

■ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2)

- Sentencia de 14 de septiembre de 2006
Recurso de casación en interés de la Ley núm. 45/2005.
- Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón.

Infracciones tributarias. Dejar de ingresar en plazo sin requerimiento previo.

El tipo de infracción tributaria consistente en "dejar de ingresar" ha sido matizado en muy diversas sentencias en el sentido de interpretarlo dentro del marco del ordenamiento tributario en general. En esta sentencia, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación del abogado del Estado que pretendía anular la sentencia del tribunal de instancia en la que se declaraba: "si las obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas impagadas son conocidas por la Administración Tributaria, o el ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay infracción tributaria, y tampoco la hay cuando el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación y el ingreso se consigue por actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria, pues como señala el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 4 de marzo de 2003, ese supuesto encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos".

Frente a ello, el recurrente pretendía que se fijase como doctrina la siguiente:

«La infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT DE 1963 (art. 191 de la LGT de 2003), ("Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria") puede imponerse por la Administración Tributaria, no solo en el ámbito de un procedimiento inspector en el que se hayan realizado actuaciones de investigación, sino también en aquellos supuestos en que el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se deriva de una actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria realizada dentro del marco legal en el ámbito de comprobación de naturaleza no inspectora».

Fundamentos de derecho

Segundo.-... El TEAR de Galicia, en su acuerdo, expresaba claramente los hechos del modo siguiente:

«l. Con fecha 20 de julio de 1999, la mencionada Administración ... practicó la liquidación provisional arriba referenciada en la que suprime la "compensación de cuotas del ejercicio anterior", de importe 14.977.655 ptas. (90.017,52 e.). Con esta liquidación se notificó la apertura de expediente sancionador por infracción tributaria grave ...

III. La cuestión que se plantea consiste en determinar la procedencia de la sanción impuesta a la entidad reclamante como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave, y a estos efectos hay que señalar que el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, tipifica como tal dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario la totalidad o parte de la deuda tributaria, por lo que es indudable que la conducta de la reclamante se halla comprendida en dicho supuesto, lo cual significa que resulte automáticamente sancionable, ya que no nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva sino que se requiere la concurrencia de un grado de culpabilidad, teniendo en cuenta, además, que el propio artículo 77 de la Ley General Tributaria viene a admitir expresamente dicho principio al disponer que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

Centrados en este punto hay que señalar que en el presente caso no se aprecian dificultades interpretativas de la norma, ni las circunstancias que invoca la reclamante, circunstancias que ni siquiera acredita suficientemente, le exoneran de responsabilidad en el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En consecuencia, cabe concluir que en el presente caso concurren todos los elementos necesarios para la imposición de la sanción, que, por tanto, debe ser confirmada».

Tercero.- Pues bien, la sentencia recurrida, en la que se impugnaba el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, al que se ha hecho referencia en el anterior Fundamento de derecho, estimó la reclamación y anuló la sanción impuesta con base, en lo que aquí interesa, en el siguiente fundamento de derecho:

... «Cuando concurren esos supuestos de omisión del deber de ingresar en plazo, si las obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas impagadas son conocidas por la Administración Tributaria, o el ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay infracción tributaria, y tampoco la hay cuando el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación y el ingreso se consigue por actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria, pues como señala el Tribunal Supremo en sentencia, entre otras, de 4 de marzo de 2003, ese supuesto encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.

En el presente caso, y sin mediar intervención de la Inspección de los Tributos, ha sido la Oficina gestora la que ha requerido a la entidad recurrente para que, en relación con, la declaración anual del IVA correspondientes al ejercicio 1998, aportase libros registro de facturas emitidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión, es decir, ha realizado una actividad de comprobación en sentido propio, y lo ha hecho en base a los datos y antecedentes que obraban en su poder y los que requirió al efecto, sin comportar ello el desarrollo de auténticas actividades de investigación. Por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible, pues no en vano requirió a la entidad aquí recurrente para que presentara aquellos libros a fin de constatar si los datos declarados coincidían con lo que figuraban en aquellos registros,

no podía haber existido por parte de dicha recurrente una conducta de ocultación "cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos", y siendo ello así tampoco podía existir la infracción tributaria grave por la que la recurrente fue sancionada, resultando por ello contrario a Derecho el acuerdo impugnado y siendo procedente, con estimación del recurso, anular dicho acto y la sanción impuesta>>.

...

Cuarto.- El Abogado del Estado impugna la sentencia en recurso de casación en interés de la Ley, argumentando que la doctrina contenida en la misma es errónea y gravemente dañosa para el interés general.

