

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054666

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de julio de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 3465/2013

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. *Se puede aplicar el régimen sancionador a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones materiales. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si cuando la Administración tributaria dispone de los datos o pruebas necesarios para fijar en el procedimiento sancionador los elementos determinantes de la infracción y de la sanción, puede aplicarse el régimen sancionador tributario a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones. Pues bien, sin perjuicio de la previsión genérica de la tramitación separada de los procedimientos del procedimiento sancionador y del de aplicación de los tributos, no existe en la normativa tributaria precepto alguno que establezca la exigencia para todo caso de que el inicio del procedimiento sancionador por la comisión de infracciones con perjuicio económico deba ir necesariamente precedido de un procedimiento de comprobación o investigación de las obligaciones materiales -si bien es cierto que en la mayoría de las ocasiones será eso precisamente lo que suceda en la práctica-, ni artículo alguno que imponga que los procedimientos de comprobación de obligaciones formales sólo pueden dar lugar al inicio de procedimientos sancionadores por infracciones sin perjuicio económico. Lo relevante es, en todo caso, que el procedimiento de aplicación de los tributos que se desarrolle con carácter previo al inicio del procedimiento sancionador sea por su alcance y finalidad idóneo para obtener los elementos de prueba en los que ulteriormente se base la sanción. Por lo tanto, si se dispone de los datos o pruebas necesarios para la fijación en el procedimiento sancionador de los elementos determinantes de la infracción y la sanción, resulta posible la aplicación del régimen sancionador tributario a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin necesidad de tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones materiales. Tales datos o pruebas habrán de haberse obtenido en todo caso en el seno de un previo procedimiento de aplicación de los tributos que sin estar destinado necesariamente a la comprobación de obligaciones tributarias materiales sea adecuado a su finalidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 35, 117, 123, 133, 140, 153, 179, 187, 191, 208, 210 y 242.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 153.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 2, 3, 8, 21, 22 y 23.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de noviembre de 2012 recaída en las reclamaciones nº 28/00931/11, 28/00936/11, 28/00958/11, 28/00965/11, 28/17730/11, 28/17746/11, 28/17752/11 y 28/17797/11, relativas a sanciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2005 a 2008, impuestas por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Madrid, y los correlativos acuerdos de exigencia de las reducciones practicadas en aquéllas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 17 de junio de 2010 se notificó a la obligada tributaria un requerimiento emitido por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT de Madrid mediante el que se le comunicaba, al amparo de los artículos 117 de la Ley 58/2003 General Tributaria y 153 del Real Decreto 1065/2007, el inicio de un procedimiento de gestión tributaria que tiene por objeto el control del cumplimiento de sus obligaciones formales concernientes a la presentación de autoliquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

En el requerimiento se informaba a la obligada tributaria que según los datos en poder de la AEAT, obtenidos a través del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en los años 2005 y/o siguientes había tenido la disponibilidad de fondos situados en Suiza en determinadas cuentas bancarias que se identificaban convenientemente, sin que constara que hubiera incluido las rentas vinculadas a dichas cuentas en las declaraciones del IRPF presentadas por los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. Por tal motivo se le concedía un plazo de diez días hábiles, a contar desde el siguiente a la notificación del requerimiento, para que procediese al cumplimiento de la obligación de presentación de las declaraciones o, en su caso, a la justificación de la inexistencia de tal obligación.

2.- Tras la solicitud el 23 de junio de 2010 de una ampliación del plazo inicialmente concedido, el 2 de julio de 2010 presentó la interesada autoliquidaciones complementarias del IRPF de los años 2005, 2006, 2007 y 2008, ingresando, respectivamente, los importes de 10.505,62 €, 20.558,41 €, 25.920,12 € y 9.648,66 €.

Además, la obligada tributaria presentó el 5 de julio de 2010 un escrito con el que daba cuenta al órgano de gestión de la presentación de las autoliquidaciones y de que tal presentación se hacía en respuesta al requerimiento recibido el 17 de junio de 2010.

3.- El 4 de octubre de 2010 se notifican a la interesada cuatro acuerdos de inicio de procedimientos sancionadores por la posible comisión de cuatro infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 de la LGT (infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación).

En dichos acuerdos el órgano de aplicación de los tributos pone de manifiesto las circunstancias siguientes:

- Que del examen de las autoliquidaciones complementarias presentadas tras el requerimiento, se desprende que los nuevos datos incluidos y que no figuraban en las declaraciones originarias, se corresponden con rentas derivadas de las cuentas bancarias a las que se refería aquél.

- Que de los datos obrantes al expediente resulta claro que las rentas derivadas de tales cuentas bancarias estaban sujetas a tributación, no existiendo ningún supuesto de no sujeción o de exención que resultase aplicable.

