



Roj: **STS 5033/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5033**

Id Cendoj: **28079130022023100349**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/11/2023**

Nº de Recurso: **2453/2022**

Nº de Resolución: **1490/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Extremadura, 27-05-2021,**  
**STSJ EXT 78/2022,**  
**ATS 14260/2022,**  
**STS 5033/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.490/2023**

Fecha de sentencia: 20/11/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2453/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2453/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1490/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de noviembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2453/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Emilio Martínez Benítez, en representación de la mercantil **F. Couto** Spain, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, el 4 de febrero de 2022, en el recurso núm. 401/2021 sobre impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos del año 2017.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 4 de febrero de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso núm. 401/2021 interpuesto por **F. Couto** Spain, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura (Pleno) de 27 de mayo de 2021 que, a su vez, había estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación por el impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos del año 2017 y desestimado la reclamación económico-administrativa acumulada a ella interpuesta contra el acuerdo sancionador derivado de los hechos comprobados en el procedimiento de inspección.

### SEGUNDO.- Hechos relevantes.

**1. Actuaciones de inspección:** Tras la tramitación del correspondiente procedimiento de inspección tributaria a la mercantil **F. Couto**, S.L., la Delegación Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Extremadura dictó, con fecha 26 de abril de 2019, acuerdo de liquidación en concepto de IVA, trimestres primero a cuarto del año 2017, del que resultó una cuantía total a devolver de 223.205,99 euros (211.002,70 euros correspondiente a las cuotas, y 12.203,29 euros, a intereses de demora) y, en segundo lugar, acuerdo de imposición de sanción, anudada a la anterior liquidación, por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 194 (correspondiente al cuarto trimestre del 2017) y 195 (correspondientes a los tres primeros trimestres del 2017) de la Ley General Tributaria, ascendiendo la multa impuesta a un importe de 110.073,27 euros, previo a reducciones.

La regularización efectuada por la inspección tributaria se basó en la consideración de que había existido una simulación de negocio en relación con las operaciones de compra de corcho formalmente efectuadas durante el año 2017 por **F. Couto** Spain, S.L. a distintos proveedores y las operaciones de venta de la citada sociedad a un cliente residente en Portugal y vinculado con aquella (Fernando **Couto** & Cotiças, S.A.). La Administración concluyó que el operador real que intervino en tales operaciones de compraventa no era **F. Couto** S.L., sino la entidad finalmente receptora de la mercancía, Fernando **Couto** & Cotiças, S.A.

En consecuencia, la inspección tributaria reputó que, no habiendo ejercido actividad económica alguna, y no llegando a constituirse en empresario o profesional en el territorio español de aplicación del IVA en los términos exigidos por la normativa, **F. Couto** Spain, S.L. no era sujeto pasivo del impuesto. Y, consiguientemente, procedió a la regularización de la situación tributaria respecto de dicho impuesto que consistió, en primer lugar, en eliminar la totalidad de las bases y de las cuotas devengadas y soportadas que la hoy recurrente había declarado en el año 2017 y, en segundo lugar, en reconocer a su favor el derecho a la devolución de las cuotas que los proveedores habían repercutido indebidamente y que éstos habían ingresado o consignado en sus autoliquidaciones de los diferentes trimestres del ejercicio afectado.

**2. Reclamación económico-administrativa:** Contra los acuerdos de liquidación e imposición de sanciones, **F. Couto** Spain, S.L. formuló, respectivamente, las reclamaciones con número 06/00973/2019 y 06/00971/2019 que fueron resueltas, acumuladamente y en sentido desestimatorio, mediante resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura.



**3. Recurso contencioso-administrativo:** Frente a la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo que fue tramitado con el número 401/2021 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y fue finalmente desestimado mediante sentencia de 4 de febrero de 2022.

