

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090017

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 744/2023, de 6 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8550/2021

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Buena Administración. IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Régimen sancionador. Cálculo de la sanción tributaria. La sentencia recurrida en su *ratio decidendi* rechaza el planteamiento del actor que considera que el importe que ha de constituir la base de la sanción es el importe no recaudado por la Hacienda Pública, no la cuota resultante de la liquidación del IRPF 2007, pues, el bien jurídico protegido por el art. 191.1 y 5 LGT es la función recaudatoria de la Hacienda Pública pues ni el art. 191 LGT ni la normativa de desarrollo de la potestad sancionadora tributaria contempla que pudiera haber un descuento o minoración de la base de la sanción. Y es que la sanción se impone por las cantidades dejadas de ingresar en la autoliquidación del IRPF de la persona física que, de manera indebida, se habían declarado como ingreso de la persona jurídica; o el importe de la cantidad a ingresar «resultante de la regularización practicada». La Sala estima que no se cuestiona la existencia de operaciones vinculadas, sino que, al contrario, la parte recurrente parece refrendar dicha circunstancia como construcción estructural de su recurso. El Tribunal considera que la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada y por tanto, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos. De haberse enfocado el asunto desde otro ángulo -por ejemplo, bajo el prisma de la simulación-, el parámetro de enjuiciamiento sería otro, de la misma manera que diferentes hubieran sido también las consecuencias en la esfera patrimonial del recurrente. Atendiendo a los límites que derivan del ejercicio de la pretensión casacional y que postula una determinada interpretación jurídica de la base de la sanción, sin cuestionar, además, la existencia de operaciones vinculadas que, por ende, debe operar como premisa o presupuesto de nuestro análisis. La aplicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del *ius puniendi* por la Administración y conforme con las exigencias que dimanen del principio de tipicidad. La regularización practicada evidencia que el recurrente, como sujeto pasivo contribuyente del IRPF, dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria en su autoliquidación sin que quepa considerar, desde la perspectiva del artículo 191 LGT, las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, como es la sociedad. La premisa básica de la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas no podía justificar el rechazo de la deducción de tal retribución, en este caso tampoco puede avalar, y menos a los efectos sancionadores, la confusión de rentas sometidas a gravamen, unas en sede de IRPF, otras en sede de sociedades. El recurrente fundamenta parte de su exposición sobre la idea de que el perjuicio económico de la Administración tributaria no puede establecerse sin tener en consideración la cantidad que fue ya abonada por la sociedad. Sin embargo, dicha argumentación ignora de nuevo que la base de la sanción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, del sujeto responsable -en este caso del recurrente, contribuyente de IRPF- sin que, como se ha explicado con anterioridad, sea posible modificar dicha magnitud cuantitativa, definida por el tipo infractor de forma clara, considerando lo acontecido en otra autoliquidación de otro sujeto pasivo y por otro concepto impositivo. De los alegatos de la parte recurrente no es posible decantar tacha de inconstitucionalidad por la circunstancia de que el legislador utilice el parámetro cuantitativo de la base de la sanción, en la manera que lo define, en primer término, como elemento delimitador -aunque no único- de la infracción leve, grave o muy grave y, por extensión, de la propia cuantía última de la sanción a imponer. Los principios de proporcionalidad (ínsito en el principio de legalidad, y capacidad económica se traen a colación en el escrito de interposición a los efectos de, por un lado, argumentar el que, a su juicio, debe ser el correcto cálculo de la base de la sanción; y, por otro lado, como fundamento de una eventual cuestión de inconstitucionalidad cuyo planteamiento se solicita de manera subsidiaria. En cuanto al principio de proporcionalidad, la Sala no aprecia motivos que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 191 de la LGT, desde la perspectiva de una eventual infracción de ese principio, determinada -como sostiene el recurrente- por el cálculo de la base de la sanción a tenor de la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia

de la comisión de la infracción. Por tanto, el art. 191 LGT no desconoce el principio de proporcionalidad, al acomodar la multa a la gravedad de la conducta infractora, en virtud de la concurrencia o no de los diferentes criterios que contempla [Vid., STC 74/2022 de 14 de junio de 2022 (NCJ066172)]. Así, el Tribunal declara que en supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el IS a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el IRPF, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción. [Vid., ATS de 22 de junio de 2022, recurso n.º 8550/2021 (NFJ086764) y SAN de 15 de septiembre de 2021, recurso n.º 116/2018 (NFJ086765) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 191 y 203.
Constitución Española, art. 25.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 744/2023

Fecha de sentencia: 06/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8550/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8550/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 744/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8550/2021, interpuesto por don Eusebio, representado por la procuradora de los Tribunales doña Cristina Gramage López, bajo la dirección letrada de don Fernando Justel Eusebio, contra la sentencia dictada el 15 de septiembre de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 116/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2021, que desestimó el recurso núm. 116/2018, interpuesto por la representación procesal de don Eusebio contra la resolución de 4 de diciembre de 2017, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), por la que se desestima el recurso de alzada contra la resolución de 26 de febrero de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), desestimatoria de la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo sancionador por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, número de referencia A23- 75955960, de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuantía, la mayor, 270.556,47 euros.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1. Preparación del recurso. La procuradora doña Cristina Gramage López, en representación de don Eusebio, mediante escrito de 4 de noviembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 15 de septiembre de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de diciembre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 22 de junio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 3.2, 151.1 y 5 y 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y los artículos 131 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 29.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

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

La representación de don Eusebio, mediante escrito de fecha 30 de junio de 2022, solicitó la rectificación del auto de admisión de 22 de junio de 2022, en el sentido de indicar que el precepto de la LGT cuya interpretación ha de llevarse a cabo para resolver la cuestión casacional es, entre otros, el artículo 191.1 y 5 de la LGT, y no el artículo 151.1 y 5 de la LGT.