- Que se aprecia negligencia en la conducta del contribuyente, no pudiéndose amparar su proceder en ninguna interpretación razonable de la norma ni en ninguna otra causa de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria: se aprecia una voluntaria intención de ocultar las rentas a la Hacienda Pública al proceder de entidades bancarias extranjeras sujetas a fuertes regulaciones de secreto bancario en un país cuyo convenio de doble imposición contiene limitaciones en relación con el intercambio de información sobre cuentas bancarias. En cuanto a las circunstancias personales de la obligada tributaria, el órgano de gestión añade a la motivación que la colocación de dinero en dichas cuentas requiere un componente de planificación y asesoramiento que refleja claramente la voluntad de ocultar las rentas con la intención de no tributar por ellas.

En los acuerdos se concedía a la interesada un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones y presentar los documentos que estimase oportunos, sin que conste la presentación de alegación ni documento alguno.

4.- Notificados los acuerdos de imposición de las sanciones, la interesada interpone reclamación económico-administrativa el 23 de diciembre de 2010 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR), alegando, en síntesis, que ha cumplido **espontáneamente** sus obligaciones puesto que el requerimiento recibido tenía como objeto únicamente el control de obligaciones formales no materiales del contribuyente, por lo que está exonerada de responsabilidad al amparo del artículo 179 de la Ley General Tributaria.

El TEAR dicta resolución estimatoria a partir de los razonamientos siguientes:

Segundo:

La cuestión a resolver radica en determinar la posibilidad de imponer sanciones tributarias, correspondientes al tipo infractor recogido en el artículo 191 de la LGT, sin la existencia previa de un procedimiento de comprobación por parte de la AEAT, y por tanto de un acto administrativo de liquidación.

De este modo, la infracción apreciada, se encuentra tipificada en el artículo 191 de la LGT, en la que se señala lo siguiente:

“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.

(.....)

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

Del tipo de la infracción apreciada, destacamos los siguientes aspectos:

- si de los hechos producidos podemos determinar que efectivamente la autoliquidación presentada es correcta, puesto que no ha sido comprobada por la Administración, y
- la dificultad de determinar la base de la sanción, puesto que la totalidad de la cuantía ingresada lo ha sido mediante autoliquidación.

En relación a este segundo aspecto, señala el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, determina las reglas para calcular la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192, y 193 de la Ley 58/2003, señalando al efecto lo siguiente:

“1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.

2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3.

(.....)

De lo hasta ahora expuesto, se deduce, que la normativa tributaria sancionadora transcrita, exige para la imposición de sanciones por el tipo del artículo 191:

- 1) la existencia de una valoración sobre lo que se debió autoliquidar por el sujeto pasivo (lo que el artículo 191 denomina “de la correcta autoliquidación del tributo” o “la cuantía no ingresada en la autoliquidación”), y
- 2) la existencia de una regularización, teniendo en cuenta que sólo la regularización administrativa, puede determinar que ajustes o cantidades son sancionables y cuales no, y consecuentemente sólo cuando exista una liquidación dictada por el órgano correspondiente de aplicación de los tributos, podrá determinarse la base de la sanción.

Lo contrario determinaría que, en casos como el analizado, en los que no existe liquidación administrativa previo procedimiento de comprobación, la Administración determine la base de la sanción, trasladando directamente la misma de la autoliquidación presentada por el obligado tributario, situando con ello a este último en una situación de inseguridad jurídica por una parte (su autoliquidación puede ser comprobada por la AEAT, y por lo tanto el resultado del periodo (que se ha utilizado como base de la sanción) puede ser regularizado al alza o a la baja) y por otra parte se le colocaría asimismo en una situación de indefensión y perjuicio en relación a aquéllos contribuyentes que han sido objeto de comprobación, puesto que, recordemos, no todos los ajustes realizados con ocasión de una regularización administrativa dan lugar a responsabilidad tributaria.

Tampoco parece admisible entender que el hecho de haber presentado el mismo la autoliquidación, suponga una confesión o conformidad, puesto que, como recuerdo el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 12/07/2010, número de recurso 480/2007:

“En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos

resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º)".

Por otra parte, en cuanto a la reducción por conformidad con la regularización, debemos tener en cuenta que, pese a que en el acuerdo impugnado ha sido aplicada por la oficina gestora, de la regulación que de la misma se establece en la normativa tributaria, parece deducirse que su aplicación exige la existencia de una liquidación administrativa o propuesta de liquidación, a la que el contribuyente preste su conformidad. Así, en el artículo 187 de la Ley 58/2003, en la que se definen los criterios de graduación se señala que:

“d. Acuerdo o conformidad del interesado.

En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Cuando concurra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente”.