... el argumento básico del Abogado del Estado es el que la sentencia recurrida en casación en interés de Ley interpreta que no existe ocultación, ni infracción tributaria del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, cuando el ingreso deriva de una actuación de los órganos de gestión. Y en concordancia con tal tesis, solicita se declare la siguiente doctrina legal:

«La infracción prevista en el art. 79 a) de la LGT DE 1963 (art. 191 de la LGT de 2003), ("Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria") puede imponerse por la Administración Tributaria, no solo en el ámbito de un procedimiento inspector en el que se hayan realizado actuaciones de investigación, sino también en aquellos supuestos en que el acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se deriva de una actuación de los órganos de gestión de la Administración Tributaria realizada dentro del marco legal en el ámbito de comprobación de naturaleza no inspectora».

Quinto.- Para resolver sobre el recurso planteado por el Abogado del Estado, debemos partir de las dificultades de incardinación de conductas en el tipo del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio, tipo al que ya se calificó en la Sentencia de esta Sala de 27 de septiembre de 1999, como «desprovisto de matices y aparentemente omnicompreensivo» y al que, a partir de la antes expresada, se han referido otras sentencias posteriores, con relación a sanciones impuestas en liquidaciones por el Impuesto sobre Construcciones y Obras, y entre ellas la citada en la sentencia hoy recurrida, de 4 de marzo de 2003, en la que se dijo:

«En el caso concreto, la normativa que se aplicó para tipificar la infracción tributaria, fue el artículo 79, letra a) de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que disponía: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener".

Es evidente que la interesada dejó de ingresar en plazo la cuota del ICIO, y que en su caso no concurrió, en principio, ninguno de los supuestos de ausencia de responsabilidad previstos y regulados en el apartado 4 del artículo 77; antes al contrario, la conducta de dicha sociedad, aunque fuera no dolosa, parece que al menos incurrió en simple negligencia.

Ahora bien, este apartado letra a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria fue modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, con el siguiente texto: "Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127, también de esta Ley".

Se aprecia que el elemento fundamental del tipo de esta infracción tributaria grave es un acto omisivo, concretamente dejar de ingresar en los plazos reglamentarios, es decir, de pagar al Tesoro Público en plazo una obligación tributaria devengada y exigible; sin embargo, tal acto omisivo puede traer su causa de conductas muy distintas, que conviene exponer, y que son:

1) El impago de obligaciones tributarias, líquidas, exigibles y vencidas, conocidas por la Administración Tributaria, o lo que es lo mismo contabilizadas; en este caso, el artículo 79, a), por remisión al 127, ambos de la Ley General Tributaria, excluye la existencia de infracción tributaria, porque la respuesta lógica y tradicional de la Hacienda Pública ha sido exigir el cobro por vía ejecutiva, previa certificación de descubierto (documento contable), providenciada de apremio (resolución de iniciación del procedimiento ejecutivo administrativo).

2) El ingreso se lleva a cabo por el sujeto pasivo superado el plazo reglamentario, pero sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, conducta que según el artículo 79, a), en relación con el artículo 61, ambos de la Ley General Tributaria, tampoco es constitutiva de infracción tributaria, sin perjuicio de la exigencia de determinados recargos y/o no con intereses de demora.

3) El acto omisivo de dejar de ingresar en plazo se debe a la falta de presentación de la correspondiente declaración-autoliquidación (el apartado b) del artículo 79 contempla el supuesto de falta de declaraciones-liquidaciones o declaraciones sin liquidación), y el ingreso se consigue por actuación de la Administración Tributaria; tradicionalmente esta actuación era competencia exclusiva y excluyente de la Inspección de los Tributos, mediante el ejercicio de su función investigadora (art. 109.3 de la Ley General Tributaria), que tiene por finalidad esencial conocer los hechos imposables, que sin esta actividad inquisitorial resultarían desconocidos para la Administración Tributaria. Es decir, el supuesto que estamos analizando consiste en dejar de ingresar en plazo, y, aunque no lo diga de modo expreso el artículo 79, letra a), de la Ley General Tributaria, encierra una conducta de ocultación, dolosa o culposa, cuyos efectos sólo pueden superarse por la necesaria e inevitable actuación investigadora de la Inspección de los Tributos.

Sin embargo, la propia Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, ha introducido una trascendental reforma en esta materia, cuyas consecuencias en relación con la tipicidad de las infracciones tributarias es necesario analizar. Esta reforma consiste en el nuevo artículo 123 que dispone: "1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio, de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del

hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados. [...]".

El artículo 123 de la Ley General Tributaria parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración Tributaria cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible....

Según esta interpretación del artículo 79, a), en relación con el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación...

