

## ■ Tribunal Supremo (Sala 3<sup>a</sup> Secc. 2<sup>a</sup>)

■ Sentencia de 4 de marzo de 2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó

### **IVA. Deber de declarar. Omisión de operaciones intracomunitarias.**

La entidad recurrente había incumplido su deber de declaración del IVA omitiendo una operación intracomunitaria e imputando esta omisión a un defecto de comunicación entre sus diversas dependencias. Por su parte, la Administración regularizó la situación y sancionó a la contribuyente.

La secuencia de hechos, ocurridos bajo la vigencia de la LGT en su versión de 1985, que narra el Tribunal y que destacamos por su importancia, es la siguiente:

- “— La Agencia Estatal de Administración Tributaria requirió a la ahora recurrente, con fecha 7 de marzo de 1994, a fin de que presentare la correspondiente declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias correspondientes al ejercicio de 1993; con fecha 28 del mismo mes de marzo, se practicó la correspondiente inspección en las oficinas de la ahora recurrente.
- La correspondiente declaración-liquidación del I.V.A. de la operación de referencia se realizó el día 20 de abril de 1994, junto con la declaración correspondiente al mes de marzo de ese año.”

La cuestión que ahora nos interesa es la referente a la forma en que el TS aplica la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, cuyo art. 82, apartado. 3, disponía: “La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule”. Se trata de una importante concreción del principio de aplicación -o interpretación- de la norma más favorable.

Dejamos pues a un lado los argumentos referidos a la forma en que la sentencia de instancia había considerado existente el elemento de simple negligencia o había declarado a quien incumbía la carga de la prueba en el procedimiento sancionador.

### **Fundamentos de Derecho**

...

**Sexto.-** *No obstante lo anterior y con independencia y al margen del presente recurso de casación, la Sala considera que debe examinar si la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, ha sido aplicada, pues este precepto obliga directamente a la Sala.*

Los hechos se tipifican tanto en la Ley General Tributaria, versión de 1985, como en la versión de 1995, como infracción tributaria grave.

La sanción impuesta de conformidad con el art. 87, apdo. 1, versión de 1985, ha sido la mínima, o sea, el 50 por 100, que es el mismo porcentaje previsto y regulado en el art. 87, apdo. 1, versión 1995; luego en este punto la sentencia de instancia es acertada, pero ésta no ha tenido en cuenta la posibilidad de reducción prevista en el art. 82.4), versión 1985 y en el art. 82, apdo. 3, versión 1995.

En la versión de 1985, el art. 82, letra h) disponía que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto "a: (...) h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule".

Con igual redacción se manifiesta el art. 11, apdo. 1, letra h), del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, si bien en el art. 13, apdo. 2, se utiliza la expresión "conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria", que es un concepto distinto al de conformidad con la propuesta de liquidación; no obstante, ha prevalecido hasta 1995 el requisito de aceptación de la liquidación, concepto este de liquidación que se vuelve a repetir en el propio art. 13, apdo. 2, del Real Decreto 2631/1985 al tratar de la reposición de la sanción, cuando con posterioridad a la reducción concedida el contribuyente impugna la liquidación, que comprende no sólo la cuota, sino también la sanción impuesta e incluso los intereses.

Sin embargo, a partir de la vigencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, el art. 82, apdo. 3, dispone: "La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule"; el concepto utilizado es el de regularización, que técnicamente no incluye las sanciones, sino solamente las cuotas ocultadas y sus respectivos intereses de demora, intereses que, como es sabido, no se giran sobre las sanciones.

De manera que, como ELECTRA DE VIESGO S.A. aceptó la regularización tributaria por el concepto de I.V.A., tiene derecho a que se le aplique retroactivamente el régimen sancionador más favorable, que en este caso comprende la reducción del 30 por 100 de la sanción impuesta.

Aunque no es de aplicación "ratione temporis", la Sala debe traer a colación el art. 21, apdo. 1, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolló el régimen sancionador tributario e introdujo las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Pues bien, este art. 21, "Conformidad con la propuesta de regularización", define el concepto de regularización tributaria, y así dispone: "1. Cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se les formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, (...) la cuantía de la sanción pecuniaria (...) se reducirá en un 30 por 100. Dicha reducción podrá afectar, en su caso, a la cuantía de la sanción mínima".

*Este Real Decreto 1930/1998 ha desarrollado la Ley 25/1995, de 20 de julio, y la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por ello aunque no es aplicable directamente al caso de autos, sus criterios ínsitos, son válidos a efectos interpretativos.*

*En consecuencia, de conformidad con lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la Sala revisa la sanción impuesta de 21.089.625 pts., que debe ser reducida en un 30 por 100, lo cual comporta la devolución de la parte de la sanción reducida, con los intereses legales correspondientes o el reembolso de la parte proporcional del coste de los avales, si los hubiera aportado para conseguir la suspensión del ingreso.*

**Séptimo.-** *Desestimado el recurso de casación procede imponer las costas causadas de este recurso de casación, a ELECTRA DE VIESGO S.A. parte recurrente.*