Y dicha reducción del 30%, se pierde, según el artículo 188.2.b cuando:

“En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

En síntesis, la Directora recurrente, tras señalar que el TEAR no pone en duda de manera expresa que la conducta de la obligada tributaria sea susceptible de responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación tardía de sus autoliquidaciones, como consecuencia de que tal presentación no fue voluntaria, alega lo siguiente:

a) El TEAR centra el debate en torno a una cuestión estrictamente procedimental: la necesidad, a juicio de dicho TEAR, de desarrollar un procedimiento de comprobación con carácter previo a proceder a sancionar infracciones tributarias de carácter material.

b) Tal criterio no puede compartirse por las razones siguientes:

- Ninguna norma tributaria establece expresamente esa exigencia formal y, a falta de norma, la aplicación del régimen sancionador tributario es posible siempre que las circunstancias del caso permitan concluir que se ha producido un hecho susceptible de tal aplicación. Es decir, si los hechos demostrados permiten apreciar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, será posible imponer la sanción tributaria procedente, con independencia de la forma en que se haya puesto de manifiesto alguno de esos elementos, en el seno o al margen de un procedimiento de comprobación.

- En este esquema no resulta imprescindible la tramitación de un procedimiento de comprobación previo, siendo necesaria la tramitación de un único procedimiento, el sancionador, el cual no sólo es perfectamente apto para determinar tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción, sino que es el procedimiento específicamente previsto para ello, conclusión avalada por el artículo 23.2 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, en cuya virtud en la fase de instrucción se han de realizar de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción.

- Tal como sostiene el TEAR en su resolución, no todos los ajustes realizados con ocasión de una regularización administrativa dan lugar a responsabilidad tributaria, lo que demuestra que la finalidad de los procedimientos de comprobación no es depurar esa responsabilidad ni, por tanto, fijar la base de una hipotética sanción.

- La interpretación del TEAR vacía en gran medida de sentido al procedimiento sancionador, limitando su función a la determinación del elemento subjetivo de la infracción cuando, sin embargo, los elementos objetivo y subjetivo están íntimamente ligados, pues sólo será base de la sanción aquella parte de la regularización en la que concurren ambos, lo que implica que sólo cuando se está en condiciones de determinar los dos elementos se puede fijar la base de la sanción y esta circunstancia únicamente puede producirse en el procedimiento sancionador.

- En el caso analizado, la tramitación previa de un procedimiento de comprobación no habría sido imprescindible para la determinación de la base de la sanción y, sin embargo, habría supuesto una quiebra del principio de economía procesal, dando lugar a un incremento notable de los trámites formales para llegar al mismo resultado final.

- El procedimiento regulado en el artículo 153 del RGGI se configura como un procedimiento de control de obligaciones formales pero no debe olvidarse, por un lado, que es un procedimiento apto para la comprobación del cumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones y, por otro, que la norma prevé la terminación del mismo por la presentación de la autoliquidación inicialmente omitida, por lo que es obvio que si un obligado tributario contesta un requerimiento en el seno de un procedimiento de esta clase mediante la presentación de una autoliquidación, estará cumpliendo la obligación formal omitida, pero con la misma conducta puede estar también cumpliendo una obligación tributaria material. Ante un caso como éste, perfectamente posible en la práctica y ajustado a la normativa vigente, según el criterio del TEAR la Administración estaría en todo caso obligada a iniciar un procedimiento de comprobación (el procedimiento del artículo 153 del RGGI ya habría terminado) como presupuesto necesario para sancionar la conducta del obligado tributario siendo así que en dicho procedimiento podría no llegar a hacerse ninguna comprobación adicional (en caso de que el resultado de la autoliquidación presentada fuese concordante con los datos en poder de la Administración) sino tan sólo confirmar los hechos ya documentados en el procedimiento del artículo 153 del RGGI y cuya incorporación al procedimiento sancionador no ofrecería mayor dificultad.

La recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar que “si se dispone de los datos o pruebas necesarios para la fijación en el procedimiento sancionador de los elementos determinantes de la infracción y la sanción, resulta posible la aplicación del régimen sancionador tributario a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin necesidad de tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones”.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Dispone el artículo 242.1 de la LGT que “las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda o por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a las materias de su competencia, así como por los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del

Tribunal Económico-administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales”.

En el presente caso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT basa su recurso en la consideración como gravemente dañosa y errónea de la resolución del TEAR de Madrid, no sólo porque así lo manifieste expresamente en su escrito de interposición sino porque no cita ninguna resolución de este Tribunal Central ni de otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales cuyos criterios pudieran entrar en conflicto con el de la resolución del TEAR recurrida al contemplar casos semejantes al aquí analizado.

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS

En el presente recurso se exponen las razones por las que el órgano recurrente disiente del contenido de la resolución impugnada. Considera, en concreto, que cuando la Administración tributaria dispone de los datos o pruebas necesarios para fijar en el procedimiento sancionador los elementos determinantes de la infracción y de la sanción, puede aplicarse el régimen sancionador tributario a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin necesidad de tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones.

Considera, por tanto, este Tribunal Central que concurren en el presente caso los requisitos del artículo 242.1 de la LGT para admitir a trámite el recurso. Nos encontramos ante un criterio de interpretación de la normativa tributaria contenido en la resolución del TEAR, que podría ser susceptible de reiteración, ocasionando un perjuicio evidente al interés general, caso de ser erróneo, y no ante la revisión de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente.

