

## Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad

BIB\2021\6

Miguel Ángel Sánchez Huete

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona

Juan Ramón Pérez Tena

. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona

Publicación: Quincena Fiscal, Nº 1, Sección Estudios, Quincena del 1 al 15 Ene. 2021

Editorial: Aranzadi

### ^ Title

New violations and penalties in international tax planning. Criticism of culpability and proportionality

### ^ Resumen

La [Directiva \(UE\) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo](#) que crea la obligación de informar de los intermediarios financieros impone al legislador nacional el establecimiento de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias. En esta orientación se ha aprobado en España la Ley 10/2020 para su introducción en la [Ley General Tributaria](#). El objeto de nuestro artículo resulta su análisis en base a dos consideraciones y principios punitivos básicos: la culpabilidad de la infracción y la proporcionalidad de su sanción. Se plantea dicho estudio considerando planteamientos genéricos y teóricos, pero también aplicativos y pragmáticos en donde la comparación con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los regímenes jurídicos existentes resulta básica.

### ^ Palabras clave

infracción, sanción, proporcionalidad, culpabilidad, información, intermediarios, planificación fiscal

### ^ Abstract

Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May, which establishes the obligation to inform financial intermediaries, requires the national legislator to establish effective, proportionate and dissuasive sanctions. In this sense, has been adopted in Spain the Law 10/2020 for its introduction in the General Tax Law. The object of our article is its analysis based on two considerations and basic punitive principles: the culpability of the infraction and the proportionality of its sanction. This study is proposed considering generic and theoretical approaches, but also applicative and pragmatic where the comparison with the doctrine of the Court of Justice of the European Union and the existing legal regimes is basic.

### ^ Keywords

infringement, penalty, proportionality, culpability, information, intermediaries, tax planning

## I. Introducción

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo que crea la obligación de informar de los intermediarios financieros impone al legislador nacional el establecimiento de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias. En esta orientación se ha aprobado la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (en adelante, Ley 10/2020) <sup>(1)</sup>. Tales infracciones y sanciones basculan en torno de la obligación formal de información establecida y tienen por finalidad prevenir la planificación fiscal potencialmente agresiva.

El objeto de nuestro estudio resulta su análisis en base a dos consideraciones y principios punitivos básicos: la culpabilidad de la infracción y la proporcionalidad de su sanción. Son perspectivas diversas, si bien complementarias, que se abordan también con miradas plurales, considerando planteamientos genéricos y teóricos, pero también aplicativos y pragmáticos en donde la comparación con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los regímenes jurídicos existentes resulta básica.

Resulta frecuente aludir al fenómeno punitivo en el ámbito tributario únicamente con la idea de sanción. Mas la medida punitiva que representa la sanción exige tipificar el comportamiento lesivo, la infracción. Resulta imperativo en nuestro sistema de garantías tanto la necesidad de tipificar los comportamientos dañinos como que estos supongan la lesión de un bien jurídico digno de represión. No son pocas las veces que el legislador, comunitario o nacional, obvia la referencia a la infracción como presupuesto de la sanción y la diferencia que entraña con relación al incumplimiento tributario.

En este sentido uno de los propósitos de estas páginas es reflexionar, con consideraciones *de lege lata* y *de lege ferenda*, sobre el bien jurídico de las infracciones introducidas por la Ley 10/2020 y examinar las exigencias de la culpa en relación con comportamientos que, curiosamente, se sancionan de manera proporcional con relación a operaciones que no resultan ilícitas. Este último propósito nos lleva a buscar la tipificación de la infracción también en la descripción de la sanción y a reflexionar si puede ser reprochable una operación que no resulta prohibida por el ordenamiento jurídico, pues se trata de una planificación fiscal potencialmente agresiva no de una evasión.

Sobre las consecuencias sancionadoras del incumplimiento de las obligaciones formales, cabe el estudio de la normativa dictada partiendo de que la Directiva <sup>(2)</sup> no ha creado un régimen sancionador, por discrepancias entre los Estados Miembros (EEMM), remitiendo, como fórmula de consenso <sup>(3)</sup>, a la regulación que éstos han de efectuar de las sanciones, con el mandato de ser eficaces, proporcionadas y disuasorias. La eficacia y la disuasión son efectos inherentes al diseño ideal de todo sistema sancionador, y están relacionadas con los fines que la imposición de la sanción espera obtener, en el supuesto analizado, unos resultados de represión de ilícitos que afecten al bien jurídico protegido, identificado *infra*, y de evitación de infracciones futuras. Debe tenerse en cuenta que esta nueva obligación informativa ha de permitir planificar mejor las actuaciones contra el fraude fiscal internacional y, si fuese necesario, modificar normas defectuosas o con lagunas no integrables también provocará la disuasión de promover, comercializar, implementar, asesorar o utilizar mecanismos sospechosos de planificación fiscal agresiva. Así, a diferencia de la mayoría de obligaciones formales que nuestro Ordenamiento Tributario conoce, esta obligación de revelación alberga un horizonte deseado de innecesidad de cumplimiento, siendo la previsión óptima que lleguen a no existir mecanismos que declarar <sup>(4)</sup>.

Nuestro estudio analizará muy especialmente el tercero de los mandatos al legislador contenidos en el art. 25bis de la Directiva 2011/16/UE. La proporcionalidad es un principio que debe impregnar todas las fases de creación y aplicación de la medida <sup>(5)</sup>, si bien nos limitaremos a su plasmación en las sanciones diseñadas. Se trata de un principio que en la Unión Europea (UE) ha sido declarado por el Tribunal de Luxemburgo "*principio general del Derecho comunitario*" <sup>(6)</sup>, y que tiene perfiles definidos en su jurisprudencia y en la de nuestro Tribunal Constitucional, que habremos de analizar –en el concreto ámbito punitivo– para determinar si las nuevas DA 23.º.4 y 24.º.3 LGT cumplen sus requerimientos. A ello nos ayudará el previo examen de los sistemas sancionadores implantados en otros Estados que ya han instaurado una obligación informativa del tipo de la aquí analizada.

## II. Las infracciones y el análisis de la culpa

Abordar el estudio de las infracciones en relación con el deber de comunicación de los intermediarios exige considerar, como presupuesto, el contenido de la Directiva y las funciones atribuidas al deber de comunicación explicitadas en la Ley 10/2020.

La Directiva con relación al ordenamiento nacional posee dos contenidos a tener presentes. De un lado habilita, como posibilidad de actuación, a los Estados para tomar las medidas adicionales de comunicación de información de naturaleza similar. O sea, es una opción del ordenamiento nacional la creación de nuevas obligaciones, siempre que sean de naturaleza análoga. De otro lado, la Directiva establece la obligación de crear sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias. Ahora bien, no se indica cuáles son los comportamientos que merecen ser sancionados, por lo que se requiere la intervención del legislador nacional para concretarlos, así como para acotar sus sanciones. Este es un mandato que se hallaba incumplido hasta el 31 de diciembre, fecha de entrada en vigor de la Ley 10/2020, lo cual puede acarrear responsabilidad según la normativa comunitaria <sup>(7)</sup>.

Se ha de considerar también que la función del deber de comunicación establecido por la Directiva, y que la reforma introducida por la Ley 10/2020 desarrolla, es bífrente. La Exposición de Motivos de la Ley 10/2020 indica dos aspectos básicos para entender las medidas que establece. El primero, que el deber de comunicación tiene dos fines: la información para la lucha contra el fraude fiscal –evasión– y elusión, y la disuasión respecto de la planificación fiscal agresiva <sup>(8)</sup>. El segundo, que la planificación fiscal potencialmente agresiva no implica un comportamiento elusivo o evasivo de acuerdo con el ordenamiento nacional. Reitera la Exposición de Motivos que "[...] la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho

mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración”.

En definitiva, que una misma información sirve para luchar contra el fraude, conductas prohibidas por el ordenamiento y, simultáneamente, para disuadir la realización de conductas que se consideran peligrosas, pero no prohibidas. Con la información a que alude se pretenden dos fines diversos necesitados de garantías diferentes, pues no es lo mismo prevenir la evasión fiscal, conducta ilícita –incluso delictiva–, que disuadir conductas lícitas. Y este es el nudo gordiano cuyo desenlace no parece fácil pudiendo su tratamiento abocar a la desproporción. Con esta doble función existe el riesgo de prohibir de forma indirecta comportamientos lícitos.

Acotado lo anterior el sistema de infracciones introducido por la Ley 10/2020 considera como infracción dos grupos de incumplimientos de obligaciones diversas. De un lado, se tipifican varias infracciones basadas en el incumplimiento del deber de informar a la Administración. Y, de otro lado, se tipifican una serie de obligaciones, alguna de ellas creada *ex novo*, entre particulares relacionadas con el deber de comunicación: a) la obligación de comunicar la existencia de la exención de secreto profesional a los demás intermediarios y obligados, y b) el deber de informar al resto de intermediarios, o en su caso obligados, que se ha presentado la comunicación a la Administración.

El sistema establecido para prevenir la planificación fiscal potencialmente agresiva se basa así en dos grupos diversos de infracciones. Las infracciones basadas en la obligación de informar a la Administración la existencia de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y las infracciones basadas en el deber de información entre los particulares, ya sea para poner en conocimiento la existencia del deber de secreto profesional o el haber cumplido la obligación frente a la Administración. Estas últimas infracciones no siempre resultan accesorias al deber de información a la Administración principalmente instituido, pues su cumplimiento perjudica al primero, como nos encargaremos de poner de relieve.

Teniendo presente lo anterior las nuevas infracciones se pueden clasificar en:

1.-Infracciones basadas en el deber de informar a la Administración.

1.1.Infracciones de omisión o por no presentar.

1.2.Infracciones de acción: presentación incompleta, inexacta o con datos falsos.

2.-Infracciones basadas en el deber de comunicar a particulares.

2.1.Infracciones del deber de informar a los demás intermediarios la exención del deber por secreto profesional.

2.2.Infracción del deber de comunicar a los demás intermediarios y obligados la presentación de la información a la Administración.

Abordar el análisis de las infracciones que sancionan la obligación de información de la planificación fiscal potencialmente agresiva precisa de algunas consideraciones. La primera, que la infracción a establecer no puede equipararse de forma genérica al incumplimiento de la obligación, y aquí procede reflexionar sobre el bien jurídico protegible y su delimitación. La segunda, es preciso acotar el sentido de las infracciones tipificadas evidenciando algunas de las problemáticas que presenta su descripción. Y la tercera consideración, centrada en el análisis de la infracción basada en el deber de información a la Administración, cabe evaluar la culpabilidad sea con relación a la sanción proporcional que se reprocha. Todo ello nos llevará a un interrogante que late en su regulación, y que a lo largo de nuestra exposición intentaremos desentrañar: ¿la infracción y sanción establecidas coadyuvan a prohibir comportamientos que tributariamente no lo están?

## 1. Bien jurídico: necesidad y delimitación

La infracción se interrelaciona y explica por la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, y ello conlleva una consecuencia fundamental: que dicho bien jurídico supone un umbral mínimo para sancionar. Sin la lesión de un bien jurídico no puede hablarse de infracción pues, de otro modo, se sancionaría meros incumplimientos de obligaciones administrativas. No hay que olvidar que con el bien jurídico se identifica el valor social estimado digno de protección que resultará reprochable su lesión cuando se efectúa de manera culpable.

La existencia de bienes jurídicos implica una selección de valores protegibles de acuerdo con criterios de racionalidad e intervención mínima que se asocian a la idea de antijuridicidad. La antijuridicidad precisa de una norma jurídica que establezca una sanción para que su violación sea un acto antijurídico (antijuridicidad formal), así como que dicha norma jurídica conlleve la protección de un determinado bien jurídico (antijuridicidad material). Existe antijuridicidad cuando habiendo transgredido una norma positiva se lesiona o pone en peligro un bien jurídico, de este modo, el concepto de antijuridicidad material se vincula con la función y fin de la norma, y no sólo con su realidad positiva. De postular la existencia exclusiva de uno de tales criterios obtendríamos graves distorsiones; si solo existiera antijuridicidad material, la posible vulneración del principio de legalidad, y; si únicamente se reconociera la antijuridicidad formal, podrían sancionarse conductas sin ponerlas en relación con la lesión material que comportan<sup>(9)</sup>. Resulta así que la idea de antijuridicidad ha de integrar tanto la vulneración de la norma como la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico.

Lo anterior conlleva que las infracciones tributarias no son meras transgresiones formales del orden jurídico, sino que implican la transgresión de valores<sup>(10)</sup>. En este sentido la **STS 10 febrero 2010 (RJ 2010, 1319)** deriva de la exigencia de un bien jurídico tres consecuencias básicas: 1.º La absoluta y radical separación entre obligación tributaria e infracción. 2.º El bien jurídico como elemento característico y adicional de las infracciones. 3.º La necesidad de motivación de la razón de ser de la sanción sobre la base de justificar el bien jurídico que se lesiona; afirma la resolución “no es el incumplimiento de la obligación tributaria (cuestión normalmente discutida cuando se impugna la liquidación) sino la razón de ser de la sanción, y la infracción de los bienes jurídicos que con su imposición tratan de preservarse.” (F.J. 8.º).

