

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063587

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de septiembre de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 1614/2016

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Cuantificación de la base sobre la que ha de calcularse la sanción en el caso de la conducta prevista en el art. 191.6 de la Ley 58/2003 (LGT). Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En primer lugar, resulta obligado volver a la literalidad del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) para determinar la base de la sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo reglamentariamente establecido. 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». Así, 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. En segundo lugar, hay que atender a que, para el supuesto específico de la regularización voluntaria o tácita contemplado en el art. 191.6 de la Ley 58/2003 (Ley IVA), 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: el mismo art. 191, en sus apdos. 3 y 4 prevé, respectivamente, tipos sancionadores diferentes, que van del 50 al 100 por 100 en el caso de las infracciones graves y del 50 al 150 por 100 en el caso de infracciones muy graves, de suerte que cabe afirmar que no se hace de igual condición a conductas de diferente antijuricidad. En resumen, la base de la sanción correspondiente a la infracción tributaria regulada en el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) será, en todo caso, la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Ello incluso en los supuestos que se corresponden con las conductas descritas en el art. 191.6 primer párrafo de la Ley 58/2003 (LGT), sin perjuicio de que dichas conductas queden tipificadas como infracción tributaria leve. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27 y 191.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 8.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº 37, CP 28020 Madrid (Madrid), contra resolución de la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, de fecha 30 de abril de 2015, por la que se resuelve la reclamación número 38/01688/2012.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Por la Inspección de los Tributos del Estado se desarrollaron actuaciones de comprobación e investigación con carácter general en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2005 y 2006, posteriormente ampliadas al ejercicio 2007. El obligado tributario había presentado autoliquidaciones por este

impuesto con resultado a ingresar en 2005 y a devolver en los ejercicios 2006 y 2007 declarando, en este último, una base imponible negativa de -524.534,78 €. La regularización realizada determina que, en el ejercicio 2007, se proceda a rectificar la imputación temporal de una factura emitida el 15 de enero de 2008 que se corresponde con servicios prestados en el ejercicio 2007 por lo que, según el principio de devengo, se realiza un ajuste positivo en el importe neto de la cifra de negocios declarado. La correspondiente liquidación, notificada al obligado tributario el 30 de marzo de 2012, asciende a una deuda tributaria de 84.179,99 € de los que 70.330,49 € corresponden a la cuota del ejercicio 2007 y 13.849,50 € a intereses de demora.

2.- Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras, al obligado tributario le fue incoado expediente sancionador por la comisión de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 y 195 de la LGT.

Con respecto a la infracción del artículo 191, la base de la sanción fue la cuantía no ingresada en la autoliquidación del ejercicio 2007, esto es, los 70.330,49 € de cuota tributaria resultantes de la regularización. La infracción se califica de leve por no apreciarse la concurrencia de la circunstancia de ocultación y la sanción impuesta ascendió al 50 por ciento de la cuota no ingresada.

Con respecto a la infracción del artículo 195 LGT, ésta se califica (calificación que efectúa directamente por la Ley) como grave y la sanción impuesta ascendió al 15 por ciento de la base imponible negativa declarada.

3.- El interesado interpuso dos reclamaciones económico-administrativas ante la Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (en adelante, TEAR) que se sustanciaron con los números 38/01687/2012 (en lo que se refiere a la liquidación) y 38/01688/2012 (referida al acuerdo sancionador). En fecha 30 de abril de 2015 se dictó por el TEAR resolución con el siguiente fallo:

“En única instancia acuerda **DESESTIMAR** la reclamación 38/01687/2012 confirmando el acuerdo de liquidación impugnado, y **ESTIMAR** la reclamación 38/01688/2012 (sanción) en los términos expuestos en esta resolución”.

En el Fundamento de Derecho CUARTO de esta resolución se señala:

“(....) Pues bien, en el supuesto examinado, este Tribunal considera que en la conducta de la interesada, concurre el necesario elemento de culpabilidad según los razonamientos seguidos al respecto por la Inspección y que a continuación se transcriben: (....).