Tercero:

Admitido, pues, a trámite el recurso, la cuestión controvertida consiste en determinar si cuando la Administración tributaria dispone de los datos o pruebas necesarios para fijar en el procedimiento sancionador los elementos determinantes de la infracción y de la sanción, puede aplicarse el régimen sancionador tributario a los

incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones.

Para dar respuesta al asunto planteado no está de más recordar brevemente los hechos acreditados en el expediente.

La Administración comunicó al obligado tributario el inicio de un procedimiento de gestión tributaria cuyo objeto era el control del cumplimiento de sus obligaciones formales concernientes a la presentación de autoliquidaciones, en este caso por el IRPF, procedimiento previsto en el artículo 117.1.e) de la LGT y desarrollado en el artículo 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), informándole que según los datos en poder de la AEAT, obtenidos a través del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, en los años 2005 y/o siguientes había tenido la disponibilidad de fondos situados en Suiza en determinadas cuentas bancarias que se identificaban convenientemente, sin que constara que hubiera incluido las rentas vinculadas a dichas cuentas en las declaraciones del IRPF presentadas por los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. Por tal motivo se le concedía un plazo de diez días hábiles, a contar desde el siguiente a la notificación del requerimiento, para que procediese al cumplimiento de la obligación de presentación de las declaraciones o, en su caso, a la justificación de la inexistencia de tal obligación, advirtiéndosele expresamente que de acuerdo con la normativa vigente, la AEAT iniciaría un procedimiento de comprobación o investigación si una vez concluido el plazo de atención del requerimiento no resultara adecuadamente justificada o regularizada su situación tributaria. La interesada, en contestación a dicho requerimiento, presentó para regularizar su situación tributaria autoliquidaciones complementarias del IRPF de los años 2005, 2006, 2007 y 2008, ingresando, respectivamente, los importes de 10.505,62 €, 20.558,41 €, 25.920,12 € y 9.648,66 €.

Posteriormente, el órgano de gestión notificó a la obligada tributaria el inicio de cuatro procedimientos sancionadores por la comisión de sendas infracciones tipificadas en el artículo 191 de la LGT, correspondientes a los cuatro períodos impositivos, señalando, en síntesis:

a) que del examen de las autoliquidaciones complementarias presentadas previo requerimiento se desprende que los nuevos datos incluidos no figuraban en las declaraciones originarias y que los mismos se corresponden con rentas derivadas de las cuentas bancarias a las que se refería aquél, razón por la cual se dio por finalizada la actuación de control de la presentación de declaraciones, de acuerdo con el artículo 153.6.a) del RGGI, que establece que dichas actuaciones terminarán por la presentación de la autoliquidación de los datos omitidos;

b) que tales rentas estaban sujetas a tributación, no existiendo ningún supuesto de no sujeción o de exención que resultase aplicable y

c) que se aprecia negligencia en la conducta del contribuyente no pudiéndose amparar su proceder en ninguna interpretación razonable de la norma ni en ninguna otra causa de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 LGT, motivándose la sanción en que se aprecia una voluntaria intención de ocultar las rentas a la Hacienda Pública al proceder de entidades bancarias extranjeras sujetas a fuertes regulaciones de secreto bancario en un país cuyo convenio de doble imposición contiene limitaciones en relación con el intercambio de información sobre cuentas bancarias. Siguiendo con la motivación de la sanción, el órgano de gestión añade que la colocación de dinero por parte de la contribuyente en dichas cuentas requiere un componente de planificación y asesoramiento que refleja claramente la voluntad de ocultar las rentas con la intención de no tributar por ellas.

La obligada tributaria no formuló alegaciones a las propuestas de sanción en el trámite concedido al efecto, dictando finalmente la Administración los correspondientes acuerdos de imposición de sanción.

Cuarto:

El procedimiento de gestión seguido, con carácter previo al inicio del procedimiento sancionador, por la Administración tributaria es el contemplado en el artículo 153 del RGGI, precepto ubicado en la Subsección 3ª (Actuaciones de control de presentación de declaraciones) de la Sección 7ª (Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales) del Capítulo II (Procedimientos de gestión tributaria) del Título IV (Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria) de dicha norma, y que lleva por título "Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos".

Dispone el citado artículo:

1. Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.
- b) Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.
- c) Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas.
- d) Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos.

2. (...)

3. (...)

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.c), se considerará que se ha omitido la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y podrá requerirse su presentación.

Cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de dicha información se podrá requerir al tercero para que ratifique la información suministrada.

5. En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

6. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.
- b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.
- c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.
- c) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento”.

