

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07372/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/12/2024**

Asunto:

IVA. Sanción por falta de consignación en la autoliquidación de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones.

Criterio:

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 25 de julio de 2023 (rec. n.º 5234/2021) y de 26 de julio de 2023 (rec. n.º 8620/2021), la sanción prevista en el artículo 171.Uno.4º LIVA vulnera el principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, al cuantificar la sanción en un porcentaje fijo del 10% de la cuota no consignada sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio económico a la Hacienda Pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

170.2.4

171.1.4

84.1.2

Conceptos:

Consignación

Infracciones y sanciones

Inversión sujeto pasivo

Perjuicio para la Hacienda Pública

Proporcionalidad

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 17 de diciembre de 2024

RECURSO: 00-07372-2022

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ TW** SLU - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 31/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 30/08/2022 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de julio de 2022 (R.G.: 28/19304/2020), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra resolución, de fecha 22 de septiembre de 2020, desestimatoria de recurso de reposición presentado frente al acuerdo, de fecha 27 de febrero de 2020, de resolución de procedimiento sancionador, correspondiente a IVA, ejercicio 2018.

SEGUNDO.- Mediante comunicación de fecha 21 de mayo de 2019, notificada el día 29 de mayo de 2019, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, con carácter parcial, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018, limitándose a *"la comprobación de la procedencia de la solicitud de devolución en los términos previstos en el artículo 178.3.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT)"*.

En el curso de dicho procedimiento se emitió acta de conformidad, A01 ...5, de fecha 23 de enero de 2020, correspondiente a IVA, ejercicio 2018, por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en la que se indica que la entidad objeto de comprobación presentó declaraciones-autoliquidaciones de IVA, períodos 1T/2018 a 4T/2018, solicitando devolución en el período 4T/2018 por importe de 277.823,38 euros.

En la mencionado acta de conformidad también se indica que la actividad del obligado tributario fue "PROMOCION INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES", clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 8.332.

De acuerdo con dicha acta, el obligado tributario adquirió, según escritura de compraventa en ejercicio de derecho de opción de compra, otorgada ante el notario Don Axy, con número de protocolo (...), con fecha ...de ...de 2018, un edificio situado en la calle ..., de MUNICIPIO_1.

Se indica que *"este edificio está siendo objeto de rehabilitación con el fin de adecuar su uso a residencia de (...)"*, así como que el transmitente era *"(... ..), NIF ..."*.

Asimismo se hace constar en el acta que *"el precio de la transmisión es de 12.500.000 euros, siendo de aplicación la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2 e) de la Ley 37/1992 del IVA"*, y que *"en la escritura pública de compraventa, se hace constar la renuncia a la exención del IVA, prevista en el artículo 20.uno.22 de la LIVA, y que, por aplicación del artículo 84.uno.2.e) de la misma ley, será sujeto pasivo el adquirente"*.

Se recoge en el acta de conformidad que:

"El obligado tributario ha aportado a través de la SEDE ELECTRÓNICA de la AEAT y figura en el expediente, la factura recibida del transmitente del inmueble en la que se hace constar la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, habiendo sido incluida en el libro registro de bienes de inversión aportado, aunque no ha consignado en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2018, las cantidades de las que resulta ser sujeto pasivo como destinatario de la operación."

Por la Inspección se indica que procede consignar en la base imponible y cuota devengada en el primer trimestre del ejercicio 2018 una base imponible por importe de 12.500.000 euros y una cuota devengada por importe de 2.625.000 euros, así como que *"cumpléndose los requisitos de deducibilidad previstos en la LIVA, artículos 97 a 99, procede consignar las cuotas de IVA soportadas en el primer trimestre del ejercicio 2018 en el importe de 2.625.000 euros"*, estableciéndose que *"las modificaciones realizadas no varían el resultado de la liquidación declarada"*.

De este modo, en el acta se determina una cuota negativa por importe de -277.823,38 euros -coincidente con la cantidad solicitada a devolver en el período 4T/2018-, e intereses de demora por importe negativo de -5.989,77 euros.

Posteriormente, por la Inspección de los Tributos se emitió acuerdo de liquidación de fecha 24 de enero de 2020, en el que se confirmaba la liquidación propuesta en el acta, acordándose devolución de importe de -277.823,38 euros, y modificándose el devengo de intereses de demora al obligado tributario *"al producirse acuerdo expreso de liquidación anterior a la finalización del plazo previsto en el artículo 156.3 de la LGT"*, determinándose intereses por importe de 5.078,87 euros.