Por auto de 8 de septiembre de 2022, se acordó la rectificación material del auto de admisión, en los términos interesados por la parte recurrente.

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Cristina Gramage López, en representación de don Eusebio, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 3.2, 178 y 191.1 y 5 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre; y los artículos 131.3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo ("LRJPAC"), "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre; y 29.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público ("LRJSP"), "BOE" núm. 236, de 02/10/2015.

Defiende que la base de la sanción que se le ha impuesto debe determinarse por la diferencia entre lo dejado de ingresar por el socio en IRPF y lo ingresado correlativamente por la sociedad por él controlada en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Mantiene que la infracción es dejar de ingresar la correspondiente deuda tributaria. Sin perjuicio del tenor literal del artículo 191.1 y 5 LGT, entiende que el mismo no puede ser interpretado ni aplicado, como ha hecho la sentencia recurrida desconociendo el verdadero bien jurídico protegido (los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública), y, además, en abierta contradicción con los principios de equidad, justicia, buena administración y capacidad económica, rectores del procedimiento administrativo sancionador y, de manera especial, con el principio de proporcionalidad (artículos 3.2 y 178 LGT).

Desde la perspectiva de la proporcionalidad patrocina que juega un papel importante como principio informador en materia sancionadora y exige una correlación entre la sanción y la gravedad del ilícito cometido, de forma tal que una determinada conducta no puede ser objeto de una sanción desproporcionada a la entidad del perjuicio ocasionado o, dicho de otra forma, se debe guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada.

Se refiere también a la "proporcionalidad en la ley", es decir, que las normas punitivas observen una congruencia entre la acción u omisión considerada ilícita y las sanciones o castigos previstos para ellas, lo que no puede predicarse de lo dispuesto en el artículo 191 LGT, tal y como ha sido interpretado por la Administración tributaria y por la Audiencia Nacional. Lo justifica en que la cuantificación de la sanción no tiene en cuenta en absoluto el verdadero perjuicio económico ocasionado al erario público, convirtiendo la norma en arbitraria y, por tanto, contraria al principio de buena regulación [artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre], al infringir el inciso final del artículo 9.3 CE, que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, incluido el legislativo, cuyo control ha de extremarse cuando se trata de normas de carácter sancionador, pues, como reconoce el Tribunal Supremo en su sentencia 287/2022 de 8 de marzo, rca. 873/2019 (ECLI:ES:TS:2022:1037), "se puede incurrir en una arbitrariedad del legislador constitucionalmente relevante (art. 9.3 CE, principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos)".

Denuncia la infracción del principio de capacidad económica en la medida en que la sanción del artículo 191 LGT no guarda, en este caso y con la interpretación cuestionada, ninguna relación con el verdadero perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública ni tampoco con las circunstancias concretas del sujeto infractor. Ante

incumplimientos que pudieran afectar al bien jurídico protegido de forma radicalmente diferente (piénsese en supuestos en los que la diferencia entre lo ingresado por la persona física y la persona jurídica sea insignificante o, incluso, en aquellos en los que la persona jurídica, por el motivo que sea, hubiera ingresado una cuota tributaria superior a la de la persona física, lo cual no es imposible cuando los ingresos obtenidos no sean elevados y, por tanto, la diferencia de tipos impositivos entre el IRPF y el IS no sea tal), la respuesta punitiva del repetido artículo 191 LGT podría generar, al no tener en cuenta las circunstancias concretas del caso, situaciones absurdas o injustas y, en definitiva, arbitrarias, pues cabe pensar en la posibilidad de que una supuesta falta de ingreso insignificante o inexistente, en términos globales (persona física y persona jurídica), dé lugar a la imposición de una sanción inmoderadamente grave, lo que atenta, además de contra las leyes de la lógica, contra los más elementales principios del derecho sancionador.

Explica que la tesis de la sentencia recurrida implicaría hacer de igual condición, de una manera arbitraria e injusta, a quien no declara absolutamente nada ni por el IRPF ni por el IS (no presentando tan siquiera sus declaraciones) que a quien no declara nada en su IRPF pero que en el IS declara e ingresa todos los rendimientos no declarados en el IRPF.

También apunta la infracción del principio de buena administración, íntimamente conectado con la doctrina de la "íntegra regularización" y con la prohibición de enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

Considera que la postura de la sala de instancia entra en abierta contradicción con el criterio sustentado en asuntos sustancialmente iguales por otras salas territoriales y también por la jurisdicción penal que, a efectos del cálculo de la cuota defraudada que integra el tipo penal, siempre se calcula el importe por diferencias. Por ello -sigue apuntando- es contrario a todos los principios rectores en materia sancionadora, hacer de peor condición a quien comete una infracción administrativa que a quien comete un ilícito penal.

Ilustra su argumento con la cita del auto de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 de julio de 2011 (Apelación Penal núm. 506/2010-ECLI:ES:APM:2011:11056A) y de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal), de 27 de abril de 2017 (recurso 1367/2016-ECLI:ES:TS:2017:1646).

Sobre la base de la STC 18/1981 de 8 de junio, ECLI:ES:TC:1981:18, en cuya virtud, "los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado", defiende que la doctrina sentada por la Sala Segunda del del Tribunal Supremo con relación a los delitos fiscales debe cabalmente replicarse por la Sala Tercera respecto de las sanciones tributarias, obviando la interpretación literal que propugna la Administración tributaria.