En el caso concreto que da lugar al criterio puesto en entredicho, la Administración inició un procedimiento de gestión encaminado a verificar el cumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones por el IRPF, al constatar que dicha obligación se ponía de manifiesto a partir de determinados datos en su poder sobre cuentas del interesado en una entidad bancaria suiza cuyos rendimientos no habían sido declarados en las autoliquidaciones originariamente presentadas. Requirió a tal efecto al obligado tributario para que procediera al cumplimiento de la obligación correspondiente a la presentación de la/s declaración/es a las que resultase obligado, advirtiéndole que si consideraba que no se encontraba obligado a la presentación de tales declaraciones, debería justificarlo aportando la documentación que considerase oportuna, y que de acuerdo con la normativa vigente, la AEAT iniciaría un procedimiento de comprobación o investigación si una vez concluido el plazo de atención del requerimiento no resultara adecuadamente justificada o regularizada su situación tributaria. En contestación al requerimiento, la interesada presentó cuatro declaraciones-liquidaciones complementarias incluyendo el importe de rentas derivadas de las cuentas bancarias suizas, razón por la cual la Administración, al amparo de lo dispuesto en el apartado 6.a) del artículo 153 del RGGI, dio por finalizado el procedimiento de control, al entender atendido el requerimiento, quedando de manifiesto consecuentemente el incumplimiento del obligado tributario.

Tras el procedimiento de control del artículo 153 del RGGI, la Administración concluye que el interesado dejó de ingresar en plazo determinadas cantidades a la Hacienda Pública, incurriendo en el tipo de infracción tributaria del artículo 191 de la LGT, por lo que acordó el inicio del correspondiente procedimiento sancionador que termina con la imposición de sanción al considerar acreditados y motivados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción.

En relación con ello, el artículo 179 de la LGT en su apartado 1 dispone que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos, regulando en su apartados 2 y 3 las causas de exoneración de la responsabilidad; así, de forma expresa previene dicho apartado 3 que

“3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma

incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquélla”.

Si se hubiera entendido que la obligada tributaria ha regularizado voluntariamente su situación tributaria, en lugar de régimen sancionador, hubiera sido procedente la aplicación del artículo 27 de la LGT, el cual regula los recargos por la presentación extemporánea y sin requerimiento previo de autoliquidaciones o declaraciones con resultado a ingresar, disponiendo que “1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”.

Por su parte, el artículo 191 de la LGT tipifica como infracción tributaria la siguiente conducta: “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”.

Señalemos, por lo que luego se razonará, que el precepto habla de “regularización” pero no exige a estos efectos que se trate en todo caso de una “regularización administrativa” (entendida ésta, a los efectos que aquí nos interesan, como regularización resultante de un previo procedimiento de comprobación), sino que, bien al contrario, se remite precisamente al artículo 27 que contempla los supuestos de “regularización voluntaria por parte del obligado tributario”, mediante la presentación de autoliquidaciones, autoliquidaciones éstas en las que se incluyen rentas anteriormente no declaradas, autoliquidaciones a las que se exige además, para que se excluya del régimen sancionador, que no hayan ido precedidas de previo requerimiento de la Administración.

Quinto:

La normativa tributaria establece como norma general la tramitación separada del procedimiento sancionador y del de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario. Así, el artículo 208.1 de la LGT dispone que “el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente”. Y, por su parte, el artículo 21.1 del Real Decreto 2063/2004 establece que “como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos....”.

En el caso que ha dado lugar al criterio aquí analizado, ha existido un previo procedimiento de aplicación de los tributos, el de comprobación del cumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones, que ha dado lugar al posterior inicio de un procedimiento sancionador por una infracción con perjuicio económico, el cual se ha tramitado separadamente.

Sin perjuicio de lo anterior, y de la previsión genérica de la tramitación separada de los procedimientos del procedimiento sancionador y del de aplicación de los tributos, no existe en la normativa tributaria precepto alguno que establezca la exigencia para todo caso de que el inicio del procedimiento sancionador por la comisión de infracciones con perjuicio económico deba ir necesariamente precedido de un procedimiento de comprobación o investigación de las obligaciones materiales -si bien es cierto que en la mayoría de las ocasiones será eso precisamente lo que suceda en la práctica-, ni artículo alguno que imponga que los procedimientos de comprobación de obligaciones formales sólo pueden dar lugar al inicio de procedimientos sancionadores por infracciones sin perjuicio económico.

Bien al contrario, la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador por infracciones con perjuicio económico previo un procedimiento de aplicación de los tributos que no haya concluido necesariamente en una liquidación administrativa, encuentra pleno amparo en el artículo 22.4 del RD 2063/2004, en cuya virtud “se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación....”.

Así, no debe perderse de vista que el procedimiento de control formal regulado en el artículo 153 del RGGI antes transcrito, podrá terminar conforme a los apartados 5 y 6 de dicho precepto, bien mediante el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación (en los casos en que el requerimiento administrativo no se atienda o cuando, atendándose, la declaración omitida a su vez se presente incompleta o inexacta a juicio de la Administración), o bien, si el órgano de gestión entiende adecuadamente atendido su requerimiento, podrá dar por terminado el procedimiento con la presentación de la declaración completa omitida, sin que esta decisión le obligue a ignorar los hechos puestos de manifiesto en el expediente y determinantes del tipo infractor regulado, en este caso, en el artículo 191 de la LGT.

