en el cumplimiento de los deberes tributarios, y por otro, un cierto desprecio o quebranto de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

En todo caso, es la Administración la que debe demostrar la culpabilidad del obligado tributario, con argumentos sólidos y suficientes que configuren una adecuada motivación, (al constituir ésta un derecho esencial del ciudadano), así como con las pruebas que acrediten no sólo que los hechos son configuradores de una infracción del ordenamiento

el fraude fiscal, mandato recogido en la CE mediante el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos público en el marco de un sistema tributario justo basado en los principio de generalidad y solidaridad (artículo 31.1 de la CE)

jurídico, sino también, y principalmente, la intencionalidad de la conducta que se imputa al administrado.

En el caso particular de la falta de declaración en la autoliquidación del IVA, si no existe perjuicio económico o ventaja fiscal alguna, la conducta del obligado parece no responder a una conducta dolosa o culposa sino de mera negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al deber consignar las cantidades de las que el sujeto pasivo sea destinatario (artículo 170.Uno.4º LIVA)

La sanción consistente en una multa proporcional del 10 por 100 de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas (artículo 171.Uno.4º LIVA) debería poder adecuarse a la falta de menoscabo para el erario con el fin de cumplir con el principio de proporcionalidad.

La imposibilidad de modular la sanción en atención a la falta de incidencia en la recaudación impositiva no tiene lógica alguna.

La única finalidad que se podría atisbar con tal despropósito es entender que actúa como medida de corrección para evitar el fraude.

La imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos sin tener en cuenta el daño real y efectivamente provocado sólo se puede justificar por motivos de control y garantía recaudatoria.

En esta dirección lo ha venido entendiendo el TJUE al señalar de manera rotunda que la imposición de una sanción de porcentaje fijo cuando no existe un perjuicio económico para la Hacienda Pública ni indicios de fraude resulta desproporcionada, y por tanto contraria al Derecho de la UE.¹⁹

¹⁹ Véase al respecto las sentencias del TJUE de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15 (ECLI:EU:C:2017:302), Farkas de 15 de abril de 2021 al asunto C-935/19 (ECLI:EU:C:2021:302), Grupa Warzywna (ECLI:EU:C:2021:287). Con todo, en caso de no darse los dos requisitos de ausencia de perjuicio económico ni fraude de ley no existe una legislación armonizada en el ámbito sancionador europeo, por lo que habrán de ser los Estados miembros los que determinen las sanciones más convenientes, pero respetando en todo momento los principios inspiradores del ordenamiento jurídico, y en particular, el principio de proporcionalidad sin ánimo de incrementar simplemente los ingresos públicos.

En base a ello, la doctrina comunitaria hace hincapié en que las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Si bien, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la UE, están obligados a apreciar tanto la naturaleza y la gravedad de la infracción que se castiga con esa sanción como el procedimiento para la determinación de su cuantía.

Por los motivos expuestos, consideramos que una vez que los órganos administrativos han tenido en consideración tanto las circunstancias que han propiciado que el contribuyente incumpla sus deberes fiscales, así como el historial de este, si el resultado deriva de un ilícito en el que no se ha causado perjuicio económico, la Administración debería suavizar la aplicación de la sanción mediante atenuantes.

De igual forma que la reincidencia, la ocultación o la falsedad actúan como agravantes, la buena fe, la voluntariedad, la veracidad en la declaración de los elementos integrantes del supuesto de hecho deberían hacerlo como atenuantes ante una posible sanción.²⁰

Lo contrario está produciendo consecuencias injustas y desproporcionadas, en la imposición de sanciones administrativas.

El objetivo por alcanzar es conseguir una gobernanza fiscal asentada en la necesidad de una eficacia, eficiencia y transparencia real en las actuaciones administrativas que propicie procedimientos amistosos mediante acuerdos fiscales basados en el consenso y el servicio.

Resulta necesaria una Administración más dinámica y menos estática que no intervenga tanto sino mejor, mediante leyes que se constituyan sobre las bases de la justicia y de la

²⁰ El legislador en el artículo 203.6 de la LGT ha tipificado aquellas conductas significativas para la cuantificación de la sanción, entre las que cabe destacar la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias. (STC 74/2002, de 14 de junio. ECLI:ES:TC:2002:74)

razón al hacerse las mismas para los hombres y no los hombres para las leyes, tal como diría Locke.

3.2. Diligencia necesaria del contribuyente

Es indudable que el principio de proporcionalidad representa un punto de equilibrio y racionalidad imprescindibles en el procedimiento sancionador. Su cumplimiento pasa por tener en cuenta dos criterios: el de la naturaleza de los perjuicios causados y el de la intencionalidad en la conducta (inexistente cuando se trata de un mero error).²¹

Tras analizar el primero de ellos, pasaremos seguidamente a detenernos en la diligencia necesaria con la que debe actuar el obligado tributario para aportar si cabe una mayor clarificación conceptual, lo cual no es cuestión baladí, ya que del encuadre metódico en una u otra categoría (dolo, culpa, simple negligencia) se harán derivar consecuencias muy diferentes.