TERCERO.- Asimismo, por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se inició procedimiento sancionador por la comisión de infracciones tributarias en relación con el IVA de los períodos 1T/2018 a 4T/2018. Este procedimiento finalizó, tras los trámites oportunos, con la emisión de acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, de fecha 27 de febrero de 2020, en el que se aprecia la comisión de la infracción tipificada en el artículo 170.Dos.4º de la Ley de IVA al considerarse que el obligado tributario no consignó en la autoliquidación del 1T/2018 la cuota de IVA correspondiente a la

IVA, en considerarse que el obligado tributario no consignó en la autoliquidación del IVA de 2018 la cuota de IVA correspondiente a la operación de adquisición del inmueble en la que era sujeto pasivo por inversión.

La comisión de esta infracción se sanciona conforme a lo dispuesto en el artículo 171.Uno.4º de la Ley 37/1992, esto es, el 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación, reduciéndose el importe resultante de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de fecha 27 de febrero de 2020, notificado el día 4 de marzo de 2020, se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante acuerdo de 22 de septiembre de 2020, notificado el 23 de septiembre de 2020.

CUARTO.- No conforme con el mismo la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, el cual dictó resolución de fecha 27 de julio de 2022 (R.G.: 28/19304/2020), desestimatoria de dicha reclamación.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAR de fecha 27 de julio de 2022 (R.G.: 28/19304/2020), notificada el día 3 de agosto de 2022, en fecha 30 de agosto de 2022 se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- La omisión de la operación en la autoliquidación de IVA correspondiente al 1º trimestre del ejercicio 2018 *"se debe a un error en el uso del programa contable a la hora de registrar la factura de adquisición del inmueble y, como desde el propio programa contable se genera la autoliquidación de Iva, aun realizando distintas comprobaciones antes de presentar la autoliquidación, no fue detectada dicha incidencia"*.
- Inexistencia de elementos por los que pueda apreciarse una intención contraria al ordenamiento, esgrimiéndose que no puede apreciarse intención de ocultar la operación.
- El incumplimiento de obligaciones formales no puede configurarse como grave.
- Desproporcionalidad de la sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 27 de julio de 2022 (R.G.: 28/19304/2020), por la que se desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra resolución desestimatoria de recurso de reposición presentada contra acuerdo, de fecha 27 de febrero de 2020, de resolución de procedimiento sancionador, correspondiente a IVA, ejercicio 2018.

TERCERO.- Según se ha indicado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se emitió acuerdo, de fecha 27 de febrero de 2020, de resolución de procedimiento sancionador, correspondiente a IVA, ejercicio 2018, en el que se sanciona como consecuencia de apreciarse la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 170.Dos.4º de la Ley 37/1992.

Dispone el acuerdo sancionador que: *"puede afirmarse que concurrieron en el interesado los elementos objetivos de las siguientes infracciones tributarias: - Art. 170.Dos.4º: en el primer trimestre de 2018, el sujeto infractor no ha consignado en sus autoliquidaciones la cuota de IVA correspondiente a la operación de adquisición de inmueble descrita"*.

En el presente supuesto se aprecia que en el acuerdo sancionador se determina la concurrencia del elemento objetivo de la infracción objeto de sanción, por cuanto se hace referencia a lo dispuesto en el artículo 170.Dos.4º de la Ley de IVA, que recoge la infracción consistente en la no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente *"de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley"*, indicándose en dicho acuerdo que la entidad *"es sujeto pasivo de una operación de adquisición de inmueble, que se enmarca dentro de los supuestos establecidos en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA, sin que se haya procedido a la consignación de las cuotas de IVA correspondientes en el modelo de declaración-liquidación del primer trimestre del ejercicio 2018 presentado en el plazo legalmente establecido"*.

Asimismo, tras apreciarse culpabilidad en la conducta de **XZ TW**, S.L.U. *"al menos en grado de negligencia"*, -página 14 del acuerdo sancionador-, se califica la sanción como grave, determinándose la base de la sanción en la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación (artículo 170.Dos.4º de la Ley de IVA), estableciéndose el porcentaje sancionador del 10% según dispone el artículo 171.Uno.4º de la Ley de IVA.

Con objeto de determinar la conformidad a Derecho de la sanción impuesta como consecuencia de apreciarse la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º de la Ley de IVA, procede hacer referencia a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de julio de 2023 (recurso nº 5234/2021), en la que se resuelve el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 12 de mayo de 2021 (rec. nº 206/2020), que estimó el recurso contencioso-administrativo presentado en relación con un supuesto en el que se exigía la sanción del artículo 171.Uno.4º de la Ley del IVA, al apreciarse la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º de la misma Ley.

Así, en el Fundamento de Derecho Primero de dicha sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de julio de 2023 se establece el siguiente objeto del recurso de casación:

"PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º LIVA -consistente 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 LIVA cuantifica 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, y ello sin necesidad de

Por otro lado, en el Fundamento de Derecho Séptimo de dicha sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de julio de 2023 se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

"SÉPTIMO.- Juicio del Tribunal Supremo.