Las infracciones tributarias se diseñan sobre la base de los incumplimientos de la relación jurídica, o lo que es lo mismo, el ilícito sancionador se conforma sobre la base del ilícito tributario. Ahora bien, una cosa es que las infracciones puedan basarse en incumplimientos de las obligaciones que integran la relación jurídico-tributaria y, otra muy distinta, es que las infracciones sean meros incumplimientos. No puede pretenderse la creación de sanciones tributarias basadas en meras prohibiciones, estableciendo un número no determinado de deberes jurídicos sin que su fundamento se halle en la protección de bienes jurídicos.

Los grupos de infracciones anteriormente descritos –las infracciones basadas en el deber de comunicar a la Administración y las basadas en comunicar a los particulares– poseen intereses jurídicos diversos como se evidencia por los sujetos y vínculos creados. Dicha distinción se ve ratificada cuando se afirma que las infracciones basadas en el deber de comunicar con la Administración son incompatibles con las establecidas en el art. 198 y 199 de la LGT –Disposición Adicional 23.4 d) LGT–, no así las infracciones basadas en obligaciones entre particulares.

En las primeras infracciones se ampara el conocimiento por parte de la Administración Tributaria de las operaciones peligrosas calificadas de planificación fiscal potencialmente agresiva. Se trata de una infracción que presenta una clara proximidad con las previstas para el deber informativo del art. 93 de la LGT y el bien jurídico que ésta ampara. Ahora bien, se trata de un deber informativo singularizado porque para su nacimiento no precisa requerimiento administrativo expreso ni periodicidad concreta en su suministro. La obligación informativa nace cuando se cumple su presupuesto de aplicación, vinculado a las operaciones que integran la planificación fiscal potencialmente agresiva. También es una obligación con una función disuasoria, un fin extrafiscal, pues no se busca tanto la aplicación del tributo como desincentivar las operaciones que considera peligrosas, y así, su finalidad no es tanto el acopio de información como que esta no se produzca porque la operación no ha tenido lugar.

Las segundas infracciones poseen una cierta relación de dependencia con la anterior obligación, pues se establecen entre particulares para gestionar sus eventuales obligaciones informativas. Se afirma la infracción sobre la base de incumplir la obligación de comunicar otras diversas circunstancias; en primer lugar, la exención de uno de los intermediarios, al amparo del secreto profesional, de su obligación de informar a las autoridades tributarias; y, en segundo lugar, la presentación, por uno de los intermediarios o de los obligados tributarios, de la declaración informativa (apartado 1 de la nueva Disposición Adicional vigésima cuarta de la LGT).

Con relación a estas infracciones basadas en el deber de comunicar a particulares se ha de efectuar diversas consideraciones sobre su bien jurídico.

En primer lugar, la obligación de comunicar la situación de exención derivada del secreto profesional aparece contemplada en la Directiva (UE) 2018/822, e implica que la obligación de presentar la declaración sobre el mecanismo recaerá sobre los demás intermediarios o, si estos no existen, sobre el contribuyente interesado (artículo 8 bis ter, apartados 5 y 6, de la Directiva 2011/16/UE). La relevancia punitiva del comportamiento deriva de la consciencia por parte del sujeto de que su no comunicación conlleva la falta de información a la Administración de tales planificaciones. Ahora bien, tal comportamiento sirve únicamente como circunstancia agravante del tipo básico, con una redacción que parece desterrar cualquier atisbo o exigencia a la intención del agente. Por consiguiente, dicha infracción básica lleva a sancionar un mero incumplimiento sin relevancia punitiva suficiente para suponer la lesión del bien jurídico en la medida que no perjudica, con un peligro concreto, el deber de informar a la Administración. La sanción del tipo agravado anteriormente señalado ha de comportar la prueba, deducida de su comportamiento y de las circunstancias, de la intención del sujeto.

En segundo lugar, la infracción de no comunicar a los otros obligados el cumplimiento de la obligación pretende organizar la pluralidad de vínculos concurrentes. El artículo 8 bis ter, apartados 4 y 8, de la Directiva 2011/16/UE indica que “cuando exista una obligación múltiple de comunicar información” –varios intermediarios o contribuyentes interesados–, el intermediario o el contribuyente interesado, según los casos, “estará exento de presentar la información si tiene la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que se haya presentado la misma información en otro Estado miembro”. La finalidad de la obligación es facilitar la prueba de la exención de la obligación que se impone. Con el cumplimiento de tal obligación se pretende evitar al resto de intermediarios u obligados una carga administrativa innecesaria, aunque no se perjudica el conocimiento de las autoridades tributarias del mecanismo. Por consiguiente, se protege el interés administrativo basado en el adecuado funcionamiento interno del régimen de obligaciones establecido. Es un mero incumplimiento normativo carente de un valor ético, que no puede ser considerado bien jurídico y que no merece reproche punitivo alguno<sup>(11)</sup>.

No hay que olvidar que el Derecho punitivo –y no solo el Derecho Penal– comparte una serie de principios comunes, entre ellos, el de intervención mínima que supone un carácter fragmentario y subsidiario de la represión y la protección de bienes jurídicos<sup>(12)</sup>. De ahí que la tipificación de las infracciones tributarias sólo es admisible si lesiona un bien jurídico, entendido como valor social y no mero interés administrativo y, además, ha de suponer un ataque relevante al mismo. En esta perspectiva la sanción resulta la última posibilidad, en donde ya no cabe acudir a soluciones menos drásticas y gravosas para preservar el orden jurídico.

Con relación a las infracciones basadas en el deber de informar a la Administración de operaciones de terceros cabe considerar las interferencias que se originan con la institución de la denuncia, y la necesidad de su deslinde. El deber de información impuesto supone crear un deber jurídico de naturaleza pública y carácter tributario. Con el mismo se pone en evidencia el traspaso de funciones públicas a la ciudadanía, que no puede implicar, ni privatizar la indagación sobre el riesgo fiscal, ni el responsabilizar del mismo a los particulares a través de un genérico

deber informativo. A este respecto cabe tener presente que el deber de informar puede convertirse en deber de denuncia cuando la operación potencialmente agresiva se califique a *posteriori* como ilícita punitivamente, ya suponga la comisión de una infracción tributaria, o ya suponga un delito. Esta resulta una cuestión de gran relevancia por los derechos y garantías punitivos que aparecen implicados, como el derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí –art. 24.2 de la CE–<sup>(13)</sup>.

En tal sentido pueden originarse diversos supuestos de colisión en donde cabe diferenciar según la obligación incumba al intermediario o al contribuyente:

El intermediario que informa sobre hechos que resultan ilícitos punitivamente puede solapar el cumplimiento de la obligación tributaria y la denuncia. Tal supuesto puede ser más complejo cuando el intermediario-obligado a informar sea partícipe en la acción ilícita del tercero, pues podría instaurar el deber de auto denuncia confesando los hechos que le perjudican y que entra en conflicto con el derecho a no confesarse culpable o no declarar contra sí<sup>(14)</sup>.

Cuando el obligado a comunicar sea el contribuyente, y los actos fueran ilícitos, nuevamente dicha vinculación parece entrar en conflicto con el derecho constitucional señalado. En tales supuestos la obligación tributaria supone un deber a declarar contra sí, que resulta incluso sancionado por lo que posee difícil encaje con el derecho fundamental del ámbito punitivo.

Delimitar el incumplimiento infractor, y los derechos punitivos, resulta fundamental. Así se ha de considerar que cuando la operación resulta ilícita no puede considerarse infracción dada la operatividad de los derechos y garantías constitucionales. Ello aparece corroborado por las propias declaraciones del legislador en relación con la planificación fiscal potencialmente agresiva en las que afirma estar integrada por operaciones no prohibidas y lícitas. Y, no siendo planificación fiscal potencialmente agresiva, no existirá incumplimiento informativo sancionable. En todo caso, en la ponderación de tales derechos y garantías constitucionales con el deber tributario, base de la infracción, han de prevalecer los primeros.

La peculiaridad que presentan tales infracciones deriva de que la obligación informativa de datos ajenos se presenta con dos lógicas y presupuestos diversos. Por un lado, la información aparece como elemento esencial en la aplicación de los tributos, se conoce para poder determinar la deuda, poseyendo la información una visión accesoria a la obligación de ingreso. Esta es la perspectiva que asocia la información a los procedimientos de aplicación de los tributos y que aparece regulada dentro del Título III de la LGT. Por otro lado, la obligación de información como prevención y disuasión de conductas peligrosas aparece asociada a la idea de ilicitud. En este sentido se relaciona con conductas lesivas derivadas de comportamientos prohibidos, ya sea tributariamente, como la elusión derivada del conflicto en la aplicación de la norma tributaria o, ya sea punitivamente, con relación a conductas de simulación o directamente infractoras.

De manera consecuente tales perspectivas operan sobre presupuestos de aplicación diferenciados. La información como elemento de aplicación de los tributos nace sobre la base de su trascendencia tributaria ex art. 93 de la LGT. La información como disuasión de conductas, sobre las conductas asociadas a la planificación fiscal potencialmente agresiva cuya delimitación aglutina una pluralidad de conductas no prohibidas. En tal correlación se puede apreciar tanto la hibridez de funciones de una misma obligación como las discrepancias que presenta la dimensión disuasoria instaurada cuando los comportamientos no resultan prohibidos.

Las anteriores reflexiones llevan a acotar el bien jurídico protegido como el conocimiento puntual, veraz y completo por la Administración Tributaria de la información de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva siempre y cuando no resulten ilícitos punitivos.

## 2. Infracciones basadas en el deber de informar a la Administración

Como hemos señalado la reforma introducida en la LGT por la Ley 10/2020 tipifica dos grupos de infracciones, las basadas en el deber de informar a la Administración y las que se basan en el deber de informar a particulares. La mayoría de estas últimas no pueden considerarse infracciones al no vulnerar un interés público relevante; la conveniencia de gestión administrativa no puede ser considerada bien jurídico y legitimar su sanción. De ahí que solamente describiremos las infracciones basadas en el deber de comunicar a la Administración los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva. Las mismas se pueden agrupar en dos tipologías en consideración al comportamiento omisivo o activo y, dentro de cada una de ellas, hablaremos de tipo básico, agravado o atenuado en función de la sanción:

a) Infracciones de omisión o por no presentar

Tipo básico: No presentar en plazo la declaración informativa.

Tipo atenuado: Presentación extemporánea sin requerimiento.

Tipo agravado: Presentación por medios no informáticos si estos eran exigibles.

b) Infracciones de acción: presentación incompleta, inexacta o con datos falsos.

Tipo básico: Presentar de manera incompleta, inexacta o con datos falsos.

Tipo atenuado: Presentación fuera de plazo sin requerimiento previo declaración que subsane la previa declaración incompleta, inexacta o con datos falsos.

Tipo agravado: Presentación por medios no informáticos si estos eran exigibles.

Todas las infracciones anteriores se consideran graves a pesar de las modulaciones que presentan los diversos comportamientos, según ponemos de relieve.

Se trata de infracciones específicas con relación a la obligación de suministrar información de datos ajenos prevista en el art. 198 y 199 de la LGT, de ahí que resulte incompatible su apreciación cumulativa. La inexistencia de perjuicio es una de las características principales de estas infracciones formales, y que supone no originar un resultado o un perjuicio patrimonial determinado. Por el contrario, en el incumplimiento de las obligaciones materiales, existe un resultado o perjuicio económico, real o potencial, que permite evaluar la sanción en función de éste. Tal situación nos presenta la paradoja de que si tales infracciones formales no conllevan un resultado lesivo ¿cómo es posible establecer una sanción proporcional respecto de este?

Este planteamiento sólo puede tener sentido si se concibe a dichas infracciones como de peligro para la obligación tributaria principal; un peligro susceptible de generar un perjuicio concreto y previsto. Así se sancionarían tales incumplimientos, no únicamente en base a su propio carácter formal, sino sobre el fundamento de su peligrosidad o protección a la obligación material. Dichas sanciones proporcionales hacen de las infracciones formales figuras híbridas y complejas. Por consiguiente, para imponer tal sanción se ha de contemplar, como parte del comportamiento infractor, la relevancia objetiva del comportamiento para causar la lesión y la intención de causarla. De otro modo se sancionaría un peligro potencial, carente de probabilidad de existencia y huérfano de prueba, con lo que se instauraría una sanción objetivada, aspecto que cuestiona la culpabilidad exigida como desarrollaremos.

En la tipificación que se efectúa se han de tener presentes determinados aspectos que afectan tanto a los comportamientos infractores como a los sujetos intervinientes.

Con relación a los comportamientos tipificados la referencia a inexactitud es inespecífica y ambigua por su difícil aprehensión. Inexactitud no es falta de completitud o falsedad, es una idea conexa a precisión y puntual cumplimiento. La interpretación del comportamiento inexacto no ha de referirse al rigor formalista –el presentar uno u otro modelo–, pues las inexactitudes formales, en tanto que no aporten información, son irrelevantes al no lesionar el bien jurídico en los términos delimitados. No entenderlo así aboca a sancionar cualquier irregularidad formal en la presentación de declaraciones y, consiguientemente, a equiparar el incumplimiento tributario con la infracción.