Para que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias tipificadas en la LGT, o en las leyes particulares de los tributos como la LIVA, ha de concurrir la culpabilidad del sujeto infractor, bien por la vía del dolo que implica consciencia y voluntariedad, bien por la vía de la culpa o negligencia que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o bien la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado antijurídico previsible.

La negligencia que por tanto constituye una forma o grado de la culpabilidad se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto.

Actúa culpablemente quien omite la diligencia necesaria. Por ello, concurre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible.

²¹ STS de 14 enero 2013. Recurso de Casación núm. 1040/2011 (ECLI:ES:TS:2013:123)

El motivo por el que la norma sanciona la culpa o imprudencia radica en evitar que se produzca una lesión del deber de cuidado y para que se actúe con la diligencia debida.

Así, la falta de esta diligencia será el desencadenante para que la Administración intervenga y reconduzca al ciudadano a sus deberes para con el erario.

En el supuesto de hecho del cual partimos, la realización de una operación inmobiliaria sujeta, pero exenta de IVA, y al ser de aplicación el régimen consistente en la inversión del sujeto pasivo (artículo 84.Uno.2º. e) de la LIVA), el contribuyente debió declararlo en su correspondiente autoliquidación y al no hacerlo, es indudablemente necesario, clarificar y especificar el concepto de “diligencia necesaria” (artículo 179.2.d) de la LGT).

En términos generales, se trata de un concepto jurídico indeterminado que ha de particularizarse teniendo presente una serie de circunstancias; como la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las circunstancias concurrentes, tanto del hecho como personales, sin caer en un subjetivismo exacerbado, sino tendiendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio.

Lo anterior, nos conduce a la valoración de la culpabilidad mediante la defensa o no de haber actuado con la diligencia necesaria, en el sentido de haber puesto el cuidado que es indispensable o hace falta para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De modo tal, que la diligencia necesaria no es aquella que, en todo caso, evite el resultado antijurídico.

Si así fuera, siempre que el desvalor del resultado se produce implicaría que, cuanto menos, el obligado no ha empleado la diligencia necesaria.²²

²² STSJ Cataluña de 8 de marzo de 2012. Recurso contencioso-administrativo núm. 1065/2008 (ECLI:ES:TSJCAT:2012:2117)

La conducta del obligado, ante la renuncia a la exención inmobiliaria del IVA y producirse la inversión del sujeto pasivo y no declararlo en su correspondiente autoliquidación, es perfectamente sancionable ya que, aunque no haya perjuicio económico ni ventaja fiscal, la correcta liquidación del tributo en este tipo de operaciones, sin perjuicio de su deducción, se justifica por motivos de control y garantía recaudatoria. Sin embargo, la cuestión de fondo no radica tanto en si procede o no la sanción, que es evidente que sí, sino en si la misma, en atención a los parámetros establecidos en la doctrina del TJUE, resulta o no desproporcionada.

Lo determinante para apreciar la vulneración del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (artículo 25.1 CE), según la doctrina del TC, es que exista un desequilibrio entre la sanción y la finalidad de la norma, que socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho como la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

El control que ejerce el TC en relación con la aplicación del principio de proporcionalidad en la normativa que regulan las sanciones tributarias se reduce a una “*fiscalización de mínimos*” ya que sólo declara la inconstitucionalidad de una norma legal por la imposición de una sanción claramente desproporcionada de manera excepcional (Díaz González 2023).

Con el fin de evitar tal inseguridad habrán de ponderarse las circunstancias concurrentes, a partir de la presunción de la buena fe, para demostrar fehacientemente la existencia, no sólo de una conducta típica sino también culpable.

Se ha de evaluar la ausencia de una intención engañosa o fraudulenta para atenuar o eximir de responsabilidad al contribuyente.

La fundamentación razonable, y en consecuencia su exteriorización formal, suponen que la motivación se configura como piedra angular para evitar que la discrecionalidad, cuando se valora la conducta del obligado tributario, se confunda con la simple arbitrariedad y que, en tal caso, dé lugar a su indefensión.

El órgano público debe fundamentar de manera eficaz la existencia de la diligencia necesaria. En el sentido de si se ha puesto el cuidado que es indispensable o hace falta para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que, en todo caso, evite el resultado antijurídico.

Distinción, que debería servir para dissociar entre contribuyentes que a lo largo de su historial tributario han actuado de buena o de mala fe lo que contribuiría, en atención al fomento de las buenas prácticas, a conseguir una mayor equidad en la aplicación del sistema fiscal.

Historial o expediente del contribuyente no significa “*no discrepar de la Administración, sino no defraudar; no ocultar,*” y para ello es necesario tal y como advierte Duran-Sindreu Buxade (2017:231) trabajar en los derechos de los contribuyentes.

Ya en su día, Magraner Moreno (1989: 132-134) adelantó, en relación con el artículo 82 de la LGT de 1963, que hubiese sido deseable que el legislador tributario se hubiera servido del criterio de la buena fe para atenuar, no eximir, la cuantía ante una posible sanción tributaria, especialmente en las sanciones a título de simple negligencia, de igual modo que la mala fe determina la agravación del reproche legal.

Una vía factible para ello es acudir a la actividad probatoria, no exenta de dificultad, mediante la cual se podrá acreditar la intencionalidad de la conducta del obligado tributario. Sin embargo, aunque es prácticamente imposible una prueba completa, sería conveniente que cuanto menos, la misma fuese plausible y convincente (Nieto 2002:372).