En su opinión, en el caso concreto, la simultánea regularización realizada respecto del recurrente y de Producciones Deportivas Brunete SL (PDB) por las operaciones vinculadas entre ambos durante el año 2007 supusieron un incremento de la base imponible del IRPF del recurrente y una correlativa disminución, en el mismo importe, de la base imponible del IS de PDB, por lo que -entiende- la base de la sanción que, en su caso, podría imponerse al recurrente, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria y por la obtención de una devolución tributaria en su autoliquidación por IRPF-2007, no debe ignorar el ingreso realizado por PDB en su autoliquidación del IS-2007.

Esto es así dado que, como -apunta- se desprende del expediente, PDB declaró unos ingresos obtenidos de terceros (que, posteriormente, fueron "imputados" por la Inspección en el IRPF del recurrente), tributando por ellos de manera efectiva en el IS-2007, e ingresando una cuota líquida de 581.626,84 €, siendo acordada por la Inspección una devolución en el acta de conformidad extendida a PDB de 540.572,35 €, como consecuencia de disminuir su base imponible en el importe exacto de los rendimientos que se imputan a la persona física por la operación vinculada.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que la cuota no ingresada por el recurrente en el IRPF-2007, como consecuencia de aumentar los rendimientos derivados de la operación vinculada, ascendía a 773.018,47 €, si se restan los precitados 540.572,35 €, el perjuicio realmente causado al erario público, esto es, la cantidad dejada de ingresar, ascendería, en todo caso, a la diferencia entre ambas cantidades: 232.446,12 €; cantidad esta que, en su opinión, debería ser la base de la sanción a imponer al recurrente, no la que resulta, exclusivamente, como no ingresada en su declaración del IRPF-2007.

Patrocina subsidiariamente, en el improbable caso de que la Sala entienda que la interpretación del artículo 191.1 LGT no admite, por su literalidad, que se plantee una cuestión de inconstitucionalidad a efectos de determinar la contradicción con el principio de proporcionalidad en las sanciones necesariamente ínsito en el de legalidad (cfr. art. 25 CE) y el principio de capacidad económica en la imposición de sanciones (cfr. art. 31.1 CE).

Solicita que debe casarse la sentencia impugnada y anularse la sanción o, en su caso, si se considera pertinente elevar, al amparo de lo dispuesto en el artículo 35 y 36 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, cuestión de inconstitucionalidad del artículo 191 LGT, por vulnerar los preceptos y principios citados, además de los principios de buena administración y de buena regulación.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 11 de octubre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, aduce que la sanción se impuso al recurrente por la infracción tributaria tipificada en el art. 191.1 LGT. De entre las posibilidades de calificación de la infracción que contempla ese artículo, el acuerdo sancionador calificó la infracción como leve e impuso una sanción equivalente al 35 por 100 de la cuota no ingresada por el recurrente en 2007.

Afirma que en todos los procedimientos -administrativos y en el contencioso- el recurrente ha sostenido la existencia, sustancia y sustantividad de la sociedad Producciones Deportivas Brunete SL (PDB). En ningún procedimiento la Administración ha cuestionado la real y efectiva existencia de la sociedad.

Enfatiza que el escrito de interposición prescinde del primer y nuclear paso, la interpretación de la norma legal y se entrega a consideraciones sobre la solución correcta a la luz de los principios que considera aplicables, poniendo de manifiesto que la conclusión del recurrente solo se alcanza -como el mismo señala- "obviando la interpretación literal que propugna la Administración tributaria y que, sorprendentemente, acogió también la AN y ahora se discute".

Según el abogado del Estado, para que la pretensión del recurrente tenga éxito, es necesario "obviar", lo que significa ignorar y desatender, la "interpretación literal" y, como no es posible que el intérprete de la ley "obvie" lo que ella dice, el discurso del recurrente constituye una crítica no al acto aplicativo de la ley, sino a la ley misma, de modo que, subsidiariamente, solicita se plantee una cuestión de inconstitucionalidad.

Partiendo del apartado 1 del art. 191 de la LGT ("La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción"), apunta que la ley contiene una primera aplicación del principio de proporcionalidad, al acomodar la multa a la gravedad de la conducta infractora.

Además, no fija porcentajes fijos sino "horquillas", dentro de las cuales la administración es emplazada a graduar la sanción en función de determinados criterios, entre ellos el "perjuicio económico para la Hacienda Pública", lo que supone una segunda aplicación del referido principio de proporcionalidad.

En su opinión, la interpretación correcta de la norma legal es bastante sencilla, al disponer de forma precisa cuál es la base: "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción".

Es cierto que un obligado tributario distinto (la sociedad) hizo, por un concepto diferente (el IS), un ingreso que, después, cuando en un procedimiento separado (aunque relacionado) se han regularizado las operaciones vinculadas, ha sido procedente devolver, pero ello no se contempla ni considera en la norma que disciplina la base de la sanción.

Acude al apartado 6, párrafo primero, del art. 191: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" para deducir que el reproche punitivo se excluye o se atenúa si el sujeto pasivo presenta una autoliquidación posterior, lo que -a su juicio- es claro de que hay una correlación entre la cantidad que así haya de ingresarse y "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción", es decir, la base de la sanción.

Y el hecho de que un sujeto pasivo distinto (la sociedad) tenga ingresado cierto importe por un concepto diferente (el IS) no permite que esa regularización tenga lugar solo por la diferencia que resulte de computar en conjunto los dos impuestos.

Si bien para el recurrente la Administración ha actuado sobre la base de considerar que no hay dos sujetos distintos sino uno solo al hacer referencia a una suerte de "levantamiento del velo" del que se desprende que, si la persona jurídica y la persona física eran, a juicio de la Administración tributaria, la misma persona, aclara el abogado del Estado que la regularización no se basó ni en semejante fundamento o doctrina.

Esto significaría que en ningún momento la Administración ha entendido ni ha imputado al recurrente haber hecho uso fraudulento de una persona jurídica con la finalidad de incumplir sus obligaciones tributarias, pues de haber sido así podría haberse apreciado la infracción muy grave por utilizar medios fraudulentos (apartado 4 del art. 191 de la LGT).