Ello no obstante, este Tribunal considera -en cuanto a la infracción del art. 191 de la LGT- que, tal como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6768/2009), la situación de quien posteriormente ingresa no se puede equiparar a quien no hace el ingreso, circunstancia que tiene especial relevancia en la base de la sanción. Señala la citada sentencia que:

“SEXTO.- Ahora bien, dicho lo precedente y confirmada la existencia de infracción, resulta de los autos que tanto las cantidades cobradas en concepto de principal, como de intereses, fueron contabilizadas por la actora en el ejercicio en que el pago se efectuó. Es, por tanto, evidente que el importe que sirve de sustrato a la infracción ha de tomar en consideración el ingreso demorado, a efectos de cuantificar la infracción cometida. 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. Idéntica consideración es aplicable a la sanción impuesta por la infracción derivada de contabilizar indebidamente gastos I+D. La Administración no niega que tales gastos hayan existido, por tanto, lo sancionable radica en la diferencia económica que tales partidas tienen según la contabilización sea correcta o incorrecta.”

La reclamante señala que declaró el ingreso en el ejercicio en que lo contabilizó y la Inspección no lo desmiente, por lo que, atendida la anterior doctrina, procedería calcular la sanción del art. 191 de la LGT en los términos señalados.

En cuanto a la alegación de que la Inspección sanciona dos veces por el mismo hecho, este Tribunal considera que tal cuestión ha sido debidamente contestada y fundamentada por el órgano sancionador en el acuerdo que se recurre (páginas 15 y 16 del acuerdo), apreciando en este caso el concurso de infracciones que se recoge en el art. 180.3 LGT.

Segundo.

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la

unificación de criterio al no compartir la conclusión alcanzada por el TEAR en la cuantificación de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT. Se estima que es errónea y gravemente dañosa en la medida en que, conductas equiparables a la sancionada en el expediente objeto de este recurso se encuentran frecuentemente en la práctica, más que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito del IVA y las Retenciones a cuenta del IRPF, como ponen de manifiesto los numerosos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la procedencia de sanciones en tales supuestos de regularizaciones encubiertas. En síntesis, formula el recurrente las siguientes alegaciones:

- La primera cuestión a destacar es que la discusión recuerda a la mantenida respecto del “decalage” en los ingresos correspondientes a IVA y Retenciones. Directamente ligado con este aspecto, hay que destacar que la Sentencia del Tribunal Supremo que utiliza como fundamento el TEAR afecta al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996, 1997 y 1998, y por lo tanto, es anterior a la actual Ley General Tributaria del año 2003. En ella, el literal del precepto (art. 191) es claro, y establece como base de la sanción *“la cuantía no ingresada en la autoliquidación”*. Esta es la base para la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda dentro del plazo establecido por la normativa del tributo, y ello, con independencia de su consideración como infracción tributaria leve, grave o muy grave. Este último aspecto afectará al porcentaje de la multa proporcional a imponer y los criterios a utilizar en la graduación de la sanción que incrementan el porcentaje mínimo. El razonamiento del TEAR debería cuestionar, en su caso, si la calificación como infracción leve tiene su fundamento, no en el art. 191.2 de la LGT, sino en el artículo 191.6 de la LGT, pero no cuestionar la base de la sanción que sería la misma en ambos supuestos.

- Aunque, efectivamente, la Sentencia del Tribunal Supremo que se cita, y para un supuesto en el que se omite el ingreso en el período impositivo que procede pero se realiza en el período siguiente, dice que 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”*, hay que señalar que recientemente, ese mismo Tribunal, para una conducta similar aunque referida al IVA, ha mantenido que la base de la sanción es la cuota dejada de ingresar. Nos referimos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2014 (rec. 142/2012), relativa a un supuesto en el que el obligado tributario por el concepto IVA y período 2002, no incluyó en la autoliquidación del primer trimestre las cuotas que correspondía repercutir por la entrega de unas fincas y las incluye en las autoliquidaciones correspondientes a los cobros posteriormente producidos en cada período de liquidación (a excepción del último trimestre en el que se incluye también la cantidad pendiente de cobro).