La relación jurídica tributaria basada en la confianza ha de partir de la buena fe, en donde es imprescindible que la actuación de los órganos públicos no esté preconcebida por la culpabilidad y la intención defraudadora.

La consecución de sanciones ponderadas debe tener en cuenta factores como la conducta de los contribuyentes y de este modo, modular la respuesta de los órganos administrativos en función de su comportamiento y de la gravedad de los incumplimientos.

4. Paradigma de proporcionalidad

La LGT tipifica el incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales mediante infracciones cuya estructura requiere la ausencia de ingreso a la Hacienda Pública. De este modo, las infracciones que recogen los incumplimientos materiales se sancionan de forma proporcional, mientras que aquellas fundamentadas en incumplimientos formales lo hacen con un importe fijo.²³

Aunque la LGT permite la graduación de las sanciones en determinados supuestos mediante los criterios previstos en sus artículos 187 y 188, con carácter general el régimen sancionador se basa en los mecanismos de la multa fija y de la multa proporcional.

La mayor parte de las disposiciones legales que tipifican ilícitos y fijan sanciones reservan al órgano encargado de aplicarlas márgenes muy ajustados para graduar la cuantía en atención a las singularidades concurrentes.

En lo referente a las sanciones pecuniarias proporcionales, en términos generales, su importe se determina por referencia al valor de las obligaciones tributarias materiales incumplidas.

En el caso de incumplimiento de obligaciones formales al carecer de tal valor y no existir referencia con una obligación material determinada, la norma establece multas fijas (así, por ejemplo, los artículos 198.1, 5 y 6, 199.2, 3 y 4, y 201 *bis* LGT) o bien multas proporcionales tomando como referencia para el cálculo de la sanción otras magnitudes económicas.

No hay, por tanto, ningún impedimento en sancionar conductas consistentes en el incumplimiento de requisitos formales siempre que se respete el principio de legalidad,

²³ Sin embargo, Sánchez Huete y Pérez Tena abogan por la admisibilidad de una tercera categoría formada por las infracciones formales sancionadas proporcionalmente. Si bien sólo sería factible “*si la estructura del tipo infractor acoge el desvalor que se reprocha. En estas infracciones formales se sancionaría un peligro concreto a evitar, son ilícitos de resultado por lo que para su consumación ha de probarse la existencia de un peligro real y la relación de causalidad entre la conducta y el resultado peligroso*”, (Sánchez Huete y Pérez Tena 2021).

pues lo que se busca, en definitiva, como bien jurídico protegido es el control de las operaciones por medio de su correcta declaración.

No obstante, la rigurosidad en el cumplimiento de las obligaciones formales al constituirse en accesorias de la principal debe ser proporcionado al objetivo que ese pretende alcanzar (Sánchez Pedroche 2016:150).

El TS pone como paradigma de proporcionalidad para estos supuestos la sanción general del artículo 198 de la LGT, el cual castiga las infracciones formales consistentes en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Por su parte, el artículo 171. Dos. 4º de la LIVA impone una sanción formal a quien no declara las operaciones, multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación, desvinculándose de una posible falta de ingreso que pudiera haberse producido.

De aplicarse la sanción pecuniaria fija contemplada en el artículo 198 de la LGT, referida a una infracción de naturaleza y gravedad equivalente, se tendría una sanción extraordinariamente más benévola y moderada que la que establece el artículo 171.Uno.4º de la LIVA.

Por un lado, porque la sanción pecuniaria fija contemplada en ese otro precepto es de magnitud muy inferior.

Por otro, porque las multas proporcionales atienden al perjuicio, al menos indirecto, que para la Hacienda Pública representan, o pudieran representar, los incumplimientos formales; y, en muchos de los casos, permiten al órgano sancionador y al juez un margen de apreciación de la gravedad del hecho y la culpabilidad a fin de graduar o modular de forma individualizada la sanción procedente.

Es decir, si la conducta omisiva se refiere al IVA se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en cambio, referida a otro impuesto da lugar a una sanción de cuantía ínfima.

Sin embargo, como consecuencia del principio *lex specialis derogat lex generalis*, la especialidad de las infracciones de las leyes reguladoras de los diferentes impuestos, en concreto la del IVA, prevalecen respecto de las recogidas en la LGT que es una norma genérica al ser la norma que se ajusta más exactamente al supuesto de hecho, y expresa de modo más complejo la valoración que del mismo efectúa el ordenamiento jurídico, por lo que prevalece sobre la que lo contempla de manera más vaga y abstracta.

La desproporción de la sanción recogida en la LIVA 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 al IVA), y reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, al ser la misma de cero.

Para que puedan modularse las sanciones que castigan las infracciones tributarias tipificadas en la LGT, o en las leyes particulares de los tributos, ha de evaluarse de forma precisa y particularizada la culpabilidad del sujeto infractor, bien por la vía del dolo, que implica consciencia y voluntariedad, bien por la vía de la culpa o negligencia, como en páginas anteriores se ha expuesto.