**TERCERO.-** *La sentencia de instancia.*

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la concreta controversia que en este recurso se pone de relieve se contiene en el fundamento jurídico séptimo, con el siguiente tenor literal: "SÉPTIMO.- Es preciso señalar que el cumplimiento exacto de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios consiste en el pago de la cuota tributaria y también el cumplimiento de las obligaciones de carácter formal que son impuestas por la normativa propia de cada tributo como es la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones en la forma y plazos fijados legal y reglamentariamente, obligaciones materiales y formales cuyo cumplimiento exacto tienen una importancia fundamental en el sistema tributario moderno ante el carácter masivo de los hechos tributarios y el régimen de autoliquidación que es la forma habitual del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Destacamos el esquema del IVA donde el resultado de la autoliquidación es la diferencia entre el IVA devengado y el IVA soportado, lo que se comunica a la Administración mediante las autoliquidaciones que deben responder a la realidad de las operaciones.

En este caso, la parte recurrente presentó cuatro autoliquidaciones en el año 2017 que no respondían a operaciones reales, conforme a los hechos que la Administración Tributaria comprobó en el procedimiento de inspección y que están debidamente acreditados, según hemos expuesto en los anteriores fundamentos de derecho.

La declaración indebida de partidas de IVA soportado a compensar o a devolver constituye un incumplimiento evidente de la norma reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y tiene una importancia fundamental en la liquidación del tributo al declararse por la parte recurrente la condición de sujeto pasivo del IVA y permitir compensar cuotas soportadas con cuotas devengadas cuando lo cierto es que la sociedad demandante española no ha realizado operaciones de compra y venta de corcho.

Las infracciones tipificadas en los artículos 194 y 195 de la Ley General Tributaria no reflejan una conducta de la que se derive un daño actual para la recaudación tributaria, sino que describe actos preparatorios de defraudaciones, los cuales, por disposición legal, son tipificados como infracciones autónomas. Es por ello irrelevante, a los efectos de los dos preceptos mencionados de la Ley General Tributaria, que no haya existido perjuicio económico en el período impositivo en que se presentan las autoliquidaciones objeto de comprobación o que la parte actora tenga derecho a la devolución de las cantidades repercutidas al tratarse de ingresos indebidos, pero nunca de ingresos o devoluciones debidas por la aplicación de la normativa del IVA. Lo decisivo es que las infracciones imputadas se consuman por las declaraciones inveraces derivadas de una simulación que la sociedad española llevó a cabo durante 2017, sin que tenga que existir un perjuicio económico, siendo, en este caso, la parte recurrente conocedora de los datos indebidos que estaba declarando al estar facilitando datos simulados que no se correspondían con la realidad e introducirse en el esquema regulatorio del IVA que no era procedente.

Lo esencial, y de ahí se desprende el carácter doloso, es que la parte recurrente conocía que las declaraciones no respondían a operaciones reales al haber creado una sociedad que no tenía realidad, sino que se interponía de manera ficticia entre las sociedades españolas de venta de corcho y la entidad portuguesa. De lo expuesto por la parte demandante sobre la finalidad de constituir la sociedad y optar por este mecanismo de sociedad interpuesta se desprende también que, desde el primer momento, al menos en lo que se refiere a los períodos impositivos de 2017, la entidad mercantil se constituía no para intervenir en la realidad económica y en el tráfico mercantil, sino para facilitar el cumplimiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que hacía la empresa portuguesa. El problema, y por ello se impone la sanción, es que se hace mediante la creación de una sociedad que no responde a la realidad, no desarrolla operaciones económicas, no tiene la condición de sujeto pasivo, no es la destinataria de los bienes y presenta declaraciones con cuotas a compensar o a devolver que eran claramente imprecisas. La parte demandante realizó unas declaraciones tributarias que no pueden calificarse de veraces, declarando operaciones que no eran reales y la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA que no ostentaba. La conducta de la parte actora está debidamente acreditada y supone un incumplimiento de la normativa tributaria que es constitutivo de infracción administrativa, por lo que no existe vulneración del principio de culpabilidad. La conclusión es que la parte recurrente utilizó el mecanismo de simulación, lo que conlleva la realización de una conducta dolosa que se subsume en los tipos de los artículos 194 y 195 LGT, sin que pueda admitirse, en estos supuestos, la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Por otro lado, lo que la parte califica de economía de opción constituye una infracción manifiesta y grave de las normas tributarias de aplicación al no responder a operaciones reales, sino a operaciones simuladas, como se detalla en el Acuerdo de liquidación. La verdadera situación empresarial y tributaria se oculta a la Agencia Tributaria al utilizar una sociedad ficticia interpuesta que presenta autoliquidaciones como sujeto pasivo del IVA cuando no ostenta dicha condición en el año 2017. La sociedad recurrente no efectuó ninguna actividad económica de forma separada e independiente a las desempeñadas por la entidad portuguesa, existiendo simulación y la comisión dolosa de las dos infracciones imputadas".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### **CUARTO.-** Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación.** El procurador, don Pablo Gutiérrez Fernández, en representación de **F. Couto** Spain, S.L., presentó escrito el 21 de marzo de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 16, 184, 194 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] así como la jurisprudencia contenida en la sentencia dictada el 12 de noviembre de 2014 por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (rec. 1881/2012, ECLI:ES:TS:2014:4786).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de marzo de 2022.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 20 de octubre de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar cómo debe calcularse la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones. En particular, determinar si, en estos casos, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia; o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente.