Resulta criticable la desproporción que origina equiparar, a la hora de su sanción, dos comportamientos infractores con desvalor diverso como son la inexactitud y la presentación de la declaración con datos falsos<sup>(15)</sup>. La presentación de datos falsos alude a un incumplimiento respecto del contenido veraz de la declaración, y resulta la manifestación de la actitud intencional del infractor. La falsedad exige una conducta de mutación de la verdad efectuada sobre el contenido de la declaración, y requiere una plasmación objetiva de tal actuar mendaz y falto de verdad, de ahí que posea un desvalor diverso merecedor de una sanción singular.

Se ha de discrepar también del hecho de que el tipo agravado –cuando existe la obligación de presentar por medios informáticos– no proteja tanto la información asociada al bien jurídico de la infracción como la forma o vehículo en la que esta se muestra. Difícilmente resulta admisible punitivamente la represión de meros intereses administrativos basados en la gestión informativa si no resultan unos valores sociales trascendentes. El legislador posee un peculiar entendimiento de la necesidad de la sanción tributaria, muy asociada a la idea de incumplimiento, lo cual hace difícil, también para la ciudadanía, asumir su justicia y lógica.

En relación con los sujetos infractores a la luz de la Directiva –atendiendo a la remisión que la norma nacional efectúa a la misma (nueva DA 23.ª LGT)– se ha de considerar:

El intermediario tal y como se recoge en el art. 3.21 de la Directiva (UE) 2018/822, resulta una construcción jurídica, no una mera figura delimitada por usos negociales. En tal sentido su configuración resulta expansiva al establecerse sobre la base de un criterio de notable ambigüedad consistente en lo que "cabe razonablemente suponer que sabe". La razonabilidad de tal suposición parte de considerar los diversos indicios concurrentes. Ahora bien, en la medida que puedan determinar la obligación, y su incumplimiento acarrear una sanción, los indicios de la obligación no pueden considerarse –por sí solos– como indicios para fundamentar la sanción. La valoración de los indicios en el ámbito punitivo resulta, más que medio de prueba, un modo de apreciar la prueba, la denominada prueba de indicios. Es una prueba indirecta en la que cabe discernir claramente entre los elementos determinados ciertamente de las consecuencias que se puede deducir<sup>(16)</sup>.

En la misma línea cabe tener presente que tanto el intermediario como el contribuyente (en la terminología de la Directiva art. 3 en su apartado 22) podrán argumentar, como criterio de no sujeción respecto de dicha obligación, que no cabía razonablemente suponer que estaban implicados en un mecanismo que comportaba la obligación de informar, bien por haber participado en un aspecto parcial de la operación o; bien por que la misma no tenía en cuenta aspectos fiscales. Tal argumentación conlleva invertir la carga de la prueba; es el ciudadano quien ha de probar el aspecto negativo que comporta que "no cabe razonablemente suponer" afirmado. Y dicha inversión de la carga exige que la prueba indiciaria y motivada de la Administración explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos –indicios– se deducen otros hechos –consecuencias–. La racionalidad de la inferencia obtenida se ha de efectuar sobre la base de una suficiente motivación en donde se ponga de manifiesto la lógica y coherencia de su determinación, de acuerdo con las reglas de la experiencia. En tal sentido las inferencias realizadas por el órgano administrativo no pueden ser absurdas o ilógicas de manera que puedan resultar arbitrarias, según proscribió el art. 9.3 de la CE.

### 2.1. La culpa y las infracciones formales de sanción proporcional

El incumplimiento de referencia para la infracción es la obligación informativa de datos, principalmente, ajenos, cuya finalidad no es tanto la aplicación del tributo como la disuasión de concretos comportamientos de riesgo. Relacionado con lo anterior, se combina el carácter formal de la obligación con el evitar la realización de concretas operaciones, de ahí que la sanción establecida no es fija sino proporcional. De esta forma se toma como referente alguno de los efectos de la operación: el importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo. Lo anterior conjuga dos ideas de difícil convivencia, de un lado, el hecho de que las infracciones son definidas por la inexistencia de perjuicio y, de otro, subyace el reproche –sobre el que se sanciona proporcionalmente– de una conducta que no aparece prohibida por el ordenamiento.

La sanción porcentual con relación a las operaciones o actuaciones constitutivas de planificación fiscal potencialmente agresiva convierte la infracción formal en una infracción diversa, pues muestra que la conducta prohibida se relaciona con el resultado que se quiere evitar. Remarcarlo es un aspecto relevante para la prueba de la culpabilidad del imputado.

En la LGT el incumplimiento de las obligaciones materiales y formales tributarias se correlaciona con infracciones tributarias cuya estructura típica exige la producción o no de resultado –la falta de ingreso–. En tal sentido se sancionan las infracciones basadas en incumplimientos materiales de forma proporcional y las infracciones basadas en incumplimientos formales con una cuantía fija. Entender la existencia de infracciones formales sancionadas proporcionalmente significa admitir una tercera posibilidad que únicamente resulta admisible 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<sup>(17)</sup>. De ahí la necesidad de evidenciar tanto la relevancia objetiva del comportamiento para ocasionar el perjuicio como la culpabilidad que pone de relieve el imputado.

El principio de culpabilidad aparece clara y reiteradamente reconocido en el ámbito punitivo tributario, particularmente, en la dición del artículo 183 LGT cuando indica que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". Su reconocimiento, según reiterada jurisprudencia, excluye la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario. La exigencia de culpabilidad supone que una acción típicamente antijurídica sólo es punitivamente relevante si, además de poder censurar el hecho por su nocividad, podemos reprochar a su autor el haberlo cometido. En consecuencia, no es posible la imposición de sanciones tributarias atendiendo simplemente al resultado, sin tomar en consideración la conducta del obligado<sup>(18)</sup>.

La culpabilidad deviene un requisito fundamental de la infracción que aparece relacionado con la presunción de inocencia del art. 24.2 de la CE. De ahí que resulta carga de la Administración su prueba no resultando admisible un razonamiento por exclusión o cuando este resulte insuficiente. También la culpa se relaciona con la motivación en la medida que será a través de esta la forma de verificar su existencia. Motivación, que se plantea como mecanismo para evaluar la existencia de arbitrariedad y que actúa como garantía esencial del ciudadano para ejercitar un adecuado control a través de los diversos recursos ejercitables<sup>(19)</sup>.

La motivación es un elemento esencial, de tal magnitud, que su falta origina un vicio no subsanable. Dicha motivación se refiere exclusivamente a la efectuada por el órgano sancionador, sin que pueda subsanarse o imputarse la motivación a la que efectuaron las otras instancias intervinientes<sup>(20)</sup>. La motivación ha de cumplir dos exigencias que se correlacionan de manera singular con dos principios o garantías punitivas. De un lado, la motivación ha de existir, ya que de otro modo se infringiría el principio-garantía de la presunción de inocencia. De otro lado, la motivación ha de ser suficiente, y este es el carácter y contenido que normalmente se relacionará más directamente con acreditar la culpabilidad.

No resulta motivación –resulta así inexistente– la afirmación de que el sujeto no ha probado su diligencia, o cuando se afirma apodícticamente que no existen causas de exoneración de la culpabilidad. Son supuestos en donde, además de no motivar y no probar la culpa, se invierte la presunción de inocencia existente. En parecidos términos, cuando la Administración Tributaria razona la existencia de la culpabilidad por exclusión, afirmando la culpa al no estimar una discrepancia interpretativa razonable o cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad. Tampoco suponen motivar la culpa los razonamientos genéricos susceptibles de ser aplicables a diversos supuestos o que se limitan a aseverar su existencia sin más. Resulta recurrente en tal sentido encontrar en las resoluciones judiciales anulatorias expresiones del siguiente tenor: "La motivación antedicha es genérica, sirve para cualquier supuesto fáctico y no supone la necesaria individualización subjetiva de la conducta investigada, [...] El órgano competente para sancionar ha impuesto una sanción con una motivación de la culpabilidad estereotipada y genérica, sin justificar adecuadamente la culpabilidad que se imputa"<sup>(21)</sup>.

Pero además de existente, a la motivación se le exige que sea suficiente y en tal requisito se condensa y concreta el contenido asignado a la culpabilidad. Así se afirma expresamente que la Administración Tributaria ha de efectuar una motivación suficiente de la negligencia pues, en caso contrario, la sanción será improcedente<sup>(22)</sup>. La suficiencia de la motivación resulta un concepto jurídico indeterminado de difíciles contornos, asociado a la concreta evaluación de la conducta enjuiciada, y alejado de formulaciones genéricas e intercambiables. No es suficiente la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad.

También la motivación es carga de la Administración y ha de ser, en primer lugar, específica y concreta, reflejando los elementos que justifican la sanción; en segundo lugar, ha de poseer relación a la conducta fáctica enjuiciada y, en tercer lugar, no ha de estar basada su apreciación en juicios de valor ni en automatismos.

Es concreta, en la medida que se exige su relación al comportamiento que es objeto de valoración. También se ha de correlacionar con datos de hecho suficientemente expresivos y detallados<sup>(23)</sup>, pues no resultan admisibles los prejuicios ni los juicios de valor. En tal sentido la consideración de que el sujeto ya había cometido en el pasado una infracción semejante no puede justificar la culpa concreta de la nueva infracción, en caso de concurrir, se vinculará con la existencia del agravante de reincidencia, pero no de la infracción base.

La culpabilidad se deduce de la valoración de los hechos, de ahí que el acto de imposición de la sanción haya de concretar los elementos de la conducta del sujeto infractor en los que se funde la existencia de responsabilidad, de manera que pueda deducirse de los mismos la existencia de dolo –el conocer y querer la realización del hecho tipificado– o negligencia –la omisión del deber de diligencia exigible–. Ahora bien, los hechos sobre los que se ha de apreciar la misma no son los tributarios sino los que integran la descripción del tipo infractor. De esta forma, el mero reconocimiento de los hechos no exime a la Administración de la tarea de la valoración de la conducta para efectuar el reproche que supone la culpabilidad.

En definitiva, que la sanción de la infracción formal, basada en el deber de informar a la Administración, tome como referencia el resultado o efectos de una operación supone que esta ha de poderse reprochar al sujeto exigiéndole su culpa. Lo cual supone una valoración sobre los hechos punitivos, y no un mero incumplimiento de la norma tributaria. Ha de suponer una explicación objetiva que ha de permitir, en caso de oposición, un razonable conocimiento de las posibilidades impugnatorias.

En relación con la condición del intermediario y el deber de diligencia exigible cabe considerar lo siguiente:

En primer lugar, la condición jurídica de intermediario no presupone una mayor culpabilidad o un mayor conocimiento de la ilicitud. La cualidad del obligado y sus circunstancias personales no prejuzga la eventual culpa concurrente. Ni la experiencia, ni la posesión de los medios económicos suficientes o el aparecer asistido por profesionales puede presumir la culpa. No puede concluirse que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales<sup>(24)</sup>. De lo anterior se deriva que la prueba de los eventuales conocimientos, o formación del obligado, no puede suponer una inversión de la carga de la prueba o resultar una agravante no prevista normativamente.

En segundo lugar, y vinculado a lo anterior, existe una doctrina jurisprudencial en la que se valora el deber de conocer especialmente las normas aplicables, si bien se vincula no tanto a una condición subjetiva como a la preexistencia de un deber de cuidado<sup>(25)</sup>. Evaluar el deber de cuidado o el deber de evitar –en ocasiones con relación a la conducta de otros– impuesto normativamente exige tener en cuenta los conocimientos propios del ámbito profesional. Tal juicio permite acotar, de acuerdo con el conocimiento del ámbito en cuestión, el nivel de control y diligencia que le compete en relación de otros.

En tercer lugar, en caso de alegación de un error vencible la profesionalidad y la pericia exigible al infractor es un elemento especialmente relevante para valorar su conducta. La STS, Sala Tercera, Sec. 3.ª de 31 marzo 1998 (Rec. 199/1995) –EDJ 1998/2203– afirmaba que "Se pretende enmascarar la ausencia de culpabilidad en una ignorancia excusable. Esto no puede predicarse de una institución de crédito, conocedora de cómo se actúa en el mercado inmobiliario".

De lo señalado cabe concretar que si bien las circunstancias del obligado no predeterminan la culpa si tienen relevancia a la hora de analizar la existencia de un deber de cuidado específico por la profesión que se ejerce, o cuando se evalúa la vencibilidad del error de derecho alegado.

Con relación a los intermediarios, y a las obligaciones informativas que les competen, señalar que no existe un deber específico de evitar la operación sino de informar de su existencia. En consecuencia, no puede derivarse una mayor diligencia por tales conocimientos específicos dado que únicamente se encomienda la tarea informativa. Ello conlleva que la Administración posee la carga de probar la culpa valorando el conocimiento completo de los hechos relevantes que originan el nacimiento de la obligación de información. Otra cosa será la dificultad de apreciar el error de derecho como causa eximente o atenuante de la responsabilidad si se posee el conocimiento de la realidad a informar.

## 2.2. ¿La prohibición a través de la infracción?

Las infracciones y sanciones sobre el peligro que supone el evitar la planificación fiscal potencialmente agresiva pueden llevar a convertir en prohibidos comportamientos que no lo son. Si partimos de la constatación que las conductas que integran la planificación fiscal potencialmente agresiva no están prohibidas, ni son infracción ni delito, se genera una situación –como mínimo– extravagante. De un lado, existe una obligación informativa con función preventiva de conductas potencialmente peligrosas, pero no prohibidas: la planificación fiscal potencialmente agresiva. Y, de otro lado, se establecen infracciones con el fin de evitar los comportamientos que integran dicha planificación, pues se sancionan porcentualmente según algunos de sus efectos. La sanción de la obligación formal convierte de manera indirecta en prohibidos comportamientos que no llegan a declararse como tales.