Lo verdaderamente determinante para la imposición de las sanciones tributarias es que se acrediten convenientemente los hechos legalmente tipificados como constitutivos de la infracción tributaria así como el elemento subjetivo de la infracción. Y ello con independencia de que tales hechos se hayan puesto de manifiesto en un previo procedimiento de comprobación o investigación de obligaciones materiales o en un previo procedimiento de comprobación o investigación de obligaciones formales. En el presente caso dichos hechos (dejar de ingresar la deuda tributaria en el plazo normativamente establecido) se han puesto de manifiesto no en un procedimiento de comprobación o investigación de las obligaciones materiales sino en el seno de un procedimiento de control de una obligación formal cual es el incumplimiento de la obligación de presentar autoliquidaciones completas, exactas y veraces, que ha terminado con una regularización, si bien regularización del obligado tributario. Lo relevante es en todo caso que el procedimiento de aplicación de los tributos que se desarrolle con carácter previo al inicio del procedimiento sancionador sea por su alcance y finalidad idóneo para obtener los elementos de prueba en los que se ulteriormente se base la sanción, como ya ha tenido ocasión de señalar este Tribunal Central en Resolución 1016/2011 de 17 de junio de 2014.

Sexto:

Este Tribunal Central no comparte pues y a la vista de los preceptos anteriormente invocados, las razones esgrimidas por el TEAR en su resolución. El TEAR anula los acuerdos sancionadores impugnados al entender, en lo que interesa a efectos de la resolución del presente recurso, que la imposición de las sanciones exige necesariamente un procedimiento de comprobación previo por parte de la Administración que determine, mediante el correspondiente acto administrativo de liquidación, la base de la sanción y los demás elementos o circunstancias a tener en cuenta en el expediente sancionador. Se apoya el TEAR, para alcanzar la conclusión señalada, en determinadas expresiones contenidas en los artículos 191 de la LGT y 8 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del procedimiento sancionador tributario.

El artículo 191.1 de la LGT dispone:

“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.

(...)

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

El artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 establece, por su parte, en sus primeros apartados:

1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.

2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3”.

De las expresiones subrayadas en los preceptos mencionados deduce el TEAR que para la imposición de sanciones por el tipo del artículo 191 de la LGT, se exige una cuantificación “administrativa” previa sobre lo que se debió autoliquidar por el sujeto pasivo (lo que el artículo 191 de la LGT denomina “deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo” o “cuantía no ingresada en la autoliquidación”) y una “regularización”, pues entiende sólo la “regularización administrativa” puede determinar qué ajustes o cantidades son sancionables y cuáles no, por lo que sólo cuando exista una “liquidación” dictada por el órgano de aplicación de los tributos puede determinarse la base de la sanción.

Refuerza su conclusión el TEAR señalando que sostener lo contrario, como ha hecho la Oficina gestora, conduciría a las siguientes situaciones que no son admisibles:

a) Que en casos como el analizado, en los que no existe liquidación administrativa –previo procedimiento de comprobación- la Administración determina la base de la sanción trasladando directamente la misma de la autoliquidación complementaria presentada por el obligado tributario, colocando a este último en una situación de inseguridad jurídica (la autoliquidación puede ser comprobada por la AEAT, por lo que la base de la sanción podría ser modificada al alza o a la baja) y de indefensión y perjuicio en relación con aquellos contribuyentes que

han sido objeto de comprobación, puesto que no todos los ajustes realizados con ocasión de una regularización administrativa dan lugar a responsabilidad tributaria.

b) El hecho de haber presentado el contribuyente su autoliquidación complementaria no puede suponer una confesión o conformidad.

c) En los acuerdos sancionadores impugnados la Oficina gestora aplicó las reducciones por conformidad con la regularización, siendo así que del artículo 187 de la LGT parece deducirse que la aplicación de la reducción por conformidad con la regularización, exige la existencia de una liquidación administrativa o propuesta de liquidación a la que el contribuyente preste su conformidad.

Ciertamente, tal como indica el TEAR, la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la LGT exige determinar cuál es la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, tarea que corresponde a la Administración tributaria. Pero, contrariamente a lo que parece sugerir el TEAR, esto es precisamente lo que ha sucedido en el caso analizado. Ha sido la Administración tributaria la que, partiendo de una información obrante en su poder obtenida de terceros, inicia un procedimiento de control de obligaciones formales que termina con la subsanación del incumplimiento mediante la presentación de las autoliquidaciones complementarias por parte del obligado tributario en las que éste incluye rentas no declaradas. El órgano de aplicación de los tributos da entonces por terminado el procedimiento, porque verificó que en dichas autoliquidaciones complementarias el obligado tributario había incluido las rentas no declaradas previamente. En definitiva, en el caso analizado, ha sido la Administración tributaria la que tras un procedimiento de control de obligaciones formales, determinó que el obligado tributario había dejado de ingresar parte de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación del tributo. Tal determinación fue el resultado del contraste por ella realizado en el procedimiento de control de obligaciones formales, entre la información obtenida de terceros que tenía en su poder y las declaraciones originarias y las complementarias ulteriores presentadas por el obligado tributario.