La regularización obedeció a la apropiada valoración de la operación entre el recurrente y la sociedad, y no a otra cosa. Por lo tanto, hay dos autoliquidaciones de dos sujetos por dos conceptos tributarios distintos, de modo que la norma legal que determina la base de la sanción solo puede aplicarse del modo como se aplicó.

Rechaza las consideraciones del recurrente sobre el "bien jurídico protegido" que, según apunta consiste en "los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública". Entiende el abogado del Estado que se trata de una visión reduccionista del bien jurídico protegido por el art. 191 de la LGT, que no se agota en la protección del patrimonio de la Hacienda Pública, pues incluye también los valores constitucionales asociados a los tributos y la promoción de la lealtad de los ciudadanos en el cumplimiento de un deber constitucional.

La mera alegación de que el perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública, mediante la consideración del neto resultante del conjunto de las actuaciones de los dos sujetos, el recurrente y la Sociedad, fue inferior a "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción" y que ha de estarse a aquel quantum y no a este para establecer la base de la multa, no encuentra amparo en la consideración del bien jurídico protegido.

Estima que no cabe ignorar que exista solo una perspectiva cuantitativa cuando de apreciar la gravedad de la infracción se trata y que el régimen sancionador no persigue fines reparatorios o compensatorios, sino de prevención, es decir, busca disuadir de las conductas que se consideran especialmente lesivas de los bienes jurídicos de cuya protección se trata.

Deduca que no cabe, como pretende el recurrente, agotar la cuestión mediante la consideración de perjuicio "neto" sufrido por la Hacienda Pública como consecuencia de agregar los comportamientos del recurrente y de la sociedad. Es necesario atender a la consideración más amplia de los bienes jurídicos protegidos.

En cuanto a los principios de íntegra regularización, de buena administración o de proscripción del enriquecimiento sin causa, según el abogado del Estado, son ajenos al ejercicio de la potestad sancionadora (no se encuentra entre los que relaciona el art. 178 de la LGT), pues se proyecta sobre la liquidación, es decir, sobre la determinación de la deuda tributaria.

La Administración ejercería aquí una potestad estrictamente reglada. Debe aplicar la ley y no le es dado "flexibilizar" su aplicación ni hacer uso de tal o cual concepción de la equidad para procurar al infractor un trato más benévolo. Tal cosa constituiría una frontal infracción de normas imperativas.

Tampoco considera que el principio de capacidad económica rija la potestad sancionadora, sin perjuicio de que el legislador considere, en ocasiones, la posición económica o los medios del sujeto infractor a la hora de tipificar las sanciones. Nuevamente, es del todo ajeno a la potestad sancionadora.

A efectos del ejercicio de la potestad sancionadora, el principio de equidad quedaría reducido a su eventual consideración en la aplicación de los criterios de graduación.

De las sentencias alegadas como de contraste, apuntadas por el recurrente, el auto de Admisión excluyó las de la jurisdicción penal, pero el abogado del Estado afirma que la de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo que se cita es, además, relativa a un supuesto de simulación y levantamiento del velo, que no es el caso. En cuanto a las dos sentencias de salas de lo Contencioso-Administrativo, las considera no conformes a Derecho por las razones expuestas.

Concluye que, en supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT debe ser, por establecerlo esta norma inequívocamente, la cantidad dejada de ingresar por la persona física.

Por las razones expuestas considera que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 14 de octubre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de febrero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Actuaciones de regularización y argumentación de la sentencia de instancia.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron respecto del recurrente, Sr. Eusebio, mediante comunicación, el 15 de enero de 2010, llevándose a cabo, paralelamente, actuaciones de comprobación e investigación frente a la entidad Producciones Deportivas Brunete, S.L. por los conceptos de Impuesto sobre Sociedades [IS] (ejercicios 2005 a 2007) e Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA] (4T-2005 a 4T-2007).

Como consecuencia de esas actuaciones, la Inspección, tras valorar a precio de mercado, en sede de la entidad Producciones Deportivas Brunete, S.L., las operaciones vinculadas realizadas entre el recurrente y la citada sociedad durante el ejercicio 2007 en 2.163.976,83 euros, incoó actas de conformidad tanto a la persona física (A01- NUM002) como a la mercantil (A01- NUM003), aumentando la base imponible del IRPF del Sr. Eusebio en esa cantidad menos el importe declarado (362.068,98 euros) es decir, en 1.801.907,85 euros y correlativamente, una disminución de la base imponible del IS de la sociedad en idéntica suma.

En la misma fecha de incoación del acta, el obligado tributario recibió notificación de acuerdo de inicio de expediente sancionador al considerarse que los hechos regularizados en el acta de conformidad pudieran ser constitutivos de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191, apartados 1 y 5, de la LGT, con una propuesta de sanción de 270.556,47 euros, que fue confirmada por acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 29 de junio de 2011 de la Inspectora Coordinadora.

La Administración calificó la infracción tributaria como leve y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 191.2 de la LGT, le impuso la sanción de multa pecuniaria proporcional del 50%, cuyo importe ascendió a 202.917,35 euros, una vez aplicada la reducción del artículo 188.3 de la LGT.