El sancionar el incumplimiento de la obligación de información porcentualmente, considerando algunos efectos de las operaciones que tienen por base, afirma el reproche sobre las operaciones, y con ello su ilicitud. En tal sentido a la hora de establecer la sanción máxima la ley diferencia según se trate de intermediario o del "obligado tributario interesado". Si se trata de intermediario el máximo resulta el "equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo". Si es obligado interesado, la sanción máxima será el valor fiscal del mecanismo y, en su defecto, los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario, y si no existen éstos, el valor de mercado de la actividad de intermediación calculada según el art. 18.1 de la LIS que regula las operaciones vinculadas. Son así criterios que tratan de reflejar la importancia cuantitativa, y los efectos de las operaciones, a través de la remuneración del intermediario, cuando no directamente, por el valor del efecto fiscal de cada mecanismo.

El fijar la sanción informativa en función de los honorarios percibidos o a percibir o el valor del efecto fiscal de cada mecanismo parece imputar como desvalor su percepción. Y en tal proceso se asocian dos ideas: la percepción de honorarios y el reproche punitivo. Con tal vinculación parece atribuir a los honorarios "el importe del silencio" ante una eventual ilicitud. Pero tal esquema choca con dos consideraciones; la principal, que la ilicitud de la conducta no es consustancial a la operación de planificación fiscal potencialmente agresiva realizada.

Y, también, que resulta anómalo que corresponda al imputado la obligación de probar los límites máximos de tales importes. Se ha de hacer notar que se trata de un criterio para graduar la sanción –el importe máximo equivalente– estableciendo la necesidad de que sea el sujeto infractor quien deba acreditar "la concurrencia y magnitud de los mismos". El imputado –pues aún no ha sido sancionado, como presume la ley al hablar de infractor– ha de probar la cuantía de los honorarios, cuando tal extremo corresponde al órgano que impone la sanción. Con tal regulación parece establecerse una sanción cuyo importe máximo se determina administrativamente, y que podrá ser reducida si el sujeto prueba un importe inferior.

En la regulación establecida late el criterio que afirma que la comisión de la infracción no resulte más beneficiosa para el infractor que el incumplimiento de las normas infringidas –art. 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre (LRJSP)–. Ahora bien, dicha norma parte de que el incumplimiento reporta un beneficio ilícito que la sanción mesura para que resulte disuasorio. Pero el caso y la lógica que nos ocupa es otra muy distinta a nuestro entender <sup>(26)</sup>.

1.º La lógica de tal precepto se coherente con incumplimientos que tengan un resultado; por ejemplo, que exista la obligación de ingresar y no se efectúe. Ese no es nuestro caso pues el incumplimiento no tiene una relación concreta con un resultado económico.

2.º En la misma línea resulta que la planificación fiscal agresiva no supone ilicitud ni incumplimiento tributario alguno por lo que la progresión en el perjuicio a disuadir no parece clara.

### III. Las sanciones y su proporcionalidad

#### 1. Concepto, vertientes y doctrina constitucional

##### 1.1. Proporcionalidad normativa y aplicativa

La proporcionalidad es un principio jurídico que, como mandato y límite al legislador en primer término, demanda un juicio sobre la idoneidad y necesidad del castigo y una puesta en relación del mismo con la conducta tipificada como infracción, una adecuación de la gravedad de uno a otra, prohibiendo anudar consecuencias desmesuradas a conductas cuyas circunstancias no las acreditan.

Si bien se trata de un principio esquivo a su exacta concreción, más fácil de aprehender en negativo, para realizar el juicio de proporcionalidad es imprescindible la precisión de los fines de la medida, y ya vimos anteriormente que el sistema de sanciones tiene por finalidad la protección del bien jurídico protegido, conocimiento puntual, veraz y completo de la información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo tal finalidad, con afectación del juicio de proporcionalidad, se ve mediata y difuminada por el hecho de que la articulación de la obligación informativa en ocasiones pierde su norte <sup>(27)</sup>, con la inclusión en el Anexo IV de marcadores neutros, como los específicos de precios de transferencia (apartado E parte II). En ese orden de ideas, DELGADO PACHECO <sup>(28)</sup> apunta como defecto de la Directiva que no quedan claros sus fines, pues el relativo a la disuasión de esquemas abusivos parece mutar: *"la Directiva no partiría de una finalidad clara dirigida bien a disuadir o bien a dar seguridad jurídica en relación con esquemas con una base suficiente de licitud"*.

El fundamento del principio de proporcionalidad, en nuestro Ordenamiento interno, dado que no existe una explicitación constitucional (STC 6/1988, FJ 3), se ubica por el Tribunal Constitucional (TC) en el valor de justicia y el Estado de Derecho (art. 1 CE), la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), puesto en relación en materia sancionadora con el art. 25.1 CE <sup>(29)</sup>. Con rango legal, el principio es reconocido en el art. 29 LRJSP <sup>(30)</sup>, y en el ámbito tributario se cita como principio rector de la potestad sancionadora en el art. 178 LGT.

El mandato al legislador de, una vez seleccionadas las conductas con un contenido antijurídico mínimo, si la sanción es idónea y necesaria, establecer un castigo proporcionado adecuado a las circunstancias objetivas –desvalor de la acción y del resultado– y subjetivas –dolo o culpa en sus distintos grados– concurrentes, se ha de cumplir en forma de distinciones en la calificación de las infracciones y determinación de sanciones variables, siendo los criterios de graduación la plasmación más natural de los matices que impone la proporcionalidad. A su vez, el detalle con que el legislador diseñe un sistema sancionador posibilita o no la segunda vertiente del principio, la aplicativa, a la hora de imponer la sanción. El cambio en el sistema sancionador tributario por la LGT vigente respecto de la Ley de 1963 es ejemplo de la libertad de configuración del legislador sobre la proporcionalidad aplicativa. Así la STS de 11 de diciembre de 2014 <sup>(31)</sup> desestima la alegación de desproporción debido a dicho giro, afirmando que bajo la Ley de 1963 se podía aplicar la proporcionalidad *"como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria"*, pero la LGT2003 *"ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada, no ha dejado a la hora de imponer la sanción,..., margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar"*.

Como veremos, en el nuevo sistema de sanciones aquí analizado se sigue el modelo de la LGT, con exclusión férrea de la proporcionalidad aplicativa, frente al régimen general del art. 29 LRJSP <sup>(32)</sup>. En consecuencia, la alegación de desproporción de las sanciones en el régimen de revelación de mecanismos se debería referir no ya a su fase de imposición sino a la de producción normativa; veamos su tratamiento.

##### 1.2. ¿Un "patente derroche inútil de coacción"?

El Tribunal Constitucional, sobre la proporcionalidad sancionadora, tiene una doctrina consolidada que, ya adelantamos, difícilmente permitirá apreciar tacha de inconstitucionalidad de una norma sancionadora tributaria por desproporción.

La proporcionalidad según el TC <sup>(33)</sup> tiene unos requisitos cuya concurrencia debe comprobarse mediante este análisis por fases: *"debemos indagar, en primer lugar, si el bien jurídico protegido por la norma cuestionada o, mejor, si los fines inmediatos o mediatos de protección de la misma son suficientemente relevantes... En segundo lugar deberá indagarse si la medida es idónea y necesaria para alcanzar los fines de protección que constituyen el objetivo del precepto cuestionado. Y, finalmente, si el precepto es desproporcionado desde la perspectiva de la comparación entre la entidad del delito y la entidad de la pena"*.

Sentado lo anterior, para el TC, en primer lugar, la proporcionalidad no es canon de constitucionalidad autónomo <sup>(34)</sup>. En segundo lugar, se respeta la potestad exclusiva del legislador *"para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos, de suerte que la proporción entre las conductas que se pretenden evitar y las sanciones con las que intenta conseguirlo es puramente un 'juicio de oportunidad'..."* <sup>(35)</sup>. La libertad del legislador, fundada en su legitimidad democrática, es llevada al extremo por el TC: *"el legislador no está obligado constitucionalmente a graduar la sanción en función de si el beneficiario ha incurrido en el referido ilícito con intención fraudulenta o por simple negligencia, ni a tomar en consideración la cuantía de la cantidad ocultada..."* <sup>(36)</sup>. En tercer lugar, de ello surge una limitación del juicio de constitucionalidad a *"verificar que la norma penal no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho"* <sup>(37)</sup>.

La inoperatividad de dicha doctrina en la defensa de la proporcionalidad en la tipificación de sanciones tributarias tiene ejemplos: se ha planteado al TC la desproporción de la sanción del 50% del art. 191.6 LGT (regularización voluntaria encubierta), con un término comparativo (restantes sanciones del art. 191 LGT), habiendo sido inadmitidas las dos cuestiones planteadas por la Audiencia Nacional <sup>(38)</sup>. La búsqueda de la proporcionalidad por comparación es una técnica útil, si bien la adecuada elección del término comparable puede presentar dificultades <sup>(39)</sup>. En los casos planteados el TC declara que no aprecia un *"patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria"*.

Se ha suscitado también al TC la inconstitucionalidad del art. 195.2 LGT, con idéntico resultado <sup>(40)</sup>. La diferencia estriba en que el planteamiento se efectuó en este caso sin análisis comparativo, mediante un cuestionamiento interno o sustancial basado en la culpabilidad en su relación con la proporcionalidad estricta, según el cual una sanción fija (50% en cuota o 15% en base) sin ponderar el elemento subjetivo afectaría al art. 25 CE <sup>(41)</sup>. La inadmisión de la cuestión se basa de nuevo en la no apreciación del patente derroche.

Desconocemos qué alcance tiene el mantra *"patente derroche inútil de coacción"* que anularía la sanción tributaria por desproporcionada, (extravagante o excesiva, ATC 43/2017). No puede admitirse el diseño normativo de la sanción de espaldas a la proporcionalidad, ni remitirse indebidamente tal principio, confundiendo los ámbitos, a un todo o nada en sede del tipo subjetivo, o a una proporcionalidad aplicativa que la norma no habilita <sup>(42)</sup>, tampoco en el nuevo sistema de sanciones objeto de estas líneas. Resulta significativo que en las tres cuestiones el TC ha resaltado que no aprecia el referido derroche *"ni lo alega el órgano judicial que promueve la cuestión"*, ausencia de alegación que probablemente tenga que ver con la dificultad para concretarlo.

### 2. Doctrina del TJUE y Derecho comparado

#### 2.1. La proporcionalidad como principio general del Derecho

Ya dijimos que la proporcionalidad forma parte del Ordenamiento de la UE como principio general del Derecho. Inicialmente fue un principio no directamente positivizado, de reconocimiento jurisprudencial, *"forma parte de los principios generales del Derecho comunitario"* (por todas, STJCE de 11 julio de 1989, C-265/198, ap. 21.º), siendo esencial que *"el control de la validez de los actos de las Instituciones comunitarias puede efectuarse a la luz de dicho principio general del Derecho"* (STJCE de 15 de abril de 1997, C-27/95, ap. 17). Desde ese primer momento el TJCE le otorgó al principio analizado el contenido y tratamiento procedente del constitucionalismo alemán: *"...que estas medidas sean 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"* (STJCE de 11 julio de 1989, C-265/198, ap. 21.º), y ya en el ámbito tributario que 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 de la Sexta Directiva"* (STJCE de 19 de septiembre de 2000, C-177/99 y C-181/99, ap. 43.º).

Tras su incorporación a los Tratados, actualmente el principio de proporcionalidad se encuentra en el art. 5 TUE <sup>(43)</sup> y en otros preceptos relacionados (art. 13 TUE; Protocolo n.º 2, sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad; arts. 69, 276 y 296 TFUE <sup>(44)</sup>), definiéndose en el art. 5.4 TUE 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.

En el ámbito sancionador, la proporcionalidad en sentido estricto se halla reconocida en el art. 49.3 CDFUE <sup>(45)</sup>, disponiendo que *"La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción"*, literal en negativo que, como dijimos, evidencia la mejor practicabilidad de este principio como límite que como programa. La explicación de tal precepto (Preámbulo y art. 52.7 CDFUE) indica que es un principio *"consagrado por las tradiciones constitucionales comunes a los Estados Miembros y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades"*. En el ámbito sancionador tributario, la STJUE de 20 de junio de 2013 (Asunto C-259/2012), sobre un caso equiparable a nuestro art. 191.6 LGT, la comparativa respecto de la doctrina del TC antes analizada resulta evidente, afirma (ap. 31) que la competencia estatal debe ejercerse *"respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales"* sentando sobre la proporcionalidad que *"es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía"*. En el

apartado 43.º alude a la necesidad de ponderar "el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo".