**3º)** Identificar los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**3.- Interposición.** El representante procesal de la mercantil **F. Couto** Spain, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito de 6 de diciembre 2022.

Concluye el escrito de interposición concretando la doctrina que, a su juicio, debe fijarse en la sentencia: "sea que, en aquellos casos en que se regulariza la situación tributaria de un contribuyente, y este es merecedor de sanción por simulación, a la hora de cuantificar la base de esa sanción, cuando esta es proporcional y cuando el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, se tengan en consideración las circunstancias concomitantes que pueden modular dicho perjuicio; y así, en concreto, que la base de la sanción de los arts. 194 y 195 de la LGT, no debe cuantificarse exclusivamente teniendo en consideración los importes de la devolución indebidamente solicitada o de las cantidades determinadas o acreditadas improcedentemente, sino que, por el contrario, dichos importes deben quedar minorados por el importe de la devolución -por ingresos indebidos- que trae causa de la misma conducta sancionada.

De lo contrario, se está yendo en contra de la dicción literal de los mencionados preceptos de la Ley General Tributaria, del art. 3 del Reglamento sancionador tributario, del espíritu y finalidad de las normas sancionadoras, del bien jurídico protegido en las sanciones proporcionales al daño, de la coherencia del régimen sancionador, del principio de regularización íntegra, del principio de proporcionalidad y hasta del principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley, en la medida en que, con la aplicación de las normas sancionadoras que propugna la AEAT, se llega a un resultado más perjudicial en el ámbito sancionador tributario, que en ámbito del delito contra la Hacienda Pública, contraviniendo de este modo la incuestionable identidad ontológica que existe entre sanciones administrativas y penas".

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 23 de diciembre de 2022, en el que manifestó que se abstenía de formular oposición al recurso.



El 24 de enero de 2023, el abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito oponiéndose al presente recurso, el cual finaliza: "Saliendo al paso del correlativo de adverso, y respondiendo a la cuestión de interés casacional admitida, solicitamos a esa Sala, en primer lugar, que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

- La base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia".

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 26 de enero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de septiembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

La consumación de las infracciones por las que ha sido sancionada la recurrente no exige que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, toda vez que se trata de "infracciones de peligro" que reprimen las conductas preparatorias de dicho perjuicio. Pese a ello, su configuración legal no es ajena al potencial perjuicio que las conductas sancionadas pueden producir, de ahí que esta Sala Tercera del Tribunal Supremo haya admitido el presente recurso de casación por medio de auto de 20 de octubre de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en "Determinar cómo debe calcularse la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones. En particular, determinar si, en estos casos, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia; o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente".

**SEGUNDO.-** *Alegaciones de las partes*

En su escrito de interposición, comienza recordando la recurrente que fue sancionada por consignar cantidades a compensar en la cuota de declaraciones futuras en los periodos 1T, 2T, y 3T del ejercicio 2017, considerando que había cometido infracción grave del artículo 195.1 de la LGT. Asimismo, que fue sancionada por solicitar la devolución en el 4T del ejercicio 2017, entendiéndose que había cometido infracción grave del artículo 194.1 de la LGT.