Agotada la vía económico-administrativa se interpuso recurso jurisdiccional, que fue desestimado por la sentencia impugnada en casación, cuya ratio decidendi, en lo que aquí interesa, se condensa en su Fundamento de Derecho Octavo:

"Finalmente, plantea el actor que el importe que ha de constituir la base de la sanción es el importe no recaudado por la Hacienda Pública, no la cuota resultante de la liquidación del IRPF 2007, pues, el bien jurídico protegido por el artículo 191.1 y 5 de la LGT es la función recaudatoria de la Hacienda Pública. Ahora bien, como pone de manifiesto el TEAC, dicho argumento no tiene amparo legal, pues ni el artículo 191 LGT ni la normativa de desarrollo de la potestad sancionadora tributaria (RD 2063/2004, de 15 de octubre) contempla que pudiera haber un descuento o minoración de la base de la sanción en los términos planteados. Y es que la sanción se impone por las cantidades dejadas de ingresar en la autoliquidación del IRPF de la persona física (artículo 191.1º último inciso,) que, de manera indebida, se habían declarado como ingreso de la persona jurídica; o, en palabras del artículo 8.1º RD 2063/2004, el importe de la cantidad a ingresar "resultante de la regularización practicada".." (sic).

Segundo. *La delimitación de la controversia jurídica.*

El debate jurídico casacional atañe, exclusivamente, al ámbito sancionador.

No se cuestiona la legalidad de la liquidación en sede de IRPF del recurrente sino, únicamente la sanción que se le impuso, tipificada en el art. 191 LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Tampoco se ataca la imposición de la sanción desde la perspectiva de la motivación o de la culpabilidad, pues si bien estas circunstancias fueron objetadas -y rechazadas- en sede de instancia, quedan fuera del debate casacional delimitado por el auto de Admisión, habiendo estructurado la recurrente su escrito de preparación, bajo lo que enunciaba como dos "motivos": la cuantificación de la base de la sanción (motivo 1) y la privación de la doble instancia de revisión jurisdiccional (motivo 2), aduciendo al respecto que, incluso, admitiéndose el recurso de casación, no cabría revisar en casación aquellas cuestiones relacionadas con la existencia de culpabilidad en la conducta del recurrente.

Ahora bien, además de que el recurso de casación ha sido finalmente admitido, lo cierto es que ni el escrito de preparación ni el de interposición recogen el cuestionamiento de la culpabilidad, como argumento impugnatorio específico, por lo que ni siquiera cabe analizar la misma como una cuestión eventualmente relacionada con el elemento nuclear del interés casacional.

En el supuesto enjuiciado subyacen dos actuaciones de regularización coetáneas, por un lado, la realizada respecto del recurrente y, por otro lado, la de Producciones Deportivas Brunete SL de la que aquel era administrador y socio único.

La Administración tributaria imputa al IRPF del recurrente las cantidades facturadas por la sociedad Producciones Deportivas Brunete, S.L, declaradas en su IS y luego devueltas a la entidad, discutiéndose la cuantificación de la sanción, en concreto, la base de la sanción en estos casos.

(i) Para la Administración y la sentencia de instancia, la solución se encuentra en la literalidad del artículo 191.1LGT: "La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la infracción." Es decir, dado que la regularización practicada consistió en imputar al recurrente (socio) en su IRPF las cantidades que, de forma improcedente, tributó la sociedad en su IS, el resultado fue que la cuota del IRPF de 2007 no ingresada por el socio, resultante de la regularización ascendió a 773.018,47 €; y la sanción a 270.556,47€, que con las reducciones importa, finalmente, la cantidad de 202.917,35€.

(ii) Sin embargo, para el socio, la base debe calcularse restando de la cuota del IRPF (773.018,47€) la cantidad que se devolvió a Producciones Deportivas Brunete, S.L (540.572,35€), como consecuencia de disminuir su base imponible en el importe exacto de los rendimientos que se imputan a la persona física por la operación vinculada, lo que arroja el resultado de 232.446,12€; cantidad que debería haber operado como base de la sanción.

De entrada, llama la atención el tratamiento matriz, como operaciones vinculadas, dado por la Administración a las expresadas actuaciones de regularización, pese a las circunstancias concurrentes, a saber, una entidad integrada por un socio único (el recurrente) cuyos ingresos de explotación, además -como recoge la resolución del TEAR de Madrid, evocando el acta suscrita de conformidad-, se encontraban relacionados con actividades en las que intervenía como artista dicho socio y que los servicios facturados por dicha entidad requerían, en todos los casos, su intervención.

En efecto, la Administración se limitó a cuestionar que el recurrente había infringido el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre, es decir, la valoración normal de mercado de su prestación a los efectos de la proyección en su autoliquidación de IRPF, con independencia de lo pactado en el contrato laboral entre el recurrente y la sociedad, sobre la base de apreciar la existencia de operaciones vinculadas.

Este es el marco jurídico que baliza la controversia traída a casación por el recurrente, que asume, como veremos, el planteamiento de que estamos ante operaciones vinculadas.

Tercero. *La delimitación del tipo sancionador. La existencia de operaciones vinculadas como presupuesto de resolución de la controversia.*

El artículo 191 LGT tipifica la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación:

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.
[...]

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.
[...]

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

[...]"

Sin perder de vista el precepto, debemos hacer las siguientes consideraciones que, anunciamos ya, conducen a la desestimación del recurso.

1. Como ya hemos advertido, ni la Administración ni el contribuyente asumen un escenario distinto al de las operaciones vinculadas, marco de referencia de los hechos que debemos considerar a los efectos del art. 191 LGT y que estimamos crucial para resolver el recurso de casación.

De entrada, cabe advertir que, aunque la regulación que determinó la imposición de la sanción al recurrente fue por el concepto IRPF y aunque, por tanto, nadie discuta que su conducta se subsuma en el tipo del artículo 191 LGT, conviene recordar que, como expresamos en nuestra sentencia 1504/2018, de 15 de octubre, rec. 4561/2017, ECLI:ES:TS:2018:3632, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 16.10 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo -en la actualidad, artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre- procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT.

Sentado lo anterior, es procedente incidir en el escrito de interposición por lo que se refiere a la consideración de operaciones vinculadas.