Concretando aún más, sobre las sanciones tributarias por incumplimientos formales la STJUE de 3 de marzo de 2020 (Asunto C-482/2018), ap. 37.º a 54.º, recuerda en el análisis de proporcionalidad que: 1) Los regímenes sancionadores tributarios, a falta de armonización, son competencia de los EEMM; 2) Dichos regímenes no pueden minar las libertades del TFUE, salvo razones imperiosas de interés general y siempre que no sea una medida desproporcionada; 3) La lucha contra el fraude fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general; 4) Ni aun concurriendo dicha razón imperiosa, pueden adoptarse medidas en que la naturaleza y el importe de la sanción no sean "proporcionados en cada caso a la gravedad de la infracción que la sanción pretende castigar". La referida Sentencia considera desproporcionado el régimen sancionador por incumplimiento de una obligación censal, haciendo unas interesantes afirmaciones: a) En primer lugar, compara la sanción con "la base imponible del impuesto que se supone debe recaudarse", afirmación incorrecta a nuestro juicio por poner en relación una obligación formal con un hipotético y no probado perjuicio económico<sup>(46)</sup>. Un segundo comparable que adopta son las sanciones por infracciones formales impuestas en el ámbito interno (ap. 43.º), siendo el régimen para los operadores registrados en el Estado Miembro (EM) más benigno; b) En segundo lugar, en el análisis no comparativo, considera signo de desproporción la no ponderación de la diligencia observada por el operador (ap. 49.º). Además, en este mismo análisis interno, el TJUE considera irrelevante la remisión a la fase aplicativa para paliar la desproporción: "una multa no deja de ser desproporcionada por el mero hecho de que las autoridades de un Estado miembro puedan, a su entera discreción, reducir su importe".

Por último, aunque el ámbito no sea tributario sino el de las obligaciones formales relacionadas con el blanqueo de capitales, son de interés los criterios de las SSTJUE de 16 de julio de 2015 (C-255/14) y 31 de mayo de 2018 (C-190/2017), la segunda se refiere a normativa española, que declararon desproporcionadas sanciones, respectivamente, del 60% y de casi todo el dinero no declarado, por no informar de movimientos de efectivo. De las mismas resulta relevante la declarada necesaria conexión entre la naturaleza del ilícito y el modo de cuantificación de la sanción: "... la finalidad de la sanción... consiste en castigar, no eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino el mero incumplimiento de la obligación de declarar". Y por ello concluye que "...el hecho de que su importe máximo pueda ascender hasta el doble de la cuantía de dinero efectivo no declarada y de que, en cualquier caso, como sucede en el presente asunto, la multa pueda fijarse en un importe equivalente a casi el 100 % de esa cuantía excede de lo que resulta necesario para garantizar el cumplimiento de una obligación de declaración".

## 2.2. Mandato al legislador nacional

El legislador del EM, conforme a lo expuesto, al diseñar el sistema de sanciones por infracciones con base en la obligación de revelación de mecanismos transfronterizos, debe tener presente que se hallan concernidas la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) y la de prestación de servicios (art. 56 TFUE). Considerar obligados –eventuales infractores– a determinados sujetos (apartados 21 y 22 del art. 3 Directiva 2011/16/UE) por su sujeción en un EM y crear una misma obligación informativa sin unas sanciones homogéneas, podría dar lugar a una desproporción del sistema sancionador diseñado aplicando un análisis comparativo entre EEMM<sup>(47)</sup>, susceptible de afectar a las decisiones de los intermediarios respecto de su establecimiento. Dicha afectación de libertades de la Unión podría legitimar la intervención del TJUE.

Además de lo anterior, el mandato de proporcionalidad del art. 25bis habilita por sí mismo el control del TJUE sobre la correcta transposición de la Directiva tanto desde el plano comparativo, mediante el análisis de proporcionalidad respecto de sanciones de la misma naturaleza en el ordenamiento estatal, como cuestionando si el legislador ha ponderado la gravedad del ataque al bien jurídico protegido manifestada en el dolo o culpa y sus grados; entidad del retraso; tipo de mecanismo (dentro del abanico que el Anexo IV Directiva 2018/822 incorpora, supuestos de economía de opción, de elusión y de defraudación), entre otros elementos.

## 2.3. Hacia la federalización de la proporcionalidad sancionadora

Conforme a lo hasta ahora razonado, se produce a nuestro juicio un desajuste entre la estricta e inoperante doctrina del TC antes expuesta y el reconocimiento de la proporcionalidad en el art. 49.3 CDFUE como derecho fundamental autónomo<sup>(48)</sup> y su control por el TJUE, porque sólo las normas sancionadoras relativas a materias armonizadas –"cuando apliquen el derecho de la Unión" según art. 51.1 CDFUE– se hallan en su ámbito. En tal caso nos hallamos, al resultar el régimen sancionador analizado del mandato de la Directiva 2018/822, mientras que la desproporción de un régimen sancionador tributario idéntico, pero sin vínculo de conexión<sup>(49)</sup> con la UE –v.gr. si el legislador optase por extender la obligación a mecanismos internos– no tiene acceso al TJUE, y ya hemos visto que el TC practica el *self-restraint* protegiendo la posición del legislador frente a una eventual hiperplasia del art. 25 CE.

Solventar tal situación requeriría, en primer lugar, que en materias propias de la UE la jurisprudencia constitucional adaptase su entendimiento del derecho a la proporcionalidad sancionadora<sup>(50)</sup> a la jurisprudencia del TJUE conforme al art. 49.3 CDFUE (principio de primacía, STJUE 15 de julio 1964, Asunto 6/64, Costa/ENEL), solución ex STC 26/2014 (caso Melloni) y su voto particular de Asúa Batarríta. En segundo término, evitar un doble canon de constitucionalidad y, a nuestro juicio, diferencias de trato injustificadas, exigiría que conforme al art. 10.2 CE tal entendimiento se extendiese a la normativa sancionadora tributaria interna, consecuencia del calificado carácter federalizante de los derechos fundamentales de la UE, identificado con el paulatino acercamiento a los mismos de normas internas cuyo objeto, por los principios de atribución y subsidiariedad, está fuera de la competencia de la UE<sup>(51)</sup>.

## 2.4. Experiencias de Derecho comparado

Procede ahora describir brevemente algunos regímenes sancionadores relativos a los sistemas de revelación en otros países<sup>(52)</sup>, limitándonos a aquellas características que inciden en lo aquí analizado. La finalidad es contar con comparables que nos ayuden a evaluar a continuación el nuevo régimen sancionador español.

En Derecho comparado encontramos tres<sup>(53)</sup> líneas de diseño del esquema de sanciones: 1) multas fijas en función del retraso, en algún caso con reiteración temporal en caso de persistir el incumplimiento; 2) multas porcentuales sobre los honorarios o el ahorro fiscal esperado del mecanismo y 3) multas fijas o intervalos sin que su configuración tenga en cuenta estructuralmente ni el retraso ni los honorarios o beneficio fiscal. En el análisis comparado no incluiremos sanciones no pecuniarias –tipificadas v.gr. en EEUU y Portugal– por no preverse en la Ley 10/2020.

Dentro del primer grupo hallamos como referente al Reino Unido<sup>(54)</sup>, que establece un peculiar sistema sancionador para los incumplimientos de su régimen DOTAS (*disclosure of tax avoidance schemes*). Las sanciones por no revelación de un esquema por el obligado son, una inicial, impuesta por un Tribunal y, otras, administrativas en caso de persistencia del incumplimiento. El importe de la sanción judicial es 600 libras por día de retraso. Si dicha sanción no llegase a un millón de libras, el Tribunal podría elevarla, con ese máximo, en función de determinadas circunstancias, como la disuasión de futuros incumplimientos o la intencionalidad. Si persiste el incumplimiento, el HMRC<sup>(55)</sup> puede imponer una sanción que no exceda de 600 libras por día de retraso.

En Australia<sup>(56)</sup> el sistema informativo desde 2012 es un formulario (RTP, *reportable tax positions*), siendo las sanciones por no cumplir debidamente dicha obligación ponderadas en función del retraso y, desde 1 de julio de 2017, de si se es una entidad global significativa (SGE)<sup>(57)</sup>: la sanción es de entre 1.050 y 5.150 dólares australianos para retraso superior a cuatro meses, que para SGE va de 105.000 a 525.000 dólares australianos.

Dentro del segundo grupo de países es referente EEUU, donde el importe de la multa relacionada con la obligación de información (*abusive tax shelters and transactions*) depende de los honorarios (del asesor o *material adviser*) o la ventaja fiscal (del contribuyente); de si es persona física o entidad; del tipo de mecanismo no declarado, los calificados como abusivos incluidos en una lista del IRS<sup>(58)</sup> (*listed transactions*) y el resto (*reportable transactions*) y de la intencionalidad<sup>(59)</sup>. Así se establece una sanción mínima al asesor de 200.000 \$ o el 50% de sus honorarios (75% si concurre intencionalidad) por la no declaración o declaración falsa o incompleta de una *listed transaction*, y una sanción mínima de 50.000 \$ en caso de que el incumplimiento se refiera a una *reportable transaction*. Para el contribuyente obligado la sanción asciende al 75% del ahorro fiscal con mínimo de 5.000 \$ y máximo de 200.000 \$.

En el tercer grupo, Portugal fue pionero al introducir en 2008 un régimen de comunicación de esquemas de planificación fiscal agresiva<sup>(60)</sup>. Las sanciones por el incumplimiento o cumplimiento fuera de plazo llegaban a 100.000 euros, mientras que con la transposición se ha rebajado el máximo de sanción por declaración, siendo de 6.000 a 80.000 euros (incumplimiento total) y 2.000 a 60.000 euros (omisiones o inexactitudes). Tanto en el régimen de declaración de 2008 como en el que lo sustituye, no se especifican unos criterios de graduación concretos, lo cual da entrada a la proporcionalidad aplicativa<sup>(61)</sup>.

En Alemania la modificación legislativa de 21 de diciembre de 2019 para la transposición de la Directiva 2018/822 –modificación de la *Abgabenordnung*–, incluye una sanción de hasta 25.000 € por incumplimiento, sin mayores distinciones. Ello no obstante, la previsión de que puede ser impuesta la sanción por dolo o culpa, conduce a la regla general: en caso de comisión por imprudencia la sanción máxima será la mitad del importe máximo fijado<sup>(62)</sup>. Por tanto se trata de un sistema que pondera la intencionalidad, siendo el máximo en caso de imprudencia 12.500 €.

En Italia, la transposición se ha llevado a cabo por Decreto Legislativo n.º 100 de 2020. Su artículo 12 establece sanciones en que se distingue entre la infracción por no declaración y por declaración incompleta o incorrecta, no asimilando ambas conductas, pues la segunda se reduce respecto de la básica, que va de 2.000 € a 22.000 €. La sanción se reduce a la mitad si la información se da en los 15 días siguientes al incumplimiento.

En cuanto a Holanda, la transposición se llevó a cabo en Ley de 18 de diciembre de 2019. Se incluyen las infracciones y sanciones, que de nuevo distinguen el dolo o negligencia grave, no es sancionable la simple negligencia. El monto de la sanción podría llegar a 870.000 €, si bien se indica que la sanción deberá ser proporcional y proporcionada a la gravedad de la infracción, abriendo el paso a la proporcionalidad aplicativa.

Finalmente, Francia incorporó la obligación a su legislación en octubre de 2019<sup>(63)</sup>, estableciendo una multa máxima por no informar de un mecanismo –no por defectos o inexactitudes– de 5.000 € (si existe comisión repetida en los tres años anteriores la sanción se dobla), con un máximo por año de 100.000 €.

## 3. Sanciones y análisis de proporcionalidad

### 3.1. Sistema adoptado en España

En general, la reforma introducida por la Ley 10/2020 se inscribe en la tercera de las orientaciones anteriormente analizadas, si bien, como excepción y por influencia del sistema estadounidense, tiene en cuenta a determinados efectos los honorarios o el beneficio fiscal fruto del mecanismo transfronterizo. No se contempla lo prolongado del retraso en la cuantificación de las sanciones, teniendo únicamente relevancia la espontaneidad de la regularización en cualquier momento (mitad del importe). Siguiendo el sistema de la LGT, la tipificación efectuada no deja margen para la proporcionalidad aplicativa.

En primer lugar, el apartado 4 de la DA 23.<sup>ª</sup> LGT "Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal" establece el régimen de infracciones (graves) y sanciones relativas a la obligación de informar a la Administración. Las sanciones por no presentar declaración o presentarla incompleta, incorrecta o con datos falsos (apartados a y b) consisten en multa de 2.000 € por cada dato o conjunto referidos a un mismo mecanismo, mínimo 4.000 € y máximo (no aplicable si es inferior a 4.000 €) equivalente a todos los honorarios percibidos o a percibir (de ser el incumplidor el intermediario) o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo (de serlo el obligado tributario interesado), valor fiscal cuya determinación se remite al reglamento, si bien se contienen en la norma tres reglas, dos sustantivas y una probatoria:

1) Cuando un mecanismo carezca de valor y el infractor sea el obligado interesado, se computará como máximo los honorarios del intermediario. Dicha regla resulta anómala y contradictoria con la filosofía del conjunto de sanciones, castigando al obligado interesado en función de un parámetro que le es ajeno, los honorarios del intermediario, pudiendo incluso considerarse que se trata de una sanción indirecta de una posible conducta ajena. El valor fiscal del mecanismo se define en el proyecto de reforma del RGAT, art. 46.1 f), como su resultado en términos de deuda tributaria, engloba el ahorro fiscal, por lo cual su no concurrencia podría determinar que, pese a la obligación de declarar, dicho ahorro no ha existido, y aun así se mantiene la sanción sobre un parámetro desvinculado de las obligaciones del contribuyente interesado;

2) En el mismo supuesto, en caso de inexistencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado "de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario", art. 18 LIS (operaciones vinculadas), lo cual incorpora al proceso cuantificador no sólo una expresión oscura en su presupuesto (¿qué parte de la actividad?; ¿de qué intermediario si hay varios?) sino la dificultad inherente a las cuestiones valorativas de precios de transferencia;

3) "A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos". Se hace recaer sobre el eventual infractor la carga de acreditar la cuantía de la sanción que debe imponerse, con el consiguiente castigo si no aporta información sobre el máximo de sanción, en ocasiones sobre datos ajenos que no existe la obligación ni incluso la posibilidad de obtener, mecánica que vulnera las reglas probatorias en el ámbito punitivo.