Señala que se calculó la sanción (impuesta por solicitar indebidamente una devolución) de forma proporcional a cantidades consignadas a devolver en las autoliquidaciones, sin tener en cuenta que el contribuyente recibió, tras una regularización, la completa devolución de estas cantidades.

Manifiesta que nada hay en los artículos 194 y 195 LGT que haga pensar que la exégesis del precepto que regula la base de las sanciones, haya de realizarse en un sentido literal, al margen de la finalidad que persiguen las normas sancionadoras por infracciones materiales, cuyo bien jurídico protegido es siempre el daño, real o potencial, al erario público, de manera que en estos supuestos, sostiene, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, pero teniendo en consideración otras circunstancias; muy especialmente, la de verificar si procede su devolución, pues en ese caso, la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente.

Añade otro razonamiento para defender la infracción de las normas cometida, cual es que las normas sancionadoras "se calificarán" después de "analizar globalmente la conducta". Ello se traduce en que el ordenamiento jurídico sancionador prevé que, a la hora de sancionar, ha de tenerse en cuenta el neto. Por eso



cree que, "si el bien jurídico protegido en estas infracciones lo constituye el perjuicio económico a la Hacienda Pública, necesariamente ha de considerarse como base de la sanción el neto, no pudiéndose sancionar a alguien por consignar unas cantidades a compensar o a devolver, sin valorar, a la hora de calcular la base de la sanción, que a ese mismo sujeto en la regularización tributaria que da lugar a la sanción, se le ha reconocido el derecho a la devolución".

Adicionalmente, repara en que sancionar sobre la base de las autoliquidaciones presentadas, sin tener en consideración que la propia Inspección de los tributos ha reconocido en una parte -y debió reconocer en otra, que acabó reconociendo el TEAR- la devolución de ingresos indebidos, supone romper la coherencia del principio de regularización íntegra, reconocido jurisprudencialmente. A su juicio es contrario a dicha coherencia, y contrario al sentido de dicha jurisprudencia "que se aplique en el procedimiento de inspección a la hora de regularizar la situación tributaria y que no se aplique a la hora de sancionar; es decir, que no se tenga en cuenta, a la hora de calcular la base de la sanción, que al sujeto se le devolvió y se le debía devolver lo ingresado como "ingreso indebido" por parte de la misma Administración que le sanciona".

Después invoca el principio de proporcionalidad, manifestando que es contrario a él que a la hora de calcular la base de la sanción de los artículos 194 y 195 LGT, no se tenga en cuenta la cantidad que la propia Inspección reconoce o debe reconocer como indebidamente ingresada y es efectivamente devuelta al sujeto sancionado.

La abogacía del Estado inicia su oposición recordando que, en este caso, la parte recurrente presentó cuatro autoliquidaciones en el año 2017 que no respondían a operaciones reales, conforme a los hechos que la Administración Tributaria comprobó en el procedimiento de inspección y que están debidamente acreditados.

Concretamente se produjo una declaración indebida de partidas de IVA soportado a compensar o a devolver que constituye un incumplimiento evidente de la norma reguladora del impuesto sobre el valor añadido y tiene una importancia fundamental en la liquidación del tributo al declararse por la parte recurrente la condición de sujeto pasivo del IVA y permitir compensar cuotas soportadas con cuotas devengadas cuando lo cierto es que la sociedad demandante española no ha realizado operaciones de compra y venta de corcho.

Pues bien, estas dos conductas constituyen las infracciones tributarias de los artículos 194.1 y 195.1 LGT, infracciones que "no requieren para su consumación que se produzca un perjuicio económico presente o potencial, pues, son infracciones "de peligro" que reprimen conductas preparatorias de aquel perjuicio y cuya materialización queda frustrada precisamente por la acción comprobadora de la Administración".

En una interpretación literal, primer criterio interpretativo del artículo 3.1 CC, tanto el artículo 194.1 como el 195.1 de la LGT sin ningún añadido ni condicionalidad acerca de presentes o potenciales perjuicios económicos a la Hacienda Pública derivados de la conducta a sancionar como elemento constitutivo del tipo, consideran que "la base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada" (artículo 194.1) y "el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas" (artículo 195.1).