A pesar de cumplirse tanto el elemento objetivo como el subjetivo, para poder aplicar la sanción a la conducta realizada y descrita en el tipo objetivo del artículo 170. Dos. 4º de la LIVA, la sanción contemplada en el artículo 171.Uno.4º LIVA se erige en totalmente desproporcionada.

La conclusión jurisprudencial del TS de aplicar, ante la falta de perjuicio económico y sin intencionalidad de defraudar, una sanción de multa fija en lugar de una sanción porcentual resulta cuanto menos “*llamativo*” (Álvarez Suso 2023:3) máxime, cuando el TJUE ha incidido de manera reiterada en que el incumplimiento de obligaciones formales, que no dan lugar a falta de ingresos para la Hacienda Pública, no pueden cuestionar la neutralidad del Impuesto sin perjuicio de la imposición de sanciones proporcionadas a tales conductas.

Ante tal situación de vulneración del principio de proporcionalidad, es preciso como veremos en el siguiente epígrafe, determinar si el juez o el tribunal debe presentar cuestión de inconstitucional o plantear una cuestión prejudicial, o si por el contrario, cuenta con

libertad de apreciación para inaplicar directamente la disposición legal que vulnera el principio de proporcionalidad en virtud de la primacía del Derecho de la UE.

5. Valoración de la aplicación normativa cuando es contraria al Derecho de la UE

Es menester pasar a tratar la segunda de las cuestiones planteadas, la formal o procedimental, cuyo origen se sustenta en la cuestión de fondo y versa sobre la posibilidad de que el juez o tribunal nacional inaplique directamente la sanción contraria al principio de proporcionalidad.

Esto es, si el órgano jurisdiccional nacional, ante la vulneración del principio de proporcionalidad, precisa de un previo cuestionamiento de la norma aplicable mediante el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

La misma se configura como un instrumento de carácter preceptivo e inexcusable siempre que existan dudas fundadas en la aplicación de un precepto normativo aplicable al caso concreto y de cuya validez dependiera el fallo por ser contrario a la Carta Magna.

Su finalidad es doble: por un lado, la de garantizar el principio de supremacía constitucional, eliminando del orden jurídico aquellas normas que resultan contrarias a la CE, y por otro, la de tutelar los derechos de las partes en el proceso, los cuales pueden verse vulnerados por la aplicación de una norma inconstitucional. (Sospedra Navas 2011).

Desde la perspectiva jurisdiccional, no es una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley, sino una herramienta puesta a disposición de los órganos judiciales para conciliar la doble obligación en que se encuentran de actuar sometidos a la ley y a la CE.

La extraordinaria trascendencia de las cuestiones de inconstitucionalidad como principal mecanismo de conexión entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional obliga, sin embargo, a extremar las garantías destinadas a impedir que esta vía procesal resulte desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza. En este sentido, por ejemplo, su

empleo para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en el que la cuestión se suscita.²⁴

La otra vía a la que podría acudir el órgano jurisdiccional viene regulada en el artículo 267 del TFUE. Ésta consistiría en plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la interpretación del Derecho de la UE y la validez de los actos adoptados por la Administración tributaria.

Para garantizar la aplicación efectiva y homogénea de la legislación de la UE y de este modo soslayar interpretaciones divergentes, los jueces nacionales pueden, y en ocasiones deben, dirigirse al TJUE con el fin de solicitarle que determine una cuestión de interpretación del Derecho de la UE, para poder, por ejemplo, comprobar la conformidad de la normativa nacional con este Derecho (asimismo, la cuestión prejudicial también puede tener por objeto el control de la validez de un acto del Derecho de la UE).

El TJUE responderá, no mediante un mero dictamen, sino mediante una sentencia o un auto motivado.

De este modo, el órgano jurisdiccional nacional destinatario quedará vinculado por la interpretación efectuada a la hora de resolver el litigio que se le ha planteado, al igual que también lo estarán el resto de los órganos jurisdiccionales nacionales que conozcan de un problema idéntico.

Algunos de los principios más importantes del Derecho comunitario se han establecido a partir de cuestiones prejudiciales, a veces planteadas por órganos jurisdiccionales nacionales de primera instancia.

A través de la jurisprudencia del TJUE se ha determinado la obligación de los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales de aplicar sin menoscabo alguno el Derecho de la UE dentro de su esfera competencial, y de proteger los derechos que éste otorga a los ciudadanos (aplicación directa del Derecho de la Unión), descartando para ello

²⁴ STC 17/1981, de 1 de junio (ECLI:ES:TC:1981:17)

cualquier disposición contraria del Derecho nacional, ya sea anterior o posterior a la norma de la Unión (primacía del Derecho de la Unión sobre el Derecho nacional).²⁵

5.1 Del juicio de oportunidad a la falta de margen apreciativo

Durante la vigencia de la anterior LGT de 1963 el control del principio de proporcionalidad recaía en el legislador siempre que se diesen los elementos objetivos y subjetivos.

Era el legislador quien ostentaba la potestad exclusiva para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretendía evitar y las penas con las que lo intentaba conseguir.