Sin embargo, con posterioridad al hecho enjuiciado por la sentencia que acaba de transcribirse, el artículo 20 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario, que desarrolla el criterio de graduación previsto en el artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria ... señaló que no obstará a la apreciación de dicha circunstancia «el que la Administración Tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros o declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción, ni tampoco que los datos omitidos figuren o no contabilizados» y en cambio, «no se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivada de la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa aplicada».

Sexto.- Pasando a dar respuesta al recurso de casación en interés de la Ley, conviene señalar primeramente que la sentencia recurrida, tras exponer en el fundamento de derecho segundo la evolución del sistema tributario español en torno a la actividad de comprobación y práctica de liquidaciones provisionales de oficio, se enfrenta a la resolución del conflicto planteado en el tercer fundamento de derecho, en cuyo primer párrafo se transcribe el contenido del apartado a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria, mientras que en el segundo se contienen supuestos de falta de ingreso que no se consideran como infracción tributaria, por decisión del propio legislador o por interpretación llevada a cabo por esta Sala, con cita de la Sentencia dictada en 4 de marzo de 2003.

Pues bien, la auténtica ratio decidendi de la sentencia se encuentra en el tercer párrafo del fundamento de derecho al que nos venimos refiriendo, donde se afirma que «por tal razón, de conocer la Administración Tributaria la realización del hecho imponible (...), no podía haber existido por parte de dicha recurrente una conducta de ocultación».

Ciertamente la sentencia recurrida, a pesar de que juzga una conducta que tuvo lugar una vez que había entrado en vigor el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre régimen sancionador tributario, no aplica su artículo 20, que, como antes se indicó, señala que no obstará a la apreciación de ocultación «el que la Administración Tributaria pudiera conocer dichos

datos por declaraciones de terceros o declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción, ni tampoco que los datos omitidos figuren o no contabilizados» y en cambio, «no se apreciará la existencia de esta circunstancia cuando el sujeto infractor haya hecho constar en su declaración todos los datos necesarios para determinar la deuda tributaria derivada de la disminución de la misma de una incorrecta aplicación, por el sujeto infractor, de la normativa aplicada».

Sin embargo, si bien no se produce la aplicación del precepto indicado, tampoco resultaba aplicable al supuesto específicamente contemplado, pues el dato supuestamente ocultado, tal como antes se puso de relieve, derivaba de la extinción de un crédito resultante del juego de deducciones del IVA soportado en relación con el IVA devengado, que se extinguió por compensación solicitada por el obligado tributario y debidamente aprobada por la Administración, que dictó al efecto el oportuno acto administrativo, tal como quedó expuesto en el fundamento de derecho anterior.

Así pues, el dato no era conocido por la Administración a virtud de declaraciones de terceros, o del propio obligado tributario relativa a conceptos tributarios distintos, sino a virtud de haber sido la autora del acto administrativo en cuya virtud se extinguió por compensación el crédito del obligado, supuesto no contemplado en modo alguno en el precepto invocado por el Abogado del Estado.

En fin, en el escrito de interposición del recurso de casación en interés de la Ley, se afirma que el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, se apoya en la sentencia de esta Sala de 4 de marzo de 2003, «recaída en relación con una liquidación y posterior sanción referente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, obviando que en este tributo, salvo que se acuerde en la correspondiente Ordenanza Fiscal, el tributo es liquidado por el Ayuntamiento», añadiéndose el supuesto contemplado en dicha sentencia «es claramente diferenciable del Impuesto sobre el Valor Añadido, en que se requiere la presentación de la correspondiente autoliquidación por el obligado tributario, sin que se establezca un mecanismo sustitutivo o alternativo a la misma».

Pues bien, debe señalarse que la referida Sentencia se refiere precisamente a sanción impuesta por un Ayuntamiento que tenía establecido el sistema de autoliquidación... debiéndose añadir que la misma circunstancia concurría en las Sentencias de esta Sala de 2 de junio de 2001, 15 de diciembre de 2003 y 29 de abril de 2004, en las que se recoge idéntica doctrina. Además, en el Impuesto del Valor Añadido, aparte de la posibilidad ofrecida por el artículo 123 de la Ley General Tributaria, también está previsto el mecanismo sustitutivo de que se practiquen liquidaciones provisionales de oficio, cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el Impuesto ... artículos 168 de la Ley 37/1992, 28 de diciembre y 75 y siguientes del Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por las razones expuestas, entendemos que no es errónea la resolución recurrida.

Septimo.- Por ello, procede desestimar el recurso, sin que sea necesario razonar sobre el carácter dañoso para el interés general de la doctrina recurrida por el Abogado del Estado. ■