Ese sentido propio de las palabras se confirma mediante la interpretación sistemática ya que el párrafo primero del artículo 194.1 citado, nos dice que "constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido".

Desde otra perspectiva, la del principio de legalidad, asegura que hay que tener presente que ambas normas son precisas a la hora de definir sus presupuestos, en este caso la base de la sanción: "La Ley no dice que la base de la sanción sea la cantidad no pagada en términos netos, computando lo no pagado o devuelto al infractor".

Sostiene que "las normas legales aplicadas (en este caso las que fijan la base de las respectivas sanciones) no admiten una interpretación que, separándose de su tenor literal, reduzca el quantum de la sanción por el hecho de que el infractor, en el proceso de regularización tributaria por los mismos hechos que han dado lugar a la existencia de la infracción, obtenga una devolución".

Seguidamente argumenta que la regulación aplicable no supone una vulneración del principio de proporcionalidad en materia sancionadora, siendo evidente que en la LGT predomina lo cualitativo - la gravedad del hecho y la naturaleza de la infracción (aquí claramente de peligro) sobre lo cuantitativo- el perjuicio económico presente o potencial.

En cuanto al juego del principio de íntegra regularización, lo primero que señala la abogacía del Estado es que "es un principio ajeno al ejercicio de la potestad sancionadora pues se proyecta, únicamente, sobre la liquidación, es decir sobre la determinación de la deuda tributaria, no encontrándose, por tanto, entre el elenco de principios que rigen la potestad sancionadora tributaria del artículo 178 LGT".



Aclara la abogacía del Estado que la Inspección tributaria procedió a la regularización de la situación tributaria respecto del IVA del periodo discutido, que consistió, en primer lugar, en eliminar la totalidad de las bases y de las cuotas devengadas y soportadas que la hoy recurrente había declarado en el año 2017 y, en segundo lugar, en reconocer a su favor el derecho a la devolución de las cuotas que los proveedores habían repercutido indebidamente y que éstos habían ingresado o consignado en sus autoliquidaciones de los diferentes trimestres del ejercicio afectado. Es claro que tal actuación se refiere a la regularización, no al eventual ejercicio de la potestad sancionadora, sujeta a sus propias normas y principios.

Después, aunque es sabedora de que no nos vincula, la abogacía del Estado trae a colación la R.TEAC de 14 de diciembre de 2017, R.G. 3516/2014, que en un caso muy similar al que nos ocupa ahora, señaló que: "(...)el hecho de haberse admitido en dicho Fundamento de Derecho que la Inspección debió proceder a la regularización íntegra para determinar el derecho de XPD a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida por estas operaciones, no excluye la posibilidad de sancionar por la conducta regularizada (deducir improcedente unas cuotas que dieron lugar a una liquidación con resultado a ingresar a favor de la Hacienda Pública), pues habrá que analizar la conducta del obligado tributario en si misma para determinar si cabe imponer sanción por ella, con independencia de que en el Acuerdo dictado por la Inspección e impugnado en esta vía económico-administrativa la cantidad a ingresar deba minorarse por el derecho de la entidad a obtener la devolución del IVA ingresado de forma indebida, en la forma expuesta en el Fundamento de Derecho Tercero".

**TERCERO.** - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Los artículos 194.1 y 195.1 LGT contemplan dos infracciones cuya conducta típica, a los efectos que ahora interesan, consiste, respectivamente, en "solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido" y en "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros".