Es cierto que el recurrente expone que la Administración ha procedido a "una suerte de "levantamiento del velo" del que se desprende que si la persona jurídica y la persona física eran, a juicio de la Administración tributaria, la misma persona, no computar lo ingresado por la persona jurídica para determinar la base de la sanción de la persona física (cuando, como señala la Inspección, ambos son lo mismo) constituye, en realidad, y aparte de una exégesis inadecuada del precepto por todo lo que se acaba de indicar, un claro ejercicio de manifiesta injusticia e iniquidad tributaria y, peor aún, sancionadora, donde el rigor y el respeto de los derechos de los obligados tributarios deben ser extremos, pues, en último instancia, la sanción que se acaba imponiendo a la persona física es total y absolutamente desproporcionada a la entidad y gravedad del perjuicio real y efectivo ocasionado a los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública."

Sin embargo, dicho discurso argumental se apoya, precisamente, en la existencia de dos sujetos diferenciados, circunstancia a partir de la que postula una minoración del perjuicio de la Administración tributaria, aduciendo que, a los efectos de la base de la sanción, la cantidad no declarada en sede de IRPF no generó perjuicio a la Administración, en la medida que, previamente, había sido ingresada por otro sujeto pasivo en sede de IS.

Por tanto, no se cuestiona la existencia de operaciones vinculadas, sino que, al contrario, la parte recurrente parece refrendar dicha circunstancia como construcción estructural de su recurso.

Debemos advertir que la calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación o de utilización de medios fraudulentos.

O una cosa o la otra, pero no las dos a la vez.

En cualquier caso, el escrito de interposición explícitamente manifiesta -cuando alude a una sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo- que la misma "se refiere a un supuesto de simulación y no a operaciones vinculadas como las que se discuten en el presente recurso..."

2. De haberse enfocado el asunto desde otro ángulo -por ejemplo, bajo el prisma de la simulación-, el parámetro de enjuiciamiento sería otro, de la misma manera que diferentes hubieran sido también las consecuencias en la esfera patrimonial del recurrente.

No parece que ninguna de las partes desconozca esta última circunstancia y si acabamos de advertir la necesidad de mantener una coherencia argumental en el discurso impugnatorio de la recurrente, debemos también hacer explícita una reflexión, dirigida ahora a la Administración tributaria, sometida por nuestra Constitución al principio de legalidad (art 9 CE y 103 CE).

Como hemos recordado en nuestra sentencia 950/2022 de 6 de julio rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077, los actos de aplicación de los tributos responden, en definitiva, al ejercicio de una potestad reglada (art 6 LGT) en cuyos estrictos y nada permeables límites, debería desvanecerse cualquier reivindicación de base discrecional. Del mismo modo, la operación de calificación que se reconoce a la Administración (art 13 LGT), tampoco puede concebirse desde una perspectiva discrecional.

Al fin y al cabo, lo que está en juego es el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (art 3.2 LGT), a cuyo efecto, la Administración carece de facultades para calificar un determinado acto o negocio de forma libérrima, sino que, como presupuesto de su actuación tributaria posterior, habrá de ser cuidadosa a la hora de elegir y de aplicar los mecanismos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.

Insistimos en que llama la atención que, en un supuesto como el enjuiciado, la Administración asuma la hipótesis de estar en presencia de unas operaciones vinculadas excluyendo -implícitamente-, una situación de simulación. Como hemos afirmado, las consecuencias son distintas, en particular y por lo que aquí se refiere, en el plano de las consecuencias sancionadoras.

Y es que la Administración no se encuentra ante indiferentes jurídicos a la hora de asumir o proclamar una determinada calificación jurídica ni, por supuesto, al decidir si acota la correspondiente regularización tributaria a una mera calificación jurídica (art 13 LGT) en lugar de reconducirla, por ejemplo, a un "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" (artículo 15LGT) o, en fin, a un supuesto de "simulación" (artículo 16LGT).

En cualquier caso, debemos atenernos a los límites que derivan del ejercicio de la pretensión casacional y que, como hemos dicho, postula una determinada interpretación jurídica de la base de la sanción, sin cuestionar, además, la existencia de operaciones vinculadas que, por ende, debe operar como premisa o presupuesto de nuestro análisis.

3. La aplicación de la infracción prevista en el art. 191 LGT y de la sanción que dicha conducta lleva aparejada -en el presente caso, la correspondiente a la infracción tributaria leve que establece el art. 191.2 LGT- resulta acorde con los principios que disciplinan el ejercicio del ius puniendi por la Administración y conforme con las exigencias que dimanarían del principio de tipicidad (lo art. 25.1 CE).

Por lo que se refiere a la tipicidad, la acción infractora consiste en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Ya hemos dicho que en las operaciones vinculadas estamos en presencia de dos sujetos distintos que, a su vez, ostentan la condición de sujetos pasivos en dos figuras impositivas diferentes. Por un lado, la sociedad, cuya existencia y actividad no se cuestiona ni por el recurrente ni por la Administración. Por otro lado, el propio recurrente como contribuyente del IRPF.

Ante este nítido marco, la tesis del escrito de interposición no es asumible. La regularización practicada evidencia que el recurrente, como sujeto pasivo contribuyente del IRPF, dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria en su autoliquidación sin que quepa considerar, desde la perspectiva del artículo 191 LGT, las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, como es la sociedad.

En efecto, como hemos dicho, es la autoliquidación del Sr. Eusebio -en sede de su IRPF- la que determina la apreciación de la infracción del artículo 191.1 LGT y que, al no haber sido correcta, materializa la acción típica apreciada.

La norma jurídica sancionadora reclama una interpretación acorde al principio de legalidad (artículo 25 CE y 178 LGT), que impide asumir interpretaciones extensivas, de manera que, tal y como viene conformado el caso que nos ocupa, el reproche en que la sanción consiste corresponde al recurrente, exclusivamente, como sujeto pasivo del IRPF.