1) La pregunta sobre la que nos interroga el auto de admisión nos exige determinar si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por infracción del artículo 170.Dos.4ª LIVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica 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, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

2) Tal cuestión implica, a su vez, varios aspectos:

a) Si la proporcionalidad solo la establece la ley, máxime en casos en que el tipo sancionador no ofrece margen al intérprete a fin de modular la proporción entre la conducta tipificada y su castigo, a la vista de las circunstancias concurrentes.

De la doctrina del TJUE que se ha transcrito, en especial de la aplicada en la sentencia que examinamos, se deriva, sin embargo, que no solo se trata aquí de un mero problema de definición legal, sino de aplicación. O, como afirma la recurrida -entendemos que con razón-, de adecuación de la norma nacional, aun reconociéndole un amplio margen de libertad normativa, al derecho de la Unión Europea y a sus principios rectores, en particular el de proporcionalidad.

b) El hecho, cierto, de que el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado -como sí lo está el impuesto mismo, aunque con diferentes grados de uniformidad, en la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA)- 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").

c) En la sentencia Farkas, C-564/2015, que consideramos, tras su detenida lectura, aborda una cuestión muy semejante a la que ahora nos ocupa, se considera que la " sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación" (apartado 62), estando prevista en la legislación nacional la posibilidad de reducir el porcentaje de la multa o su condonación (apartado 63), lo que " permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude" (apartado 64).

Ahora bien, respecto de la proporcionalidad de la sanción impuesta se constata que la infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa, y que, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude (apartado 65), por lo que, en tales circunstancias, la imposición de "una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada" (apartado 66).

d) El caso Farkas es prácticamente idéntico al aquí debatido. Se trata de una sanción de IVA impuesta en un caso de inversión del sujeto pasivo (que recae sobre el adquirente, que es el obligado tributario del IVA, el cual se puede deducir (artículo 84.Uno.2º.e) LIVA). El contribuyente no efectuó la declaración -que es el hecho castigado-, por lo que tampoco hubiera consignado la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

En ambos casos, el analizado en la sentencia Farkas y el que nos ocupa, la sanción se ha impuesto por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regulariza en acta de conformidad con cuota 0.

Los hechos son iguales en todo. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto Farkas la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por 100 de la cuota teórica y en nuestro caso es del 10 por 100, como sanción única, establecida en el art. 171.Uno.4º LIVA. Sin embargo, sobre ese posible aspecto distintivo no se formula objeción o razonamiento específico en el escrito de interposición del recurso.

e) Esa diferencia en el porcentaje de la sanción tipificada, por lo demás, no nos parece relevante para decir cosa distinta o desdeñar el valor de la doctrina Farkas, pues la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, puesto que:

- No afecta en modo alguno a la recaudación, pues la cuota es 0 euros y así consta en el acta de conformidad.

- Se impone al margen de toda idea de fraude fiscal.

- No asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones " no puede ir más allá de lo 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.

f) 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 art. 198 LGT -aplicable a toda relación tributaria salvo el IVA, precepto introducido en el debate, a título ejemplificativo o argumental, por la Administración.

El art. 198 LGT sanciona la infracción formal por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. La infracción, leve, es de multa pecuniaria fija de 200 euros (frente a la multa impuesta de 1.848.000 euros - que es de un 970.200 % más). Esto es, la conducta omisiva, si se refiere al IVA, se castiga de modo proporcional a la cuota ideal, en tanto referida a otro impuesto, da lugar a una sanción leve de cuantía ínfima.

Es claro, sin duda posible, que el art. 171 LIVA es de aplicación al caso porque constituye lex specialis respecto al régimen común. Pero al tiempo es inexplicable que si la omisión de declaración o autoliquidación afecta a otro tributo la sanción prevista es fija -porque no hay obligación de fondo insatisfecha- de 200 euros. Mientras aquí, al ser un porcentaje de una cuota ideal, castiga la conducta omisiva en función del volumen de la operación afectada, que no ha tenido consecuencia adversa para la recaudación, dado el caso.

g) Conclusión de todo ello, a juicio de este Tribunal, es la corrección de la sentencia de instancia: es posible apreciar por un Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal.

En todo caso, 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, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo.

h) También resulta observado el principio del acto claro o aclarado -Cilfit y otros, 283/81-, en tanto las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), interpretan que una norma sancionadora que " (va) más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude" conculca el principio de proporcionalidad.