Estas infracciones "se inscriben en lo que la doctrina tributarista ha venido calificando de tipos infractores "de peligro" (los comportamientos tipificados no causan un perjuicio económico directo o inmediato, pero podrían haberlo causado si no se hubiera producido una intervención de la Administración tendente a corregirlo) y protegen directamente (bien jurídico inmediato o directo) el interés patrimonial de la Hacienda Pública. (.....). El art. 194.1 LGT se limita a explicitar, en cumplimiento del mandato de *lex certa* contenido en el art. 25.1 CE, la omisión "omisión de datos relevantes"- y la acción típica "la inclusión de datos falsos"- que puede dar lugar al resultado sancionado: la solicitud indebida de una devolución sin que llegue a obtenerse. En modo alguno ello significa que la conducta falsaria preparatoria -y el mayor desvalor que representa- quede consumida en el tipo del art. 194.1 LGT. Y lo mismo puede decirse del tipo infractor previsto en el art. 195.1, párrafo 1º, LGT, que establece dos formas activas de realización del tipo -la "determinación" y la "acreditación" de partidas o créditos tributarios-, pero que tampoco incorpora en su tipificación el desvalor adicional de un medio ilícito empleado para cometerlo" ( SSTS de 17 de septiembre de 2020, RC 325/2019, y de 25 de marzo de 2021, RC 2839/2021).

También hemos manifestado, en la sentencia de 22 de septiembre de 2011, RC 4289/2009, que "el art. 195.1 de la LGT tipifica un comportamiento que no causa un daño directo e inmediato para la recaudación, sino que prepara de manera decisiva un perjuicio económico futuro, de manera que las compensaciones o deducciones improcedentes que se practiquen en la declaración del periodo impositivo darán lugar a las infracciones previstas en los arts. 191 de la LGT (dejar de ingresar en plazo en un tributo autoliquidable), 193 de la LGT (obtener indebidamente una devolución del Tesoro Público) o 194.1 de la LGT (solicitar indebidamente una devolución sin que ésta se llegue a obtener), pero no al tipo infractor que analizamos [ Sentencia de 26 de julio de 1997 (rec. de apelación núm. 8558/1991), FD Segundo]. Constituye, en definitiva, una infracción de peligro, que se perfecciona con independencia de que se llegue o no a producir una falta de ingreso o una salida de caja del Tesoro Público en el futuro como consecuencia de la aplicación de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas [ sentencia de 27 de enero de 2003 (rec. cas. núm. 420/1998 ), FD séptimo]".

Las devoluciones obtenidas por el contribuyente no proceden de la normativa del tributo, sino que se trata de la devolución de ingresos indebidos, puesto que ha quedado probado que **F. Couto** Spain S.L. no habiendo ejercido actividad económica alguna en el territorio de aplicación del IVA en los términos exigidos por la normativa, no era sujeto pasivo del impuesto.

La inspección lo que hizo fue denegar el derecho a la devolución derivada de la normativa del tributo, sin perjuicio de reconocer que si tiene o tenía derecho a la devolución del ingreso por esas cuotas que le han sido indebidamente repercutidas. En el caso en cuestión, la inspección procedió a la devolución del IVA indebidamente soportado, en la medida en que se pudo comprobar su ingreso, para las adquisiciones de



corcho y los servicios de transporte del mismo, ya que las entregas se han producido, los proveedores requeridos han aportado las facturas, contrastándose con las facilitadas por el obligado tributario y coinciden las cantidades con las consignadas en el modelo de declaración de operaciones con terceras personas. La inspección reflejó en el acta -e incluyó en la liquidación- no solo la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino también la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y acordó la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, que han sido ingresadas o consignadas en las autoliquidaciones de los proveedores/repercutidores. Esta operación se completó por el TEAR de Extremadura cuando estimó en parte la liquidación, concretamente, la relativa al rechazo de la inspección del derecho de la interesada a obtener la devolución de las cuotas que le repercutió la entidad DINISOLVA, S.L, anulando exclusivamente en la parte y por las razones expuestas en su fundamento de derecho tercero, el acuerdo de liquidación impugnado, que se confirma en todo lo demás, debiendo la oficina gestora girar otro, según lo señalado en el citado fundamento.

En nuestra sentencia de 22 de abril de 2021, RCA 1367/2020, además de dejar sentada la procedencia de que la Administración tributaria pueda efectuar una regularización integral de la situación tributaria de los obligados tributos, señalamos que "las consecuencias de abuso o fraude (en este caso de simulación constatada), deben dar lugar -si procede- al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí sí ha sucedido".