Esta doctrina constitucional, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador.²⁶

La cuestión de la proporcionalidad entre infracción y sanción constituía un juicio de oportunidad que era competencia exclusiva del legislador, pues a los órganos jurisdiccionales tan sólo les correspondía, conforme al artículo 117 de la CE, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos eran o no adecuados a dicha finalidad, o si eran o no proporcionados en abstracto.²⁷

Si bien, la versión aplicativa del principio de proporcionalidad había servido en la jurisprudencia como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en el caso que la disposición legal estableciese para un comportamiento ilícito varias sanciones posibles, o señalase un margen cuantitativo para la fijación de la sanción.²⁸

²⁵ TJUE. URL: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/es/

²⁶ Véase por todas la STC 55/1996, de 28 de marzo (ECLI:ES:TC:1996:55)

²⁷ STC 65/1986, de 22 de mayo (ECLI:ES:TC:1986:65)

²⁸ STS 14 de enero de 2013. Recurso de casación núm. 1040/2011 (ECLI:ES:TS:2013:123)

Con ello, se conseguía individualizar la sanción a la gravedad del hecho de una manera reglada, reconocida por la doctrina constitucional, no sólo confirmando o eliminándola sino aumentándola o reduciéndola.²⁹

Esta capacidad de maniobra en la aplicación de las sanciones ha quedado anulada por el legislador de la LGT de 2003, en la medida en que se ha tipificado para cada infracción una sanción concreta y determinada, y no se ha dejado posibilidad de valoración por el órgano competente para sancionar.

En la actualidad, la valoración de la conducta es prácticamente nula en el ámbito del Derecho tributario sancionador, en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, sin dejar, a la hora de imponer la sanción como hacía la anterior LGT de 1963, resquicio alguno para la valoración de las circunstancias del supuesto de hecho por el órgano competente para sancionar.

Ello deriva en la importante dificultad de hacer valer el principio de proporcionalidad en materia sancionadora, fundamentalmente cuando se trata de la inaplicación de la disposición que establece una sanción muy específica con un porcentaje fijo y mínimo.

Esta conclusión se hace asimismo extensiva a las leyes especiales, como por ejemplo la LIVA, las cuales tipifican infracciones y en especial sanciones igualmente con un porcentaje fijo y mínimo sin posibilidad de un margen cuantitativo alguno para la ponderación de estas por los Tribunales de Justicia.

A mayor objetividad de los tipos infractores mayor será la dificultad de probar la culpa, ya que el órgano sancionador tiende a equiparar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad enlazando automáticamente a la mera acción la culpabilidad.

No obstante, ello no debería ser así, puesto que los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad, la cual deberá llevarse a cabo por los órganos nacionales de los distintos Estados miembros al ser una materia no armonizada a nivel europeo.

²⁹ Véase STS 4289/2009, de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5949)

Con todo, y de conformidad en lo dispuesto en el artículo 49 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, el TJUE establece pautas que ayuden al órgano jurisdiccional nacional a resolver el caso concreto las cuales constituirán sugerencias no vinculantes, correspondiendo la última decisión al órgano nacional en atención a las normas procesales de cada ordenamiento jurídico.

En este sentido, es preceptivo determinar a quién compete valorar la proporcionalidad de una sanción y si los tribunales de justicia pueden anular una sanción proporcional fija (con fundamento en la existencia de la vulneración del principio de proporcionalidad) sin necesidad de plantear una cuestión de inconstitucionalidad como consecuencia de transgredir el referido principio que establece el Derecho de la UE, aspectos que vamos a tratar seguidamente.

5.2 Cuestión de inconstitucionalidad o prejudicial: doctrina del acto claro

Cuando la desproporción entre el ilícito cometido y el correctivo legal impuesto se produce en el periodo en que se ejercita la potestad sancionadora por parte de los órganos administrativos, o bien en un momento posterior de control por parte de los órganos jurisdiccionales, resulta imprescindible una solución que mitigue el exceso o derroche inútil de coacción con el objetivo de conseguir restablecer la proporción requerida.

En cambio, cuando ese carácter desmedido se localiza en la propia ley, el órgano encargado de aplicar la misma debe plantear una cuestión de inconstitucionalidad al TC, de conformidad con el artículo 35 de la LOTC .

En principio, no es el TC el órgano que ha de decidir las cuestiones de hecho o de legalidad ordinaria que se susciten en el proceso *a quo* y que puedan tener repercusión con la relevancia de la duda de constitucionalidad que eleva el juez promotor.

Estas apreciaciones incumben inicialmente al órgano judicial en el ejercicio de la función que constitucionalmente le corresponde.

Al Alto tribunal le atañe verificar que el juez o tribunal haya argumentado suficientemente la relación entre su duda de constitucionalidad y el proceso que está pendiente ante él,

pues, de lo contrario, la cuestión de inconstitucionalidad puede perder el carácter concreto que la caracteriza.³⁰

La segunda de las posibilidades es plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE para que el órgano jurisdiccional nacional pueda emitir su fallo.

Se trata de una obligación que deriva de la colaboración establecida con el objetivo de afianzar la adecuada aplicación y la interpretación uniforme del Derecho de la UE entre los órganos jurisdiccionales nacionales de todos los Estados miembros, en su calidad de Jueces competentes para su aplicación y el Tribunal de Justicia, y de este modo evitar que se establezcan divergencias de jurisprudencia en el interior de la UE.