En consecuencia, entendemos que la potestad sancionadora se ha ejercido de acuerdo con los principios a los que se refiere el art 178 LGT. Por el contrario, la postura del recurrente no puede mantenerse sin violentar principios tales como el de tipicidad o el de responsabilidad, al pretender, en definitiva, desdibujarlos a través de la autoliquidación de otro sujeto pasivo, también regularizada, aunque por otro concepto lo que, como denuncia el abogado del Estado, supondría agregar los comportamientos del recurrente y de la sociedad.

Más allá de que estamos ante tributos diferentes, esta Sala y Sección ha anulado actuaciones tributarias porque desconocían, precisamente, la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas. Así, por ejemplo, en nuestra citada sentencia 950/2022 de 6 de julio rec. 6278/2020, ECLI:ES:TS:2022:3077, se salvaguardaron los derechos del contribuyente -a efectos del Impuesto de Sociedades-, frente al criterio de la Administración, que no reconocía como gasto deducible la retribución abonada al socio mayoritario no administrador.

De la misma manera que, entonces, la premisa básica de la existencia de dos personalidades jurídicas diferenciadas no podía justificar el rechazo de la deducción de tal retribución, en este caso tampoco puede avalar, y menos a los efectos sancionadores, la confusión de rentas sometidas a gravamen, unas en sede de IRPF, otras en sede de sociedades.

4. El recurrente fundamenta parte de su exposición sobre la idea de que el perjuicio económico de la Administración tributaria no puede establecerse sin tener en consideración la cantidad que fue ya abonada por la sociedad.

Sin embargo, dicha argumentación ignora de nuevo que la base de la sanción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, del sujeto responsable -en este caso del recurrente, contribuyente de IRPF- sin que, como se ha explicado con anterioridad, sea posible modificar dicha magnitud cuantitativa, definida por el tipo infractor de forma clara, considerando lo acontecido en otra autoliquidación de otro sujeto pasivo y por otro concepto impositivo.

Asimismo, el escrito de interposición sostiene la identificación entre base de la sanción y perjuicio económico para la Hacienda Pública. Sin embargo, nuevamente la tesis decae si se tiene en consideración que no cabe partir de la premisa -como parece mantener la recurrente-, de que el sistema sancionador tributario y, en particular, el artículo 191 LGT, responda o se base, exclusivamente, en el concepto de perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública o que el único bien jurídico protegido sea la recaudación tributaria pues, como oportunamente sugiere el abogado del Estado, supone obviar que todo régimen sancionador no solo se inspira en una perspectiva de pura compensación o reparación sino también en una finalidad preventiva, disuasoria de conductas lesivas, lo que a nuestro juicio conecta con el mandato constitucional de lucha contra el fraude fiscal derivado del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad, recientemente evocado por la sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, ECLI:ES:TC:2022:74, pronunciamiento que proclama: "la relación de proporción que deba guardar un comportamiento penalmente típico con la sanción que se le asigna será el fruto de un complejo juicio de oportunidad" que no supone una mera ejecución o aplicación de la Constitución, y para el que "ha de atender no solo al fin esencial y directo de protección al que responde la norma, sino también a otros fines legítimos que puede perseguir con la pena y a las diversas formas en que la misma opera [...] y que se clasifican doctrinalmente bajo las denominaciones de prevención general y de prevención especial".

Además, el artículo 191 LGT define una concreta infracción tributaria y tiene en cuenta, a los efectos de calificar la sanción como leve, grave o muy grave, una serie de parámetros que no siempre se agotan en la cuantía base de la sanción, pues recoge también, entre otros, la existencia o no de ocultación o la utilización de medios fraudulentos.

En efecto, el perjuicio económico para la Hacienda Pública es un criterio de graduación de las sanciones tributarias que, junto con la comisión repetida de infracciones tributarias, el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado, regula otro precepto diferente, esto es, el artículo 187 LGT -al que se remite el propio artículo 191 LGT en sus apartados 3 y 4 (no para sanciones leves como la de este caso) y sobre el que nos hemos pronunciado recientemente en nuestra sentencia 462/ 2023, de 11 de abril, rca. 7272/2021, ECLI:ES:TS:2023:1641- criterios con vocación de proyectarse con carácter general sobre el conjunto de las infracciones, en la medida en que resulten aplicables.

Pero es que, además, no resulta posible forzar la lectura de la regulación que el artículo 191 LGT contiene de la base de la sanción en supuestos como el que nos ocupa, a través de la invocación de los pronunciamientos de algunos tribunales superiores de justicia que se invocan por el recurrente, dictados en contextos diferentes sobre los que, evidentemente, no procede entrar.

De la misma manera, tampoco cabe alterar la anterior conclusión, como consecuencia de la doctrina que, según aduce el escrito de interposición, avalan determinadas sentencias de la jurisdicción penal.

Así, la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (sec. 2ª) 505/2011, de 12 de julio rec. 506/2010, resuelve un recurso de apelación contra un auto de sobreseimiento libre y archivo de las actuaciones ante la ausencia de justificación de indicios de responsabilidad penal, afirmando que "de haberse recalificado el hecho tendrían que haberse descontado las cuantías satisfechas en concepto de Impuesto de Sociedades, el que, al parecer, y según el estudio de la defensa formulada por el señor [...] se deduce que la minoración de la cuota defraudada sería de tal calibre que no alcanzaría el límite normativo de los 120.000 Eur por Impuesto y por ejercicio". Esta afirmación, a modo de obiter dicta no condiciona la interpretación de la base de la sanción en la norma tributaria, sobre todo teniendo en consideración que debe contextualizarse en la ausencia de responsabilidad penal y que el tribunal introduce el párrafo transcrito advirtiendo, de entrada, que "[d]icho esto, no es necesario por tanto hablar de la cuota defraudada y si esta alcanza o no el límite de punibilidad [...]"