En cuanto al principio de proporcionalidad, interesa traer a colación, la sentencia de 6 de junio de 2023, RC 8550/2021, que declaró: "la Sala no aprecia motivos que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al artículo 191 de la LGT, desde la perspectiva de una eventual infracción de ese principio, determinada -como sostiene el recurrente- por el cálculo de la base de la sanción a tenor de la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

La sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, recuerda el amplio margen de libertad del legislador, dentro de los límites establecidos en la Constitución, para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos, precisando que "el principio de proporcionalidad solo dará lugar a la censura de inconstitucionalidad cuando "a la luz del razonamiento lógico, de datos empíricos no controvertidos y del conjunto de sanciones que el mismo legislador ha estimado necesarias para alcanzar fines de protección análogos, resulta evidente la manifiesta suficiencia de un medio alternativo menos restrictivo de derechos para la consecución igualmente eficaz de las finalidades deseadas por el legislador" (por todas, STC 55/1996, FJ 8).

Y asimismo hemos indicado que "la relación final que guarde la magnitud de los beneficios obtenidos por la norma penal y la magnitud de la pena es el fruto de un complejo análisis político-criminal y técnico que sólo al legislador corresponde y que, por ende, en ningún caso se reduce a una exacta proporción entre el desvalor de la sanción y el desvalor del comportamiento prohibido, según un hipotético baremo preciso y prefijado. La relación valorativa entre precepto y sanción sólo será indicio de una vulneración del derecho fundamental que la sanción limita cuando atente contra el valor fundamental de la justicia propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona [...] es decir, cuando concurra un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma" a 'partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa" (por alternativo menos 55/1996, FJ 9; 161/1997, FJ 12, y 136/1999, FJ 23).

En aplicación de esta doctrina hemos descartado ya que varias disposiciones sancionadoras previstas en la legislación tributaria vulneren el principio de proporcionalidad.

Y en el ATC 20/2015, de 3 de febrero, concluimos que "era notoriamente infundada una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la posible desproporción de la multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar, prevista en el art. 191.6 LGT, en conexión con los arts. 191.1 y 191.2 LGT".

*Mutatis mutandis*, esa doctrina puede invocarse también, y así lo hacemos, para rechazar, en este punto, las alegaciones de la recurrente.

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución.

**CUARTO.** - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La recurrente propone que la doctrina que fijemos en este recurso sea que, "en aquellos casos en que se regulariza la situación tributaria de un contribuyente, y este es merecedor de sanción por simulación, a la hora de cuantificar la base de esa sanción, cuando esta es proporcional y cuando el bien jurídico protegido es el



interés patrimonial de la Hacienda Pública, se tengan en consideración las circunstancias concomitantes que pueden modular dicho perjuicio; y así, en concreto, que la base de la sanción de los arts. 194 y 195 de la LGT, no debe cuantificarse exclusivamente teniendo en consideración los importes de la devolución indebidamente solicitada o de las cantidades determinadas o acreditadas improcedentemente, sino que, por el contrario, dichos importes deben quedar minorados por el importe de la devolución -por ingresos indebidos- que trae causa de la misma conducta sancionada".

En consonancia con ello solicita que se case y anule la sentencia impugnada y se dicte otra estimatoria del recurso en su día formulado ante el tribunal de instancia.

Las pretensiones de la Abogacía del Estado se concretan, por un lado, que se fije como doctrina legal que: "La base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 LGT en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia".

Y, derivado de ello, pretende que se desestime el presente recurso de casación y se confirme la sentencia impugnada.

A la vista de lo expresado en el fundamento de derecho tercero, declaramos no haber lugar al recurso de casación y, por tanto, rechazamos las pretensiones de la mercantil **F. Couto** Spain, S.L, lo cual lleva aparejada la confirmación de la sentencia de instancia.

**QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. - No ha lugar al recurso de casación núm. 2453/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Emilio Martínez Benítez, en representación de la mercantil **F. Couto** Spain, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, el 4 de febrero de 2022, en el recurso núm. 401/2021 sobre impuesto sobre el valor añadido, periodos del año 2017, de manera que queda confirmada.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.