El TJUE no es competente para pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni interpretar disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales, pero sí está obligado a proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que pueda permitirle apreciar dicha compatibilidad para dirimir el asunto del que esté conociendo (FGE 2016:2).³¹

Por tanto, los órganos jurisdiccionales no están obligados a remitir una cuestión de interpretación de Derecho de la UE suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, sino solamente, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, pudiera tener alguna incidencia en la solución del litigio.

El planteamiento de una cuestión prejudicial, por tanto, debe ser apreciada en función de las características propias del Derecho de la UE, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales en el interior de la UE.

³⁰ ATC 139/2017, de 17 de octubre (ECLI:ES:TC:2017:139A)

³¹ SSTJUE de 10 de noviembre de 2011, C-126/10 (ECLI:EU:C:2011:718) y de 12 de diciembre de 2013, C-523/12 (ECLI:EU:C:2013:831). Es precisamente, esta función la que lleva a cabo a través de la resolución de las cuestiones prejudiciales.

En cambio, cuando la aplicación correcta del Derecho de la Unión se imponga con tal evidencia que no deje lugar a ninguna duda razonable, el órgano nacional, bajo su responsabilidad y de manera independiente, estaría obligado a inaplicar la norma siempre que sus decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno.³²

Por tanto, y a modo recapitulador, la aplicación de una cuestión prejudicial será restrictiva siempre que:

- a) El órgano jurisdiccional haya comprobado que la cuestión suscitada no es pertinente de una interpretación por el TJUE.
- b) o que la disposición comunitaria de que se trata fue ya objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia.
- c) o que la correcta aplicación del Derecho comunitario se impone con tal evidencia que no deja lugar a duda razonable alguna, lo que se conoce como la doctrina del acto claro o aclarado.³³

Precisamente, la propia doctrina del TJUE excepciona los supuestos en que el reenvío resulta innecesario al existir un acto claro o aclarado.

³² STJUE de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81 (ECLI:EU:C:1982:335). La doctrina del acto claro vino a matizar la doctrina ya contenida en la Sentencia Da Costa, de 27 de marzo de 1963 (ECLI:EU:C:1963:6), (estableció la primacía del Derecho comunitario sobre la normativa interna) y que se refleja en la llamada doctrina Pescatore . Este antiguo juez del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea fue uno de los mayores críticos con la doctrina de la que él denominaba el “*sens clair*”, al señalar que la misma “*si se usa con la mejor de las intenciones, es capaz de deteriorar el espíritu de confianza que debería gobernar las relaciones entre los tribunales nacionales y el Tribunal Europeo.*” Raventós Calvo (2003). De hecho “*los órganos jurisdiccionales nacionales raras veces han hecho uso de la doctrina del "acto claro" o de la inexistencia de una "duda razonable" para evitar remisiones inútiles; en la mayoría de los casos se ha empleado el argumento con un fin por entero diferente: para resolver de manera unilateral, en beneficio de los Estados miembros, discusiones sobre el alcance de sus compromisos comunitarios. Significativo es el caso francés, en donde la doctrina del "sentido claro" se transformó en un mecanismo nacional de defensa contra la eficacia legítima del derecho comunitario.*” Fernández Segado (2005)

³³ La doctrina del «acte clair» fue creada por del Conseil d'Etat francés con el fin de evitar tener que acudir al Ministerio de Asuntos Exteriores para obtener una interpretación de los convenios internacionales (el llamado «reenvío prejudicial»). Raventós Calvo (2003). El abogado general Sr. Michal Bobek agrupa los problemas que plantea la doctrina Cifit en aquellos que son de tipo conceptual, los relativos a su viabilidad, los referentes a la incoherencia sistemática de los criterios Cifit con otros tipos de procedimientos y vías de recurso en el Derecho de la Unión y, por último, los que han surgido con la posterior evolución del Derecho de la Unión y del sistema judicial Cifit. Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de 15 abril 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi SpA contra Rete Ferroviaria Italiana SpA*, C-561/19 (ECLI:EU:C:2021:291, <https://e-justice.europa.eu/ecli/ECLI:EU:C:2021:291>)

Es el caso de las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19)³⁴ aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es disconforme con el principio de proporcionalidad.

La sentencia Farkas establece "*que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria [...]*" (apartado 41), si bien "*el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado [...]*" (apartado 47).

Esta misma sentencia se ocupa de aclarar "*[...] si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción tributaria del 50 % del importe del IVA que está obligado a abonar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos y no existen indicios de fraude fiscal*" (apartado 58), para lo que advierte de que, "*a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]*" (apartado 59), de manera que "*tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude [...]*."

³⁴ ECLI:EU:C:2017:302 y ECLI:EU:C:2021:287, respectivamente

Por su parte, en la sentencia Grupa Warzywna, el TJUE se centró en un supuesto en el que se impuso una sanción en una situación en la que el error cometido por el obligado tributario no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales.

Este pronunciamiento judicial también determina que, *"con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA [...]"* (apartado 25), pero añadiendo igualmente que, *"Sin embargo, los Estados miembros están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad [...]"* (apartado 26), por lo que *"tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude"*, reiterando los criterios señalados en la sentencia anterior para apreciar si una es conforme al principio de proporcionalidad (apartado 27).