- También resulta pertinente hacer referencia a la doctrina de la Audiencia Nacional, que si bien en un momento determinado seguía una línea similar a la enunciada en la resolución del TEAR, recientemente ha cambiado el criterio (en la sentencia de 29 de abril de 2015 (rec. 478/2012) atendiendo a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea de 20 de junio de 2013, asunto C-259/2012 y los Autos del Tribunal Constitucional de 3 de febrero (núm. 20/2015) y 23 de junio (núm. 111/2015) de 2015, ambos en contestación a cuestiones de inconstitucionalidad promovidos por la Audiencia Nacional en esta materia (regularizaciones tácitas), si bien referidos al IVA.

A continuación, el recurrente transcribe en su escrito de alegaciones algunas de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Constitucional en los citados Autos de 2015 en relación con el artículo 191.6 de la LGT y los principios constitucionales de igualdad y proporcionalidad así como al reproche de arbitrariedad en sentido estricto, presentes en el control de constitucionalidad demandado por la Audiencia Nacional.

- De lo anteriormente expuesto se deriva que el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 28 de diciembre de 2011 (rec. 6768/2009), que la resolución del TEAR toma como fundamento, no sería aplicable al caso dado que:

En primer lugar, afecta a períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la actual Ley 58/2003, con cuyos preceptos ha de resolverse este expediente. El artículo 191 de la LGT es claro en su dicción al establecer la base de la sanción, sin perjuicio de que, posteriormente, se gradúe la infracción en leve, grave o muy grave.

En segundo lugar, para conductas similares, en las que podemos entender que hay regularizaciones encubiertas que buscan retardar el ingreso de la deuda tributaria con la finalidad de evitar de manera fraudulenta la liquidación de los correspondientes recargos por presentación extemporánea de la autoliquidación, y en los que se aprecian los elementos de tipicidad y culpabilidad propios de la conducta constitutiva de infracción tributaria regulada en el artículo 191 LGT, la solución a la que han llegado tanto el Tribunal Supremo como la Audiencia Nacional en las sentencias de 29 de abril del 2015 (rec. 478/2012) y de 23 de junio de 2015 (rec. 278/2013), dictadas después de la inadmisión de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por dicho órgano judicial, es tomar como base de la sanción la cuota dejada de ingresar siguiendo el literal de la norma. Todo ello, sin perjuicio de que la necesaria proporcionalidad se alcance mediante la calificación de esta conducta como leve (art. 191.6 LGT) pero sin buscar la construcción de la base de la sanción en principios como el de proporcionalidad, alejándose del literal de la norma.

Por todo lo anterior, este Centro Directivo SOLICITA del Tribunal Económico-Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario y fije el siguiente criterio: La base de la sanción correspondiente a la infracción tributaria regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria será, en todo caso, la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Ello incluso en los supuestos que se corresponden con las conductas descritas en el artículo 191.6 primer párrafo de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que dichas conductas queden tipificadas como infracción tributaria leve.

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, formula, en síntesis, realiza las siguientes alegaciones:

.- Existe la sanción del art. 191.6 LGT, la cual respeta el principio de neutralidad fiscal. Ahora bien, esa sanción ha de aplicarse con la ponderación necesaria en aras de proteger el principio de proporcionalidad que han de aplicar los tribunales nacionales.

.- Considerar como pretende la AEAT que el principio de proporcionalidad supone dejar la conducta en la calificación de leve es vaciar de contenido la aplicación de este principio reconocido tanto por el TJUE como por el Tribunal Constitucional, pues ello no variaría en absoluto la sanción impuesta. Por el contrario, la aplicación del principio de proporcionalidad por los tribunales nacionales supone, incluso, dejar de aplicar la sanción del art. 191.6 LGT, *si se entiende que la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.* Así lo ha afirmado expresamente el TJUE.

