

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 1614/2016 de 8/09/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Infracciones y sanciones. Cuantificación de la base sobre la que ha de calcularse la sanción en el caso de la conducta prevista en el apartado 6 del artículo 191 de LGT. Sanción/Recargo.

Se discute la forma en la que se ha de fijar la base de la sanción en relación a una infracción referida al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2007, en la que un contribuyente, habiendo autoliquidado el impuesto con resultado negativo, presenta posteriormente una regularización sin cumplir los requisitos del artículo 27 de la LGT que arroja un resultado positivo o a ingresar. Dicha regularización proviene de imputar un ingreso al periodo 2007 cuando había sido imputado al 2008. Es decir, cuando ya había tributado por esta renta.

El TEAR, invocó la STS de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6768/2009) en la que se decía: “En una infracción como la analizada, la infracción de “dejar de ingresar en el plazo reglamentariamente establecido” existe, aunque posteriormente se produce el ingreso. Sin embargo, la situación de quien posteriormente ingresa no se puede equiparar a quien no hace el ingreso, circunstancia que tiene una especial relevancia en la base de la sanción -no se olvide que estamos examinando los ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999-. Pero la base de la sanción ha de ser el perjuicio económico sufrido por la Hacienda, que no es otro que la demora en el ingreso. Tal demora es infracción pero la base de la infracción es el perjuicio sufrido por la demora.”

El TEAC considera que esta doctrina no es aplicable al caso debido a la nueva redacción de la LGT.

A nuestro juicio la sentencia y los otros pronunciamientos que se citan en su apoyo, no toman en consideración que la infracción “dejar de ingresar en plazo” se altera con esta interpretación, pues lo sustantivo ya no es “dejar de ingresar” sino hacerlo “fuera de plazo”. Es decir, la falta de cumplimiento de los requisitos del artículo 27 de la LGT.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- ... En relación con el tema que nos ocupa, el Reglamento General del Régimen sancionador tributario viene a establecer en su artículo 8 relativo al “Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”) lo siguiente:

- “1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191...., será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el artículo 191. 6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las cantidades indebidamente declaradas en un período no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquél.”

Por consiguiente, en materia sancionadora hay diferencias según la legislación aplicable y, como literalmente establece el anterior precepto reglamentario, para la determinación de la base de la sanción no sólo no se disminuyen los ingresos efectuados en otro período para determinar lo que se denominaba “perjuicio económico” a la Hacienda Pública, sino que tampoco se consideran la cantidades indebidamente declaradas...

QUINTO.- Por otra parte, también en relación con el principio de proporcionalidad que debe regir la cuantificación de las sanciones, se significan las diferencias que se ponen de manifiesto en la nueva Ley General Tributaria...

SEXTO.- La consecuencia de todo lo expuesto anteriormente, es que resulta obligado volver a la literalidad del artículo 191 de la LGT de 2003 para determinar la base de la sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo reglamentariamente establecido.

Este Tribunal Central considera que, como acertadamente señala el Director ahora recurrente, la norma no establece distinciones y, cualquiera que sea la calificación de la infracción, ya sea leve, grave o muy grave, la base de la sanción es siempre, y en todo caso, *“la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Si el legislador no ha distinguido, no podemos distinguir ni apreciar ninguna otra circunstancia que afecte a la cuantía de la sanción o, atender a situaciones de hecho distintas, en aras de una supuesta vulneración del principio de proporcionalidad. Así, como señala la citada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014 (Recurso: 2742/2013) *“... **no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003...**”*

En segundo lugar, hay que atender a que, para el supuesto específico de la regularización voluntaria o tácita contemplado en el apartado 6 del artículo 191 LGT, el legislador ya ha establecido una consecuencia concreta que afecta a la cuantificación de la sanción y que no atiende a la base, sino que es relativa a la calificación de la infracción disponiendo que **“siempre constituirá infracción leve”**. Con ello ya establece un trato no igualitario para situaciones distintas pues las otras infracciones, esto es, las que no se califican de leves, tienen un régimen sancionador distinto...

OCTAVO.- Por último, recordar las consideraciones que realiza el Tribunal Constitucional en torno al artículo 191.6 de la LGT, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad que promueve la Audiencia Nacional. El Auto núm. 111/2015 de 23 de junio, Fundamento Jurídico SEGUNDO, establece:

*“Sentado que el principio de proporcionalidad “no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales” (STC 161/1997, de 2 de octubre (LA LEY 10013/1997), FJ 8), afirmamos en el ATC 20/2015 que “**cuando se aduce la existencia de un trato desproporcionado, debe primero alegarse en qué medida se afecta, además, al contenido de otros derechos constitucionales**, pues sólo cuando la desproporción suponga vulneración de dichos derechos cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma....”*

Los razonamientos precedentes permiten concluir, al igual que hicimos en el citado ATC 20/2015, **que no cabe apreciar la pretendida contradicción de las disposiciones cuestionadas con la Constitución**, por lo que resulta procedente declarar en este momento procesal, de conformidad con lo alegado por el Fiscal General del Estado, que la cuestión resulta notoriamente infundada (art. 37.1 LOTC) y ha de ser por ello inadmitida.”

En definitiva, este Tribunal Central comparte el criterio del Director recurrente en el sentido de que, en el presente caso, la base de la sanción era la cuantía no ingresada en la autoliquidación del ejercicio 2007...