Así, sobre la base de la jurisprudencia referida, el órgano jurisdiccional nacional puede no plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de la Unión al haber dado ya guías para la aplicación del principio de proporcionalidad.

En consecuencia, el órgano jurisdiccional nacional puede inaplicar el artículo 171.Uno.4º de la LIVA al cuantificar la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción al quebrantarse el principio de proporcionalidad.

Con todo, y debido a la diversidad de la jurisprudencia existente al respecto, hay voces entre las que cabe destacar la del Abogado General del Tribunal de Justicia, Michal Bobek, que sugieren la necesidad de que el TJUE intervenga con el fin de esclarecer cuál es actualmente el alcance exacto de la obligación de remisión con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero, y las posibles excepciones a tal obligación, al producirse una

combinación de elementos objetivos, y especialmente subjetivos, referidos a los supuestos particulares.³⁵

Tampoco resulta preceptivo el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad al no existir dudas sobre la compatibilidad entre la norma con rango de ley, en concreto los artículos 170 y 171 de la LIVA y la CE.

Incluso cuando aun apreciándola, el juez o tribunal nacional considere que la disposición legal aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la UE, entonces con base en el reiterado criterio del TC, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina del acto claro.

El hecho de que en la actualidad sea frecuente que los Estados miembros aprueben disposiciones legales o introduzcan prácticas incompatibles con los principios básicos del Derecho de la UE origina un “*incumplimiento endémico*” (Pescatore 1996: 25) de sus obligaciones.

Entre el Derecho de la UE y el Derecho de los Estados miembros existe un gran vacío como consecuencia de reglas generales que deben ser suplidas por la interpretación de principios generales del Derecho de la UE como el de proporcionalidad

6. Conclusiones

Los pronunciamientos judiciales de los que hemos partido para la elaboración de estas páginas suponen una profundización en la aplicación del principio de proporcionalidad en el procedimiento sancionador tributario, así como en el de primacía del Derecho de la UE en relación con el conflicto entre la ley nacional y la europea.

De tal suerte que, el Derecho de la UE se impone o precede al nacional al quedar éste inaplicado, sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado.

³⁵ Véase al respecto las Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia Michal Bobek de 15 abril 2021, *Conorzio Italian... op. cit*

Asimismo, el TS también fija doctrina jurisprudencial respecto a la no necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en dos supuestos.

En primer lugar, si el Tribunal sentenciador no aprecia dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso, y de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la CE.

En segundo lugar, si aun apreciándolas, el Tribunal considera al mismo tiempo, que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la UE. En cuyo caso, atendido al reiterado criterio del TC, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial o inaplicar la norma, lo que viene a reforzar el principio del acto claro.³⁶

De tal modo que, el órgano judicial no puede exigir una sanción porcentual sobre la cuota no autoliquidada en el IVA, la cual puede llegar a alcanzar una cuantía elevada, en aquellos supuestos en los que no se ha producido ni perjuicio económico para la Hacienda Pública ni indicios de fraude,³⁷ pues lo contrario, vulneraría el principio de proporcionalidad el cual exige que las sanciones sean proporcionales a la gravedad de la infracción cometida.

Los órganos jurisdiccionales nacionales deberían comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación correcta del impuesto y evitar el fraude, atendiendo a las circunstancias concurrentes y, en particular, la cuantía concretamente impuesta, así como la posible existencia o no de un fraude.

³⁶ Parte de la doctrina especializada echa, en falta en las sentencias que venimos analizando, que el TS no abordase otras cuestiones de importancia referidas a “*si la norma permite alguna alternativa punitiva compatible con el Derecho de la Unión*” (Delgado Pacheco y Iglesias Gómez 2023)

³⁷ No se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria, sino que hay que probar la concurrencia de una actuación dolosa, o cuanto menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar. El reto está en clarificar y especificar en el ámbito del ordenamiento tributario, el concepto de “*diligencia necesaria*,” al ser un concepto jurídico indeterminado que ha de determinarse en cada supuesto particular, no pudiéndose circunscribir exclusivamente al cuidado que es indispensable, o hace falta, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No es aquella que, en todo caso, evite el resultado antijurídico. Es fundamental atender a las circunstancias subjetivas concurrentes para determinar la intencionalidad del contribuyente.

De conformidad con lo establecido por el TJUE en distintas sentencias, la falta de armonización en la normativa aplicable en materia de sanciones tributarias no es obstáculo para que los Estados miembros respeten los principios generales del Derecho de la UE.

Junto con el de proporcionalidad, es necesario hacer respetar el principio de efectividad en la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA.

La relación existente entre el alcance de la imposición sancionadora y la graduación de la sanción debe ser el resultado de un análisis proporcional, complejo y exhaustivo que responda a las exigencias de justicia con adaptación a los hechos cometidos y sus circunstancias.

Las cuantías de las sanciones deben guardar una adecuada proporción con la naturaleza de la infracción cometida, especialmente en supuestos de incumplimientos de meras obligaciones declarativas o puramente formales, las cuales constituyen deberes accesorios a la obligación tributaria principal cual es el pago del tributo, de ahí que tal y como argumenta Ibáñez García (2008:75-76) hayan de analizarse desde el principio de proporcionalidad tanto en su aplicación como en su exigencia.