Se cierra el catálogo de esta DA 23.<sup>ª</sup> 4 LGT con la sanción por no presentar la declaración por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, multa de 250 € por dato o conjunto de un mismo mecanismo, mínimo 750 € y máximo 1.500 €.

En segundo lugar, la nueva DA 24.<sup>ª</sup> LGT establece dos obligaciones entre particulares, como dijimos. El incumplimiento de tales obligaciones se tipifica en su apartado 3.º como infracción leve con una multa fija de 600 €, con una excepción relativa al intermediario que no comunica su exención: "Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal... por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada...".

Sobre la génesis del sistema aprobado deben hacerse tres consideraciones:

Primera.- El anteproyecto sometido a informe del CGPJ<sup>(64)</sup> contenía un régimen sancionador más leve, pese a que las infracciones de la DA 23.<sup>ª</sup> (entonces 24.<sup>ª</sup>) eran calificadas de muy graves frente a la posterior gravedad: se sancionaba con 1.000 €/dato o conjunto, mínimo 3.000 €, la falta de declaración en plazo o la declaración incompleta o inexacta o con datos falsos; además partía de importes por cada declaración, no por cada mecanismo como en el texto posterior, circunstancia que aumenta las sanciones exponencialmente; el máximo por presentación en papel era 1.000 €, no se prevenía el "traspaso" de responsabilidad al profesional que no comunique su exención.

Segunda.- En el proyecto de modificación del RGAT se incorpora un desarrollo reglamentario<sup>(65)</sup> (arts. 45-49bis)<sup>(66)</sup>, que incluye la definición de dato o conjunto que va a dar lugar al importe de sanción. Así, se recogen ocho datos o conjuntos para la obligación de declaración inicial (art. 46.2 RGAT), lo que arroja una sanción de 16.000 € por cada mecanismo no declarado en plazo; cinco datos o conjuntos para actualizaciones trimestrales de mecanismos comercializables (art. 48.3 RGAT), por tanto una sanción de 10.000 € por mecanismo; y otros cinco datos para la declaración anual del obligado interesado que utilice un mecanismo ya declarado (art. 49.4 RGAT), por tanto sanción de 10.000 €. Vgr. un intermediario que presente previo requerimiento los cuatro modelos 235 trimestrales unos días fuera de plazo, con la actualización de la información sobre tres mecanismos internacionales comercializables en los que ha intervenido, identificados el año anterior, afrontaría sanciones por 120.000 € (5 datos o conjuntos por cada mecanismo por 2.000 € por cuatro declaraciones de actualización retrasadas). A ello debe añadirse que, además de la revelación inicial, en el año correspondiente los usuarios en España habrían declarado su utilización y la identidad del intermediario.

Tercera.- El Informe del Consejo de Estado (n.º 1072/2019) sobre el anteproyecto de ley (si bien no se trataba del sometido a información pública, sino de otro posterior en el que las sanciones se tipificaban ya por cada mecanismo y se contenía la infracción grave de la DA 24.<sup>ª</sup> 3 a LGT) resaltó algunas disfunciones en las sanciones respecto de la DA 23.<sup>ª</sup> 4 a) y b) LGT: 1) el mínimo (entonces 3.000 €) nunca se alcanzaría a la vista del número de datos o conjuntos proyectados (en aquél momento, seis). Pese a tal indicación, en la Ley 10/2020 no se ha modificado dicha situación, pues la sanción por mecanismo incumplido es 16.000 €, y el mínimo, 4.000 €, seguirá inoperante; 2) en cuanto al máximo, honorarios y beneficios, declara el Informe que "suellen ser de importe muy superior a las sanciones que resultarían de la aplicación de una multa de 1.000 € por cada conjunto de datos...cabe dudar de que la regulación proyectada difícilmente [sic] tenga efectos disuasorios...". Espoleado el legislador por dicha apelación a la mano dura, se aplicó a ello doblando la sanción por dato o conjunto y elevando el mínimo a 4.000 €; además el proyecto de reglamento incrementa el número de datos por cada mecanismo, de 6 a 8. Así se eleva la sanción de 6.000 € iniciales por declaración a 16.000 € por mecanismo.

No compartimos dicha conclusión del Informe: los límites máximos de sanciones que cita (Alemania, Reino Unido, Luxemburgo, Holanda, Portugal) son tomados aisladamente y sin un análisis global de cada sistema sancionador; el establecimiento de máximos superiores, en algún caso sólo para supuestos de dolo, cuando se trata de sistemas de *common law* o de regulaciones con sistemas de graduación matizada y de proporcionalidad aplicativa, no supone mayor severidad. El efecto disuasorio aforado en el Informe, a nuestro juicio, no se consigue mediante la generalización de una sanción de grueso calibre por cada incumplimiento, retraso o defecto, nimio o no, en la declaración de cada mecanismo, sino afinando los criterios de adaptación de las sanciones a las conductas realizadas.

### 3.2. Análisis de proporcionalidad

Nos hallamos ya en condiciones de someter el sistema español de sanciones en el régimen de revelación de mecanismos transfronterizos potencialmente constitutivos de planificación fiscal agresiva a un análisis de proporcionalidad estricta, tanto comparativo como sustancial o interno, utilizando para ello los datos hasta ahora ofrecidos.

Respecto del Derecho comparado, debemos resaltar la falta de matices del sistema español, no ponderándose la importancia del retraso (a diferencia de Reino Unido, Australia, Portugal, Italia), ni el tipo de mecanismo (sí se tiene en cuenta en EEUU); ni la intencionalidad o no del incumplidor (ponderada en EEUU, Portugal, Alemania, Holanda), ni si la declaración es inicial o de actualización o uso ni se trata de incumplimiento o de simples errores (ponderado en Italia, Francia). No resulta acorde a la proporcionalidad que la reforma introducida por la Ley 10/2020 prevea la misma punición para conductas muy heterogéneas relativas a la obligación inicial de desvelar un mecanismo que podría quedar oculto al fisco y las obligaciones de actualización y de declarar el uso de un mecanismo ya declarado; y dentro de cada una de ellas, la no declaración y los defectos en la misma. No se explica la homogeneidad en la respuesta sancionadora en supuestos tan dispares, observándose en los regímenes analizados, en general, mayores distinciones y vías de ponderación.

En alguno de los sistemas los mínimos son más altos (EEUU), y existen máximos muy elevados (Reino Unido, Holanda), pero frente al sistema español, se prevén normativamente diversos elementos de ponderación y proporcionalidad aplicativa. El importe de la sanción por cada mecanismo no declarado puntualmente (16.000 €) es de los más altos en derecho comparado para casos, por ejemplo, de retraso de pocos días en la presentación y además por simple negligencia. Por otro lado, no se halla en derecho comparado una sanción con exigencia legal del 100% de los honorarios o el beneficio fiscal como sanción, siendo en EEUU la regla el 50% o 75% en casos de intencionalidad en el incumplimiento de la declaración de *listed transactions*.

La comparativa con otras sanciones tributarias en el ámbito interno tampoco resulta alentadora: el sistema aprobado arroja sanciones muy superiores a las de los arts. 198 y 199 LGT, en los que no existe una sanción de 2.000 € por dato. Recuerda la estructura de la nueva DA 23.<sup>ª</sup> LGT, no así su severidad, a la DA 18.<sup>ª</sup> 2 LGT, los vicios que se han achacado a la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero impiden ahora tener por comparable útil su régimen de sanciones (pende ante el TJUE la decisión sobre su proporcionalidad, asunto C-788/2019). Se recurre ahora de nuevo al sistema sancionador de x miles de € por dato o conjunto, sin criterio conocido sobre la fijación de la cuantía, dejando al desarrollo reglamentario su concreción cuantitativa, mecánica muy criticada doctrinalmente. No nos explica tampoco el legislador cuál es la causa por la que la presentación en papel merece una sanción de 250 € por dato o conjunto (mínimo 750 € y máximo 1500 €) cuando la infracción general es sancionada con 250 € (art. 199.2 LGT), rebajada por Ley 34/2015. Incluso es mayor la sanción unitaria que la misma conducta respecto del desgraciado Modelo 720 (100 €/dato o conjunto).

Finalmente, no somos partidarios, como dijimos, de incluir en el análisis de proporcionalidad de sanciones por infracciones formales la ponderación de intereses económicos en litigio, por ser ajenos a la lesión del bien jurídico protegido. No obstante, el importe de las sanciones por la infracción formal puede llegar al total de los honorarios de un intermediario, sanción del 100% que ya vimos cómo el TJUE ha considerado desproporcionada; puede imponerse una sanción al contribuyente de 16.000 € por mecanismo pese a que el ahorro fiscal sea lícito o inexistente, pues para tal caso la norma mantiene el castigo eliminando como máximo de sanción dicho valor y remitiendo a unos cánones extraños, los honorarios de algún intermediario o la valoración como operación vinculada.

El análisis interno de proporcionalidad de las nuevas sanciones confirma una configuración ruda de las mismas propia del sistema de la LGT, sin tener en consideración elemento de graduación alguno distinto de la presentación de la declaración sin requerimiento. Dicho carácter como se manifiesta en que no se tiene en cuenta la gravedad de la conducta (declaración inicial u otra; incumplimiento total o no); la duración del retraso; la intencionalidad; y especialmente grave se nos presenta que no se efectúan distinciones sobre el objeto de la declaración omitida (mecanismo sin tacha de ilícitud; constitutivo de mera actividad fiscal o representativo de un mecanismo de defraudación). Igualmente, creemos que es contraria a la jurisprudencia del TJUE antes citada la posibilidad de que, mediante la sanción por el incumplimiento formal, pueda privarse del 100% de los honorarios percibidos por un intermediario, lo que nos evoca más bien a la figura penal del comiso, o del 100% de un beneficio fiscal que no evitará su regularización y eventual sanción, en su caso. Y especialmente alejada del principio analizado se presenta la cuantificación de la sanción del obligado interesado por referencia a los honorarios del intermediario o a una valoración de operaciones vinculadas.

Finalmente, la infracción grave incluida en la DA 24.ª.3 a) párrafo 2.º LGT es contraria al principio de proporcionalidad pues no pone en relación la conducta agravada (la no comunicación entre particulares) con la sanción. En tal sentido, en la fase de enmiendas en el Congreso<sup>(67)</sup> la n.º 5 propuso eliminar dicha sanción, justificada en que "El agravamiento de la sanción no puede estar ligado a una obligación que corresponde a otra persona, porque va en contra del personal [sic] que deben tener las sanciones en nuestro ordenamiento jurídico". Tal enmienda no ha sido aprobada.

#### IV. Conclusiones

**PRIMERA.-** Las nuevas infracciones analizadas suponen la protección de bienes jurídicos diversos. En un caso proteger la obtención de concreta información por la Administración Tributaria y, en otro, facilitar a través de una serie de obligaciones entre particulares un mejor funcionamiento del anterior deber. En este segundo caso no siempre se protegen intereses generales dignos de ser considerados bienes jurídicos sino meros intereses administrativos por lo que no pueden considerarse infracciones, aunque puedan constituir incumplimientos tributarios. En la lógica punitiva no es admisible sancionar la imposición de cargas y obligaciones sin una repercusión clara en el interés general de ahí que:

1. Las infracciones basadas en el incumplimiento de las obligaciones de informar la concurrencia de secreto profesional sólo podrán sancionarse si conllevan una falta de información a la Administración de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva. Debiendo, en todo caso, quedar acreditada la voluntad del agente de eludir o dificultar la falta de información a la Administración, o sea, ha de acreditarse su culpabilidad en tal resultado.

2. Los deberes basados en no comunicar a otros obligados el cumplimiento de la obligación informativa respecto de la Administración no pueden considerarse infracción. El incumplimiento de tal deber no supone la lesión de un interés jurídico relevante pues protege un interés administrativo que ordena el funcionamiento interno de la concurrencia de una pluralidad de vínculos.

**SEGUNDA.-** Las infracciones basadas en el deber de informar a la Administración de las operaciones constitutivas de planificación fiscal potencialmente agresiva presentan la singularidad de, por un lado, ser infracciones formales, carentes de perjuicio, y, por otro lado, sancionar de forma proporcional en función de los honorarios o valor de la operación. Tal circunstancia las configura como infracciones híbridas lo cual conlleva que para poder reprochar el comportamiento ha de evidenciarse la previsión del resultado sobre el que se sanciona, aspecto que ha de ser recogido en la culpabilidad.