Por otra parte, no puede compartir este Tribunal Central la afirmación sostenida por el TEAR -sobre la base de lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento sancionador- de que para la imposición de sanciones del tipo del artículo 191 de la LGT se exige una regularización que sólo puede ser administrativa por ser ésta la única que puede determinar qué ajustes o cantidades son sancionables y cuáles no, por lo que sólo cuando exista una liquidación dictada por el órgano de aplicación de los tributos puede determinarse la base de la sanción. No puede compartirse tal afirmación porque el artículo 8.1 del RD 2063/2004 se limita a señalar que la base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, pero no exige que dicha regularización deba ser necesariamente practicada por la Administración. Cumple recordar, a estos efectos y como ya antes hemos señalado, que en nuestra normativa tributaria está contemplada de forma expresa la regularización de su situación tributaria por el propio obligado tributario, ya sea voluntaria o a requerimiento de la Administración, de modo que solo la primera de ellas exonera a aquél de responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas. Así, en efecto, el artículo 179.3 de la LGT dispone que "los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas...". Por su parte, el artículo 2 del RD 2063/2004 dispone que "A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador". En el supuesto de hecho planteado en el presente recurso fue el propio obligado tributario quien a requerimiento de la Administración subsanó las declaraciones de IRPF presentadas de forma incompleta. Y como su regularización no fue voluntaria, sino previo requerimiento de la Administración, no quedó exonerado de responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de las declaraciones originarias que luego se han revelado incompletas, inexactas y no veraces.

A ello hay que añadir, contrariamente a lo que sostiene el TEAR, que la determinación de los ajustes o cantidades sancionables y no sancionables, no tiene lugar en el seno del procedimiento de comprobación o investigación que culmina en una liquidación, sino en sede del propio procedimiento sancionador que pueda iniciarse posteriormente. Así se desprende de lo indicado en el artículo 22.1 del Reglamento sancionador al disponer que el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador contendrá necesariamente mención a la conducta que motiva la incoación del mismo, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, y del artículo 23.2 de dicha norma, concerniente a la instrucción del procedimiento sancionador, al establecer que se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción. Y no es obstáculo para la conclusión anterior el que en relación con el procedimiento de inspección la LGT disponga en su artículo 153.g) que en las actas que documenten el resultado de las actuaciones deberá hacerse mención de la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias, puesto que, por un lado, tal mención no es determinante de lo que pueda

resultar de una hipotética tramitación de un procedimiento sancionador ulterior y, por otro, respecto de los demás procedimientos de aplicación de los tributos (verificación de datos, comprobación limitada, y demás procedimientos de gestión que el artículo 123 de la LGT deja a la regulación de las normas reglamentarias, y entre ellos, el de comprobación del cumplimiento de las obligaciones formales) no existe un precepto semejante al artículo 153.g) de la LGT, lo que confirma la conclusión de que no es en estos procedimientos de comprobación donde se han de determinar los ajustes o cantidades sancionables y no sancionables, sino que en todo caso ello debe hacerse en los procedimientos sancionadores correspondientes. En definitiva, pues, la base de la sanción (cantidad a ingresar sancionable resultante de la regularización practicada) se determina en el seno del procedimiento sancionador, lógicamente a partir de la regularización previa realizada por la Administración o de la regularización realizada por el obligado tributario previo requerimiento, esto es, a partir de los datos, pruebas o circunstancias relevantes que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el Título III de la LGT –entre los que se encuentra el de control formal de presentación de declaraciones y autoliquidaciones, a tenor del artículo 123 de dicha ley- y que se habrán incorporado formalmente al procedimiento sancionador de conformidad con en el artículo 210.2 de la LGT.

Por otra parte, tampoco este Tribunal Central comparte los razonamientos finales del TEAR en refuerzo de su conclusión. Así, en primer término, sostiene el TEAR que el modo en que ha procedido el órgano de gestión, trasladando directamente la cantidad ingresada en la autoliquidación complementaria como base de la sanción, sin la existencia de una liquidación administrativa previa, ha colocado al obligado tributario en una situación de inseguridad jurídica puesto que dicha autoliquidación puede ser comprobada posteriormente por la AEAT con la consecuente modificación al alza o a la baja de la base de la sanción. A este respecto, y por lo que concierne a las posibles modificaciones al alza, no aprecia este Tribunal Central diferencia alguna con la situación en que se encontraría el obligado tributario si la deuda tributaria se hubiera determinado mediante una liquidación provisional dictada en un procedimiento de verificación de datos, dado que, como es sabido, la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma (artículo 133.2 LGT), ni tampoco con la situación en que se encontraría el interesado si hubiese existido una liquidación provisional dictada en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección de alcance parcial y más tarde se realizara un nuevo procedimiento de comprobación limitada o uno de inspección en el que se descubrieran nuevos hechos o circunstancias resultantes de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del primero (artículo 140.1 LGT). En ambos casos cabría una regularización al alza por la Administración respecto de las practicadas en primer término y, consiguientemente, una modificación al alza de la posible base de la sanción, circunstancias éstas han sido contempladas y queridas expresamente por el legislador, que ha dispuesto específicamente en el artículo 3.3 del Reglamento sancionador cuando establece que “cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores...”.