El principio de proporcionalidad requiere determinar el alcance de la sanción y fijar su importe teniendo en cuenta no sólo los elementos objetivos y subjetivos del tipo infractor sino también las circunstancias concurrentes.

De lo contrario, la norma se convertiría en arbitraria al faltar el necesario equilibrio entre la conducta infractora y la intensidad de las consecuencias correctoras. Con ello se propicia la mecanicidad sancionatoria en especial en aquellas multas de cuantía fija.

Finalmente, hay que señalar que una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto haga quebrar la garantía del contribuyente de previsibilidad de las sanciones, no es un factor que contribuya al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Habrán de ponderarse las circunstancias concurrentes a partir de la presunción de la buena fe para demostrar, fehacientemente, la existencia no sólo de una conducta típica sino también culpable.

Por ello, consideramos que la Administración debe fundamentar y ponderar las circunstancias particulares siguiendo un criterio razonado y ajustado a los cánones de proporcionalidad establecidos en el Derecho de la UE el cual vincula a los Estados miembros incluso cuando no exista una armonización al respecto.

7. Bibliografía

Álvarez Suso, M. (2023): “Sanciones tributarias, principios de legalidad y de proporcionalidad. Comentario a las SSTs de 25 y 26 de julio de 2023.” URL: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/> [consulta 4 de febrero de 2024]

Aranzadi Instituciones (2022): “Procedimiento administrativo sancionador: El principio de legalidad (Derecho administrativo sancionador).” URL: <https://insignis.aranzadidigital.es/>, DOC 2022\77 [consulta 25 de abril de 2024]

Barciela Pérez, J.A. (2010): “El principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario”. *Revista Quincena Fiscal* (12) URL: <https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/> [consulta 25 de abril de 2024]

BARNES VÁZQUEZ, J (1998). “El principio de proporcionalidad. Un estudio preliminar” *Cuadernos de Derecho Público*, nº 5:35

Bobek, M. (2021): Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de 15 abril 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi SpA contra Rete Ferroviaria Italiana SpA*, C-561/19 (ECLI:EU:C:2021:291, <https://e-justice.europa.eu/ecli/ECLI:EU:C:2021:291>)

Delgado Pacheco, A y Iglesias Gómez, J. V. (2023): “El Tribunal Supremo concluye que el derecho de la UE exige respetar el principio de proporcionalidad en las sanciones” URL: <https://blogtributario.garrigues.com/> [consulta 20 de diciembre de 2023]

Díaz González, G.M. (2023): “Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional”. *Revista General de Derecho Administrativo*, nº 62, URL: <https://laadministracionaldia.inap.es/> [consulta 3 de marzo de 2024]

Duran-Sindreu Buxade, A. (2017): *Reflexiones y alternativas ante un modelo fiscal agotado*. Aranzadi. Pamplona.

Fernández Segado, F. (2005). El juez nacional como juez comunitario europeo de derecho común. Las transformaciones constitucionales dimanantes de ello. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana De Derecho Constitucional*, 1 (13). DOI: <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2005.13.5738>

FGE (2016): Instrucción 1/2016, de 7 de enero, sobre la intervención del Fiscal en las cuestiones prejudiciales europeas. Referencia: FIS-I-2016-00001:2

Ibáñez García, I (2008): “Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad”. *Noticias de la Unión Europea*, nº 276: 75-76

IEF (2022): *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (presidente: D. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell., URL: https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml [consulta 20 de septiembre de 2023]

Magraner Moreno, F. (1989): “Antecedentes y estado actual de los criterios de graduación de las sanciones tributarias” en *Crónica Tributaria* nº 59: 132-134

Martín. J. (2018): “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda,” URL: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.html [consulta 29 de junio de 2023]

Nieto García, A. (2012) : *Derecho Administrativo Sancionador* . 5.^a ed., Tecnos, Madrid.

Pescatore, P (1996): “La interpretación del derecho comunitario por el juez nacional”, en *Revista de Instituciones Europeas* Vol. 23, Nº 1, 1996. URL: <http://www.rexurga.es/pdf/COL005.pdf> [consulta 11 de octubre de 2023]

Raventós Calvo, S. (2003): La cuestión prejudicial ante el TJCE en materia Fiscal: una tendencia preocupante. *Revista Quincena Fiscal* nº 2, URL: <https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>, BIB 2003\24 [consulta 1 de noviembre de 2023]

Sánchez Huete, M.A y Pérez Tena, J.R. (2021): “Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y culpabilidad.” *Quincena Fiscal* nº 1 y 2. URL: <https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>, BIB 2021\6 [consulta 7 de febrero de 2024]

Sánchez Pedroche J.A. (2016): *Forma y materia en Derecho Financiero y Tributario: incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*. CEF, Madrid

Sospedra Navas, F. J. (2011): “La cuestión de inconstitucionalidad: el procedimiento ante la jurisdicción ordinaria. Concepto, naturaleza y requisitos.” *Práctica de los Procesos Jurisdiccionales. Justicia Constitucional y Procesos constitucionales*. URL: <https://insignis-aranzadidigital-es.eu1.proxy.openathens.net/>, BIB 2011\1183 [consulta 25 de septiembre de 2023]