La culpabilidad resulta un juicio sobre el comportamiento objetivo del imputado que, de acuerdo a la doctrina jurisprudencial, exige evidenciar tanto su existencia como su suficiencia. Evidenciar la existencia de la culpa aparece amparado, sobre todo, por la presunción de inocencia que ha de verse expresa y concretamente desvirtuada para atribuir la sanción. Concretar la suficiencia, aglutina diversos criterios, muchos de ellos casuísticos evaluados a través de la motivación que permiten constatar la importancia y la concreción de las razones argüidas para constatar la culpa.

**TERCERA.-** El sancionar en función del resultado de una operación que no resulta prohibida conlleva un reproche que supone su interdicción. La infracción y sanción establecida resulta disuasión de conductas cuya prohibición no consta en el ordenamiento. No todo indicio descrito dentro de la planificación fiscal potencialmente agresiva –y que genera el deber de informar– resulta ilícito, por lo que se genera un ámbito de sospecha sobre operaciones legales. Es así como tal medida afecta a la elusión lícita, a la economía de opción y al ámbito de la autonomía privada en la medida que, sin prohibirlas, cuestiona las operaciones e indicios descritos.

**CUARTA.-** La proporcionalidad es un principio que debe regir el diseño del sistema sancionador derivado de la nueva obligación de revelación de mecanismos transfronterizos. Su tratamiento, partiendo del mismo test, es similar en el TC y en el TJUE, si bien las exigencias para acceder a su control son disímiles, siendo el del TC, prácticamente inoperante para sanciones tributarias, por no considerar la proporcionalidad un derecho autónomo incluido en el art. 25 CE y por exigir para anular una norma por desproporcionada un presupuesto arcano –"patente derroche inútil de coacción"–. En cambio, el TJUE entra a analizar la proporcionalidad de sanciones tributarias, como las aquí analizadas, examinando la presencia de razones imperiosas de interés general y, aun concurriendo, si la medida es desproporcionada. La doctrina del TC respecto de determinadas sanciones tributarias –con vínculo de conexión con el derecho de la UE–, creemos que no respeta el art. 49.3 CDFUE, que reconoce como derecho fundamental autónomo la proporcionalidad sancionadora. Siendo así, procedería un entendimiento más amplio de este principio conforme a la jurisprudencia del TJUE, por la primacía del Derecho de la UE, concepción que debería aprovechar al análisis de todas las normas sancionadoras tributarias, ex art. 10.2 CE, evitando distintos raseros en el derecho a la proporcionalidad sancionadora en función del ámbito de actuación.

**QUINTA.-** En el análisis comparativo de proporcionalidad del nuevo sistema de sanciones, respecto del Derecho comparado resalta la falta de matices del sistema español, no ponderándose en la cuantificación de las sanciones la duración del retraso, la clase de conducta, el tipo de mecanismo ni la intencionalidad del agente. Indiferenciación en la represión de conductas diversas difícilmente cohonorable con la proporcionalidad. La comparativa con otras sanciones tributarias en el ámbito doméstico no reconforta: el sistema aprobado prevé sanciones muy superiores a las internas, y resulta inquietante que evoque al diseño de la *sub iudice* DA 18.ª.2 LGT. El paso del anteproyecto al texto legal definitivo ha supuesto una mayor punición, incluyendo la multisanción en función del mecanismo y no de la declaración. Es injustificado el mayor reproche sancionador a la presentación en papel de la declaración informativa aquí tratada que la general por dicho tipo de conducta.

**SEXTA.-** El análisis interno de proporcionalidad de las sanciones aprobadas por la Ley 10/2020 confirma la citada configuración objetivadora de las mismas, sin tener en consideración elemento alguno distinto de la declaración sin requerimiento. Tal falta de sutileza es común al sistema sancionador tributario general, incluyendo la exclusión de la proporcionalidad aplicativa, y se antoja grave en este caso que no se efectúen distinciones sobre el objeto de la declaración omitida, con posibilidad de sancionar supuestos relativos no ya a mecanismos constitutivos de economía de opción, sino sin beneficio fiscal. La sanción del obligado interesado por referencia a los honorarios del intermediario o valor de operaciones vinculadas es otra muestra de falta de ponderación. Respecto de las obligaciones entre particulares, la agravación de la sanción al intermediario que no comunica su exención trasciende el ámbito de la desproporción para lesionar el principio de personalidad de la pena, de entenderse como una sanción indirecta por una omisión ajena.

#### V. Bibliografía

- ALMUDÍ CID, José Manuel, MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (Coordinadores): *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*. IVAP. San Sebastián. 2018.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid. 2019.
- ANEIROS PEREIRA, Jaime: "La obligación de informar sobre los bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio". *Documento de Trabajo*. IEFn.º 16/2013.
- CORCOY BIDASOLO, Mirentxu: *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. Tirant lo Blanch. Valencia. 1999.
- DELGADO PACHECO, Abelardo: "El papel de los intermediarios fiscales" en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador (Coordinadores): *El Fraude Fiscal en España*. 1.ª ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra. 2018.
- FERRAJOLI, Luigi: *Derecho y razón*. Trotta. Madrid. 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Yolanda: "El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador: justificación constitucional" en *Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario*. *Documento de Trabajo*. IEFn.º 19/2001. Vol. II.
- GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador (Coordinadores): *El Fraude Fiscal en España*. 1.ª ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra. 2018.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: "El régimen sancionador tributario" y "Propuestas para la reforma del régimen de infracciones, sanciones y recargos" en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador (Coordinadores): *El Fraude Fiscal en España*. 1.ª ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra. 2018.
- JUAN LOZANO, Ana María y FUSTER ASENCIO, Consuelo: "Buena Administración y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad". *Documento de trabajo*. IEFn.º 5/2016.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: "El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas". *Carta Tributaria*. n.º 39. junio 2018.
- LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki: "Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración". *Revista española de Derecho Administrativo*. n.º 193. 2018.
- LITAGO LLEDÓ, Rosa: "La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad". *Revista Técnica Tributaria*. n.º 129. abril-junio. 2020.
- LÓPEZ TELLO, Jesús: "La 'Cláusula Antiabusos' Del Anteproyecto De Nueva Ley General Tributaria". *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*. n.º 5/2003.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: "La protección de los derechos fundamentales ante la imposición de sanciones tributarias: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias" en ALMUDÍ CID, José Manuel, MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (Coordinadores): *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*. IVAP. San Sebastián. 2018.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*. Tirant lo blanch. Valencia. 2019.
- MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal. Parte General*. Reppertor. Barcelona. 2015 y 2011.
- MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2015.
- NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*. 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 2012.
- NIETO MARTÍN, Adán: "Legitimidad y aplicación práctica del Derecho Penal europeizado". Ministerio de Justicia. (www.mjusticia.es). 2011.
- RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, Miryam: "La Posición de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes". UNED. *Teoría y Realidad Constitucional*. núm. 39, 2017.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo y MORALES PRATS, Fermín: *Parte general del Derecho penal*, 3.ª ed. Thomson Aranzadi. Navarra. 2010.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: "Medidas preventivas del fraude fiscal: la obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva" en GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador (Coordinadores): *El Fraude Fiscal en España*. 1.ª ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra. 2018.

SÁNCHEZ GERVILLA, Antonio: *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario*, Tesis Doctoral (2017). Universitat Abat Oliba CEU.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *Las infracciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons. 2007.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: "Reflexiones acerca de la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea". *Crónica tributaria*. n.º 169. 2018.

- (1) Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre de 2020, en vigor desde el día siguiente (Disposición Final 4.º).
- (2) En virtud de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, (ap. 10 y 19) la Directiva no aborda mecanismos no transfronterizos. Sí da la posibilidad de que los Estados miembros exijan informar sobre ellos, pero tal información no será intercambiada automáticamente. El Proyecto español no ha seguido tal indicación, limitándose por ahora a mecanismos previstos en la Directiva y a su uso interno.
- (3) LAMPREAVE MÁRQUEZ afirma que "Lamentablemente no ha sido posible que los Estados se pongan de acuerdo en las medidas sancionadoras a aplicar, por lo que la Comisión no puede fijar una sanción aplicable por todos los Estados miembros, lo que supondría vulnerar el principio de subsidiariedad" (LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia: "El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas" *Carta Tributaria*, n.º 39, junio 2018, pg. 42). Es evidente que dicha falta de armonización conllevará las diferencias sancionadoras apuntadas por la autora entre unos países, más estrictos, y otros, con legislaciones más laxas.
- (4) Nos recuerda dicho fin disuasorio –con éxito constatado desde 2004 en Reino Unido donde las grandes consultoras se han alejado de esquemas sujetos a declaración– la polémica inicial al hilo del anteproyecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre el término "inusuales" de los negocios o actos, que parecía atentar en una de las interpretaciones barajadas contra la inventiva jurídica. LÓPEZ TELLO indicaba entonces que "Colocar una sombra de abuso sobre la innovación jurídica ... es simplemente ir contra la realidad social". (LÓPEZ TELLO, Jesús: "La 'Cláusula Antiabuso' Del Anteproyecto De Nueva Ley General Tributaria", *Actualidad Jurídica Uría y Menéndez*, n.º 5/2003). Finalmente, la cuestión hermenéutica fue cerrada cambiando el término "inusuales" por "artificiosos".
- (5) NIETO GARCÍA subraya su "omnipresencia... en todas las fases o eslabones de la cadena sancionadora", sin perjuicio del reconocimiento de que constituye un principio que "se incardina sistemáticamente en el ámbito de las sanciones, mejor que en el de las infracciones". (NIETO GARCÍA, Alejandro: *Derecho Administrativo Sancionador*. 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 2012, pgs. 514-515).
- (6) Se trata de un principio de amplia aplicación, especialmente, en lo que nos interesa, en el control de las medidas adoptadas por los Estados Miembros en transposición de Directivas, vgr. STJUE 7 de noviembre de 2019, Asunto C-68/18, ap.56: "es preciso recordar que los principios generales del Derecho, entre los que figura el principio de proporcionalidad, forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión. Por lo tanto, deben respetarlos tanto las instituciones de la Unión como los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 20 y jurisprudencia citada)".
- (7) En casos similares la Comisión Europea puede abrir un procedimiento por incumplimiento, solicitando al Tribunal de Justicia que declare que un Estado miembro no ha cumplido las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea –art. 258 TFUE–. Y, subsiguiente al anterior procedimiento, puede abrirse otro por inexecución que puede acarrear multas coercitivas o multas a tanto alzado si el Estado no adopta las medidas necesarias para ejecutar la declaración del incumplimiento –art. 260 TFUE–. Si bien, como recuerda el Consejo de Estado, la incorporación de las directivas no tiene necesariamente que realizarse –al menos no en todas sus previsiones o en el íntegro contenido de estas– a través de una norma con rango de ley. (Consejo de Estado Dictamen n.º 319/2018, de 21 de junio, pgs. 402 a 404).
- (8) Se afirma en la Exposición de Motivos: "El deber de comunicación se establece con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal. Por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva".
- (9) Ver MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2015, pág. 303. y MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal. Parte General*. Reppertor. Barcelona. 2015, pág. 152. FERRAJOLI habla de un doble límite a la potestad prohibitiva del Estado: el principio de necesidad que implica la pena mínima necesaria y la máxima economía en la configuración de los delitos y el principio de lesividad relacionado con la tutela de bienes fundamentales (FERRAJOLI, Luigi: *Derecho y razón*. Trotta. Madrid. 2005, pág. 465-466).
- (10) Sobre la potestad sancionadora de la Administración, la obligación de proteger determinados bienes jurídicos, y los límites de la regulación por exceso o por defecto ver LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki: "Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración". *Revista española de Derecho Administrativo*, n.º 193. 2018.
- (11) Por el contrario, el Consejo de Estado acaba por concluir que la sanción leve resulta proporcionada a las consecuencias del incumplimiento, obviando cualquier otro análisis o reflexión sobre el bien jurídico que ampara. (Dictamen del Consejo de Estado de 05/03/2020, Ref. 1072/2019).
- (12) El Derecho Penal –afirma Sentencia Tribunal Supremo, núm. 2165/2013 de 03-06-2014– es la última razón a la que debe acudir el legislador que tiene que actuar, en todo momento, inspirado en el principio de intervención mínima de los instrumentos punitivos. "Principio de intervención mínima que forma parte del principio de proporcionalidad o de prohibición del exceso, cuya exigencia descansa en el doble carácter que ofrece el derecho penal: a) Al ser un derecho fragmentario en cuanto no se protege todos los bienes jurídicos, sino solo aquellos que son más importantes para la convivencia social, limitándose, además, esta tutela a aquellas conductas que atacan de manera más intensa a aquellos bienes. b) Al ser un derecho subsidiario que, como última ratio, la de operar únicamente cuando el orden jurídico no puede ser preservado y restaurado eficazmente mediante otras soluciones menos drásticas que la sanción penal".
- (13) Ver MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*. Tirant lo blanch. Valencia. 2019, pág. 146 y ss.
- (14) El derecho a no auto incriminarse es un derecho fundamental que incluye el derecho a no declarar y guardar silencio como el de no declararse culpable. Resulta una garantía punitiva aplicable al ámbito sancionador tributario derivado de lo que dispone el art. 24.2 de la CE. A nivel internacional se reconocen el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966 en su art. 14.3. g), también el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 lo reconoce dentro del derecho a un proceso equitativo de su art. 6. Ver MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: "La protección de los derechos fundamentales ante la imposición de sanciones tributarias: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias" en ALMUDÍ CID, José Manuel, MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (Coordinadores): *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario*. IVAP. San Sebastián. 2018.
- (15) Hay que destacar la importancia de la proporción de la sanción en el ámbito de la Unión Europea, ver entre otros a ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *La impugnación del modelo 720 (tras el dictamen de la Comisión Europea)*. Marcial Pons. Madrid. 2019 y SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: "Reflexiones acerca de la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea" *Crónica tributaria*, n.º 169. 2018.
- (16) El Tribunal Supremo tiene afirmado de forma reiterada en el ámbito penal que la prueba indiciaria presenta dos perspectivas relevantes para su control: a) desde el punto de vista formal, deben constar los indicios o hechos-base plenamente acreditados que permitan acceder mediante un juicio de inferencia al hecho-consecuencia; el razonamiento de inferencia también ha de ser debidamente explicitado en la sentencia; y b), desde un punto material, el control casacional se contrae a la verificación de que existen varios indicios plenamente evidenciados, o uno de singular potencia acreditativa, de naturaleza inequívocamente incriminatoria, que no estén destruidos por contradicciones, que se refuercen entre sí, y que permitan obtener un juicio de inferencia razonable, entendiendo tal razonabilidad como "enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano", en términos del art. 386.1 LEC (SSTS. 1085/2000, de 26-6; 1364/2000, de 8-9; 24/2001, de 18-1; 813/2008, de 2-12; 19/2009, de 7-1; y 139/2009, de 24-2).
- (17) Con relación a la problemática de los delitos de lesión y peligro y los delitos de peligro abstracto, concreto o mera actividad ver doctrina penal CORCOY BIDASOLO, Mirentxu: *Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales*. Tirant lo Blanch. Valencia. 1999, pág. 253 y ss., QUINTERO OLIVARES, Gonzalo y MORALES PRATS, Fermín: *Parte general del Derecho penal*, 3.ª ed. Thomson Aranzadi, Navarra. 2010, pág. 348 y ss. MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general*, 9.ª ed., Reppertor. Barcelona. 2011, pág. 239.
- (18) Ver Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 4 Jun. 2012, Rec. 2776/2008.
- (19) *STC 165/93, 18 de mayo* y las que allí se citan. A este respecto ver PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos Manuel: "La motivación de la negligencia como elemento esencial de la sanción tributaria". *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 175. 2017.
- (20) Sentencia del Tribunal Supremo 5567/2014, de 16 de diciembre (Recurso número 3611/2013).
- (21) Ver la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 Jun. 2012, Rec. 2776/2008.
- (22) Ver STS de 23 de mayo, Rec. n.º 4133/2014.
- (23) Ver STS de 20 de diciembre de 2013, Rec. n.º 1587/2010.
- (24) *STS 2735/2016, de 22 de diciembre de 2016*.
- (25) SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo de 10 mayo 2007, EDJ 2007/34833.
- (26) El Dictamen del Consejo de Estado de 05/03/2020, Ref. 1072/2019 no presenta objeción a esta determinación e incluso aboga por cuantías superiores.
- (27) La EM de la Ley 10/2020 avisa de que pese a la referida finalidad "la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, per se, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo". Declaración sorprendente que justifica con que en el esquema que se sujeta a declaración "concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal". Se pone así crudamente de manifiesto que es la planificación fiscal, sin más adjetivos, la puesta bajo la lupa.
- (28) DELGADO PACHECO, Abelardo: "El papel de los intermediarios fiscales" en AAVV: *El Fraude Fiscal en España*. Coord. GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador. 1.ª ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra. 2018, pg. 1.060.
- (29) *STC 161/1997, 2 octubre*, FJ 12. Proporcionalidad puesta en relación con el art. 25 CE, aunque no emanada directamente de él según recuerda el Auto del TC 145/2015: "no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito". Es contraria a tal conclusión GARCÍA CALVENTE al afirmar: "la necesaria proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción impuesta deriva directamente del principio de legalidad" (GARCÍA CALVENTE, Yolanda: "El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario sancionador: justificación constitucional" en *IEF. Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario. Documento de Trabajo* n.º 19/2001, Vol. II, pg. 266).
- (30) Su art. 29.3 dispone: "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".
- (31) Sección 2.ª Sala 3.ª, Recurso de casación n.º 2742/2013, FD 3.º
- (32) En particular su apartado 4.º permite que, para adecuar la sanción con la gravedad de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver pueda imponer la sanción en el grado inferior. Dicha previsión es impensable en las sanciones tributarias a la vista del actual art. 6 LGT.
- (33) *AATC 233/2004 de 7 de junio*, FJ 3.º y 332/2005 de 13 de septiembre, FJ 4.º
- (34) *STC 161/1997 de 2 de octubre*, FJ 8.º
- (35) *ATC 145/2015 de 10 de septiembre*, FJ 4.º
- (36) *AATC 187/2016 de 15 de noviembre*, FJ 6.º y 43/2017 de 28 de febrero, FJ 2.º
- (37) Entre otras, *STC 60/2010, de 7 de octubre*, FJ 7.º
- (38) Autos TC 20/2015 y 111/2015. La desproporción era ubicada por la AN en "poderse sancionar con la misma cuantía a quienes regularizan tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del art. 27.4 LGT, frente a quien no realiza ingreso alguno".
- (39) En los AATS de 2 de julio de 2020 (admisión de RC n.º 6410/2019 y 6202/2019) se marca como cuestión con interés casacional: "Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero – como mantiene la sentencia de instancia –, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones – a tenor del régimen general sancionador de la LGT– para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español".