Por otra parte, del tenor literal del precepto reproducido se colige, a juicio de este Tribunal Central, que dicho precepto sería plenamente aplicable en el caso de una hipotética comprobación posterior por la Administración de la autoliquidación del obligado tributario, pues no debe olvidarse que el procedimiento del artículo 153 RGGI es un procedimiento de aplicación de los tributos referido, en el caso analizado, al IRPF y a diversos períodos impositivos.

En cuanto a la posible situación de indefensión y perjuicio del obligado tributario en el supuesto de hecho analizado, en comparación con aquellos contribuyentes que sí han sido objeto de comprobación administrativa, puesto que no todos los ajustes realizados con ocasión de una regularización administrativa dan lugar a responsabilidad tributaria, no aprecia este Tribunal Central, sin embargo, discriminación alguna con respecto a los contribuyentes a los que se practicara liquidación previa, toda vez que es en el procedimiento sancionador donde debe acreditarse, en su caso, el elemento subjetivo de la infracción. Tanto si la regularización ha sido practicada por la Administración como si la regularización la realizó el propio obligado tributario a requerimiento administrativo previo, es en el procedimiento sancionador que haya de instruirse donde deberá justificarse por la Administración la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, procedimiento en el que se otorga al obligado tributario el correspondiente trámite para alegar lo que convenga a su derecho, como en efecto ha ocurrido en el supuesto analizado.

Tampoco asiste la razón al TEAR cuando sugiere que la presentación por el obligado tributario de la autoliquidación complementaria ha sido considerada como una confesión o reconocimiento de culpabilidad. La imposición de la sanción requiere no sólo la acreditación del elemento objetivo de la infracción, que se deduce de la conducta del propio contribuyente al presentar las autoliquidaciones complementarias, sino también del elemento subjetivo, que no deriva directamente de la presentación de tales autoliquidaciones sino que debe ser probado en cada caso por la Administración.

Por último, sostiene el TEAR que en los acuerdos sancionadores impugnados la Oficina gestora aplicó las reducciones por conformidad con la regularización, siendo así que del artículo 187.1.d) de la LGT parece

deducirse que la aplicación de la reducción por conformidad con la regularización exige la existencia de una previa liquidación administrativa o propuesta de liquidación a la que el contribuyente preste su conformidad. Ciertamente, el citado precepto alude de forma literal a la conformidad del interesado como criterio de graduación de las sanciones, cuando no se haya interpuesto recurso o reclamación contra la “regularización”. La letra del precepto parece sugerir la necesidad de una regularización “administrativa” previa para que pueda aplicarse el criterio de conformidad en la graduación de la sanción correspondiente. Sin embargo, entendemos que el precepto se limita a indicar como norma general cuándo se aplica dicho criterio de graduación en los procedimientos que terminan con regularización “administrativa”, que serán los seguidos en la inmensa mayoría de los casos por la Administración, no conteniendo cláusula alguna que impida la aplicación de este criterio de graduación en otros supuestos, como el analizado en el presente recurso. Teniendo en cuenta la finalidad de la norma reguladora del criterio de conformidad, que no es otra que la de reducir la litigiosidad en las actuaciones practicadas por la Administración, no resulta difícil concluir que en un supuesto como el del presente recurso, en el que la regularización de su situación tributaria ha sido realizada por el propio obligado tributario a requerimiento de la Administración, cabe aplicar la reducción por conformidad del artículo 187.1.d) de la LGT, sin que quepa confundir esta conformidad, que lo es exclusivamente al resultado de las autoliquidaciones complementarias, con una confesión o reconocimiento de culpabilidad en cuanto a la posible sanción ulterior.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana,

ACUERDA:

Estimar en parte, unificando el criterio en el sentido de que si se dispone de los datos o pruebas necesarios para la fijación en el procedimiento sancionador de los elementos determinantes de la infracción y la sanción, resulta posible la aplicación del régimen sancionador tributario a los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales sin necesidad de tramitar previamente un procedimiento de aplicación de los tributos destinado a comprobar esas obligaciones materiales. Tales datos o pruebas habrán de haberse obtenido en todo caso en el seno de un previo procedimiento de aplicación de los tributos que sin estar destinado necesariamente a la comprobación de obligaciones tributarias materiales sea adecuado a su finalidad.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.