Ello permite inaplicar al caso la norma española -el art. 171.Uno.4º LIVA-, porque cuantifica 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, con infracción del principio de proporcionalidad, en un contexto de ausencia de perjuicio económico para el erario y de toda idea de fraude fiscal.

i) La jurisprudencia de este Tribunal Supremo que invoca el recurso de casación no es aplicable al caso. Se refiere al supuesto -notablemente diferente al enjuiciado ahora- de las sanciones de IVA por autoliquidación e ingreso extemporáneo de las cuotas de los tres primeros trimestres del año, sin requerimiento previo, con ocasión de la declaración tempestiva del cuarto trimestre, pero sin identificar ni singularizar el IVA repercutido en cada uno de los tres trimestres previos. Al efecto se aplicó el artículo 191.6 LGT, que sancionaba en particular esta conducta, con exclusión de la posibilidad del recargo del artículo 27.4 LGT, por incumplirse las condiciones que en el precepto se exigen.

Tal doctrina, aunque se refiere a la proporcionalidad, no guarda relación alguna con el caso.

j) Tampoco procede el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que reclama el Abogado del Estado como preceptiva e inexcusable. No solo porque no apreciamos dudas de constitucionalidad del precepto sino porque el propio Tribunal Constitucional nos ha dicho repetidamente:

"[...] a diferencia de la situación examinada por el ATC 168/2016, en este caso no se trata de un planteamiento simultáneo de la cuestión de inconstitucionalidad y de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sino de un planteamiento prioritario o preferente de la primera sobre la segunda. Sin embargo, de la doctrina transcrita se desprende que concurre la misma causa de inadmisión en la presente cuestión de inconstitucionalidad, ya que al tiempo de plantearla el órgano judicial ha exteriorizado sus dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión Europea, por lo que vendría obligado bien a no aplicarla, bien a plantear primero la cuestión prejudicial, y solo cuando haya quedado descartada la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabría plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

Por el contrario, la Sala promotora ha dado prioridad al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el planteamiento de la cuestión prejudicial europea, cuando lo cierto es que la irresuelta decisión acerca de la eventual incompatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión, de confirmarse, sería causa de su inaplicabilidad en el proceso y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad (art. 37.1 LOTC)".

En definitiva, es el propio Tribunal Constitucional el que, en el ámbito de un proceso en que el órgano de resolución tuviera la alternativa de plantear cuestión prejudicial y, a un tiempo, cuestión de inconstitucionalidad -por albergar frente a la norma legal, aplicable al caso y de cuya validez dependiera el fallo- debe prevalecer la primera iniciativa o reenvío, ya que a juicio del Tribunal Constitucional, solo despejada esa primera incógnita en un sentido negativo -de 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 (art. 37.1 LOTC).

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 caso.

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:

"El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión que se le haya sometido, salvo que constate que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable.

La concurrencia de tal eventualidad debe apreciarse en función de las características propias del Derecho de la Unión, de las dificultades particulares que presenta su interpretación y del riesgo de divergencias jurisprudenciales dentro de la Unión.

Tal órgano jurisdiccional no puede quedar dispensado de dicha obligación por la única razón de que ya ha planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco del mismo asunto nacional. No obstante, puede abstenerse de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia por motivos de inadmisibilidad propios del procedimiento de que conoce, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad".

Y se concluye, en el Fundamento de Derecho Octavo de la mencionada sentencia estableciéndose la siguiente jurisprudencia -el subrayado es de este TEAC-:

"OCTAVO.- Jurisprudencia que se establece.

Consecuencia de todo lo razonado hasta ahora es la jurisprudencia que cabe establecer en relación con el caso que nos ocupa:

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.4º 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 de fraude 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."

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de julio de 2023 (rec. n.º 8620/2021), que en su Fundamento de Derecho Tercero se remite a la doctrina jurisprudencial establecida en la de fecha 25 de julio de 2023.

En el presente supuesto concurren las mismas circunstancias que en los casos analizados en las sentencias del Tribunal Supremo citadas, puesto que no se ha ocasionado perjuicio económico a la Hacienda Pública, ni se aprecian indicios de fraude fiscal. Según se ha indicado en los antecedentes de hecho de la presente resolución, de la liquidación practicada no resulta cuota a ingresar, ya que si bien la obligada tributaria no consignó las cuotas de IVA devengado correspondientes a la adquisición del inmueble, de las que era sujeto pasivo como destinatario de la operación, cumplía los requisitos de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

En consecuencia, de conformidad con lo establecido en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de julio de 2023, en la que se concluye que el artículo 171.Uno.4º de la Ley de IVA vulnera el principio de proporcionalidad establecido en el Derecho de la Unión Europea, al cuantificar 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 de fraude fiscal", procede la anulación de la sanción impuesta, estimándose el recurso de alzada interpuesto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.