- (40) ATC 145/2015 de 10 de septiembre.
- (41) Idea compartida por SÁNCHEZ GERVILLA: "del dolo siempre resultará una ilicitud más grave que de la imprudencia, un mayor desvalor de la acción, por lo que no se debería entender constitucional un sistema como el sancionador tributario que sancione de la misma forma ambas conductas...". (SÁNCHEZ GERVILLA, Antonio: *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario*, Tesis Doctoral (2017), Universidad Abat Oliba CEU). Sin aludir a causa de inconstitucionalidad, HERRERO DE EGAÑA propone que se incorpore a la cuantificación de sanciones en la LGT el grado de culpabilidad, ausencia que se debe al "carácter elemental y poco elaborado del régimen sancionador". (HERRERO DE EGAÑA y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: "El régimen sancionador tributario" y "Propuestas para la reforma del régimen de infracciones, sanciones y recargos" en *El Fraude Fiscal en España*. Coord. GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador. *op. cit.*, p. 384-386 y 1066).
- (42) Vgr. la solución de considerar base de sanción del art. 191.6 LGT sólo los intereses, *Sentencias de la AN de 21.11.2013* (rec. n.º 278/2012) y de **17.12.2013** (rec. n.º 486/2012) contra la expresa dicción del art. 191 LGT, solución de equidad claramente contraria al principio de legalidad.
- (43) Tratado firmado en Maastrich el 7 de febrero de 1992, posteriormente reformado, sobre todo en el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007.
- (44) Tratado firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 y reformado posteriormente en el Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007.
- (45) Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DOUE C/303/01 de 14 diciembre 2007, que fue incorporada como artículo 2.º de la Ley Orgánica 1/2008 (BOE 31 julio 2008). Indica la EM de la LO 1/2008, reiterando el art. 6.1 TUE, que la CDFUE "tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados" y su art. 2 que "A tenor de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 10 de la Constitución española y en el apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa, las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán también de conformidad con lo dispuesto en la Carta de los Derechos Fundamentales...".
- (46) En tal sentido, SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *Las infracciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons, 2007, pgs. 244-247. De hecho, la STJUE de 19 de julio de 2012, C-263/2011, declara que "no cabe excluir que sea contraria al principio de proporcionalidad una norma del Derecho nacional que permite imponer una multa, calculada aplicando el tipo normal del IVA al valor de los bienes objeto de las entregas efectuadas, a un particular que ha incumplido su obligación de inscribirse en el registro de sujetos pasivos del IVA".
- (47) El Consejo de Estado -Informe n.º 1072/2019 de 5 marzo de 2020- indica respecto de este régimen sancionador que "Un examen comparado de los borradores de las normas de transposición en los diferentes países de la Unión Europea pone de manifiesto una gran disparidad de criterios".
- (48) En una problemática similar sobre el art. 24.2 CE y la STJUE 24 de octubre de 2019 (C-469/18 y C-470/18), *vid.* LITAGO LLEDÓ, Rosa: "La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad" *Revista Técnica Tributaria*. n.º 129, abril-junio 2020, p. 169-192.
- (49) Sobre sus características, *vid.* STJUE de 10 de julio de 2014, Asunto C-198/2003, apartados 34 a 37.
- (50) Al respecto se indica que "El parámetro sería el propio precepto constitucional, perfilado, en cuanto a su contenido, por las disposiciones supranacionales referidas al derecho fundamental involucrado" (RODRÍGUEZ-IZQUIERDO SERRANO, Miryam: "La Posición de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Sistema Constitucional de Fuentes". UNED. *Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 39, 2017, pg. 510).
- (51) En tal sentido, NIETO MARTÍN, Adán: "Legitimidad y aplicación práctica del Derecho Penal europeizado", Ministerio de Justicia ([www.mjusticia.es](http://www.mjusticia.es)), 2011, pg. 11.
- (52) Además de las páginas de Diarios Oficiales y de las Administraciones Tributarias de otros países que se indican, se tienen en cuenta: JUAN LOZANO, Ana María y FUSTER ASENCIO, Consuelo: "Buena Administración y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad". *IEF Documento de trabajo* n.º 5/2016. (2016), pgs. 16 a 24; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: "Medidas preventivas del fraude fiscal: la obligación de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva" en AAVV: *El Fraude Fiscal en España*. Coord. GIMÉNEZ-REYNA Enrique y RUIZ GALLUD, Salvador. *op. cit.*, p. 213-277.
- (53) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ las reduce a las dos primeras, *ibidem*, p. 272-273.
- (54) Páginas 175 a 185 de la Guía, actualizada por última vez el 20 de abril de 2018, disponible en la Web consultada por última vez el 10.10.2020: <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance>.
- (55) *Her Majesty's Revenue and Customs*, Administración Tributaria del Reino Unido.
- (56) Información obtenida de la página web de la Administración Tributaria de Australia (*Australian Taxation Office*) consultada por última vez el 10.10.2020: <https://www.ato.gov.au/print-publications>
- (57) Parte de un grupo consolidado con facturación superior en el año anterior a 1.000 millones de dólares australianos. *Significant Global Entity* es un concepto introducido en 2015 en el ordenamiento australiano en la *Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act 2015*.
- (58) *Internal Revenue Service*, Administración Tributaria federal de EEUU.
- (59) Normativa consultada por última vez el 10.10.2020 en la web de la Administración Tributaria de EEUU (Internal Revenue Service): <https://www.irs.gov/businesses/corporations/regulations-on-abusive-tax-shelters-and-transactions>
- (60) *Decreto-Lei n.º 29/2008*, derogado con la trasposición de la Directiva 2018/822 por *Lei 26/2020*.
- (61) El art. 26 del *Regime Geral Das Infracções Tributárias* contenido como anexo a la *Lei 15/2001 (Diário da República* n.º 130 de 5 de junio de 2001), al que remite el art. 20 *Lei 26/2020*, distingue en la sanción máxima entre dolo y culpa, y entre personas físicas y entidades, y el art. 27, sin perjuicio del límite máximo anterior, obliga a la graduación teniendo en cuenta: la gravedad del hecho; la culpa del agente; su situación económica; el beneficio obtenido; en su caso, el tiempo de retraso en el incumplimiento del acto debido.
- (62) Sección 17 (2) de la *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten* (OWiG) o Ley de infracciones administrativas de 24 de mayo de 1968.
- (63) *Ordonnance n.º 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*.
- (64) Informe de 26 de septiembre de 2019. Voto particular concurrente, entre otras cuestiones por considerar que debe tener rango de LO la regulación en lo que afecta al secreto profesional. Se trata del anteproyecto sometido a información pública de fecha 20 de junio de 2019.
- (65) La previsión de creación de tres nuevos modelos de declaraciones informativas de revelación, actualización y utilización de mecanismos (modelos 234, 235 y 236, respectivamente) se en [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas/\\_comp\\_Declaraciones\\_informativas/\\_columnas/\\_contenedor\\_Columnas/\\_col\\_columna1/\\_INFORMACION/No](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_comp_Declaraciones_informativas/_columnas/_contenedor_Columnas/_col_columna1/_INFORMACION/No)
- (66) Su contenido es en su mayor parte reiterativo del contenido de la Directiva, *lex repetita* que constituye una defectuosa técnica normativa. Es generalizada la crítica de la remisión reglamentaria a la concreción de los datos o conjuntos de datos a efectos sancionadores, al hilo del modelo 720 con idéntica técnica, por no respetar el principio de legalidad sancionadora. En tal sentido, ANEIRO PEREIRA, Jaime: "La obligación de informar sobre los bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio" en *Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, documento de trabajo n.º 16/2013, p. 76. En el presente caso, el Informe del Consejo de Estado declara en sentido contrario, en su página 29, que se respetan "los principios que deben regir las relaciones entre la ley y el reglamento".
- (67) BOCG 6 de julio de 2020 n.º 16-2.