Por otro lado, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 306/2017, de 27 de abril, rec. 1367/2016, ECLI:ES:TS:2017:1646, parte de una consideración ajena al caso que nos ocupa por cuanto en aquel asunto se analiza un supuesto de simulación de manera que a los efectos defraudatorios, puso de manifiesto que "[l]a única deuda fiscal de la que en su caso podría hablarse sería la correspondiente a la diferencia entre la cuota tributaria del IRPF y del Impuesto de Sociedades" advirtiendo, además, que dicha interpretación "ni ha sido reclamada ni imputada a los acusados ante la Audiencia Provincial, por lo que ni siquiera ha llegado a tratarse en la instancia la hipótesis de su procedencia."

5. El escrito de interposición invoca los principios de buena regulación, proporcionalidad y capacidad económica y que, a su juicio, avalan que la base de la sanción del artículo 191 LGT sea la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física (en IRPF) y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas (en IS).

Consideramos que de los alegatos de la parte recurrente no es posible decantar tacha de inconstitucionalidad por la circunstancia de que el legislador utilice el parámetro cuantitativo de la base de la sanción, en la manera que lo define, en primer término, como elemento delimitador -aunque no único- de la infracción leve, grave o muy grave y, por extensión, de la propia cuantía última de la sanción a imponer.

Aduce la parte recurrente que el principio de buena regulación -desarrollado por nuestra jurisprudencia desde diferentes perspectivas, específicamente, sobre la base del principio de buena administración-, se encuentra íntimamente conectado con los de regularización íntegra y prohibición de enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

Aceptando esta última premisa ocurre, sin embargo, que, en el presente caso, el principio de regularización íntegra se reconduce, en realidad, a una regularización bilateral entre dos obligados diferenciados -como la que ha tenido lugar- en cuya virtud se ha devuelto a la sociedad las cantidades que declaró e imputado las mismas al socio, en sede de distintos ámbitos tributarios.

Tratándose, por ende, de una mecánica operacional que incide sobre las actuaciones tributarias de regularización, no se alcanza a comprender la vulneración de dicho principio ni el de enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria en el ejercicio de la potestad sancionadora pues, evidentemente, las cantidades han sido devueltas a la sociedad y, por lo demás, como se ha expresado, el perjuicio económico no puede identificarse, en los términos patrocinados por la parte recurrente, con la base de la sanción.

Los principios de proporcionalidad (ínsito en el principio de legalidad, art. 25 CE) y capacidad económica (art. 33 CE) se traen a colación en el escrito de interposición a los efectos de, por un lado, argumentar el que, a su juicio, debe ser el correcto cálculo de la base de la sanción; y, por otro lado, como fundamento de una eventual cuestión de inconstitucionalidad cuyo planteamiento se solicita de manera subsidiaria.

Sin embargo, a la vista de cuanto se viene expresando, la denunciada vulneración de tales principios parece atribuirse directamente al precepto legal y no a su concreta aplicación en este caso.

En cuanto al principio de proporcionalidad, la Sala no aprecia motivos que justifiquen el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación al artículo 191 de la LGT, desde la perspectiva de una eventual infracción de ese principio, determinada -como sostiene el recurrente- por el cálculo de la base de la sanción a tenor de la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

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

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

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

[...]

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

Sin perjuicio del párrafo inmediatamente transcrito, el art. 191 LGT delimita la infracción, calificándola como leve, grave o muy grave, atendiendo a la cuantía de la base de la sanción, pero no únicamente pues, como ha quedado expresado, esa delimitación depende también de otros factores como la existencia de ocultación o, por ejemplo, la utilización de medios fraudulentos, llegando, incluso, a prescindir de todos ellos en su apartado 6, siempre que no se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria: "no obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo".

A mayor abundamiento, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta improcedente, dada la doctrina que se infiere de la sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio -que, avala la sanción del art. 203.6 b).1) por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, cometidas por personas o entidades que desarrollen actividades económicas-, al no apreciar vulneración de los principios de proporcionalidad, culpabilidad, prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y el valor superior justicia, caso aquél en el que, además, la forma de cálculo no se calificó como irrazonable, atendiendo, entre otras circunstancias, a determinados elementos correctores de la multa resultante y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo.

Consideramos, en consecuencia, que el art 191 LGT no desconoce el principio de proporcionalidad, al acomodar la multa a la gravedad de la conducta infractora, en virtud de la concurrencia o no de los diferentes criterios que contempla.

Por otro lado, la capacidad económica del infractor ciertamente puede operar como elemento de cuantificación de las sanciones porque, como recuerda la precitada sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio "la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados (STC 76/1990, FJ 6) y, con ello, diferentes grados de eficacia disuasoria de las conductas ilícitas, si las circunstancias económicas de los infractores son desiguales."

Ahora bien, el recurrente no incide en esa perspectiva y, a mayor abundamiento, tampoco parece denunciar que, en sí mismo, el parámetro cuantitativo de determinación de la base de la sanción erosione su capacidad económica sino, una vez más, contextualiza su alegato en un análisis global frente al que debemos reiterar la imposibilidad de atender, a tenor de los principios de legalidad en materia sancionadora, a las vicisitudes de una previa regularización llevada a cabo con otro sujeto y por otro concepto tributario.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

En consecuencia, siendo la sentencia impugnada conforme a la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

Quinto. *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.
2. Desestimar el recurso de casación 8550/2021 interpuesto por la representación procesal de don Eusebio, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2021, recurso núm. 116/2018.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.