.- En el presente caso no se trata de un supuesto de base de la sanción, que no se discute, sino que el TEAR ha aplicado el principio de proporcionalidad para modificar la cantidad a ingresar por sanción, dados los motivos subjetivos concurrentes. La pretensión de la AEAT manifestada en este recurso, supondría tanto como afirmar la aplicación automática de la sanción, sin posibilidad de que los tribunales nacionales ponderen la aplicación de la misma con el principio de proporcionalidad lo que resulta contradictorio con la subjetividad que ha de apreciar el juzgador en la aplicación del Derecho sancionador.

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, Ley General Tributaria.

Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar la cuantía de la base sobre la que ha de calcularse la sanción correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el apartado 6 de dicho artículo.

Tercero.

Para centrar adecuadamente el objeto del debate, debemos partir de la cita del artículo 191.1 de la LGT el cual dispone que "*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 infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción" puntualizando en el apartado 6 del mismo precepto que "No obstante lo dispuesto en los

apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”

De la anterior normativa se concluye que, en los supuestos de infracciones consistentes en la falta de ingreso en plazo de un tributo, para que pudiera estimarse la inexistencia de responsabilidad por regularización voluntaria de la situación tributaria, es necesario que tal regularización se haya realizado en una autoliquidación presentada con posterioridad y cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de la LGT que, a su vez dispone que, para que puedan aplicarse los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo “...las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”

Pues bien, en el caso que contempla la resolución ahora recurrida ha quedado acreditado que, la autoliquidación presentada por el obligado tributario con ingreso de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades en el período posterior al que debería haberse efectuado en aplicación del criterio de devengo, es un hecho que la actuación inspectora no niega, pero que, en cuanto no identifica el período anterior al que se refiere tal ingreso o regularización, excluye la aplicación de recargos por extemporaneidad, y habiéndose acreditado, igualmente, que concurre el elemento necesario de la culpabilidad, este hecho determina la aplicación de la correspondiente sanción.

A pesar de que dice aplicar la normativa anteriormente transcrita, la resolución del TEAR ha considerado improcedente la sanción impuesta sobre la deuda tributaria dejada de ingresar en el plazo reglamentariamente establecido, y para ello fundamenta la estimación de la reclamación en el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6768/2009), que considera que 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.

Sin embargo, no hay que dejar de tener muy presente que, la infracción ahora sancionada fue cometida bajo la vigencia de la Ley General Tributaria 58/2003 puesto que se refiere al concepto Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y que, por tanto, como bien señala el Director recurrente, la jurisprudencia citada por el TEAR no le sería aplicable pues, literalmente señala la propia sentencia del Tribunal Supremo: “**no se olvide que estamos examinando los ejercicios 1996/1997, 1997/1998 y 1998/1999.**” Siendo la normativa vigente en esos ejercicios la anterior Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, ésta es la que aplica el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de diciembre de 2011 (Rec. 6768/2009), y la que lleva al alto Tribunal a ponderar una “**circunstancia que tiene una especial relevancia en la base de la sanción**” como es la situación de quien posteriormente ingresa para no equipararla con quien no hace el ingreso.

Cuarto.

Partiendo de tal consideración, hay que señalar que las diferencias en materia sancionadora entre la anterior y la vigente Ley General Tributaria 58/2003, se deducen claramente de los términos recogidos en la Exposición de Motivos del Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen sancionador tributario, cuando se hacen las siguientes consideraciones:

“El régimen sancionador tributario ha sido objeto de una profunda reforma con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por ello resulta imprescindible la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia (...)

El nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por los siguientes aspectos:

a) (...)

b) (...)

f) Y el **incremento de la seguridad jurídica**, de forma que se ha tratado de **reducir el grado de discrecionalidad administrativa** en la aplicación del régimen sancionador. Para lograr este objetivo se han **revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción** y se han incluido en el Texto Legal las reglas para su aplicación. Con esta reforma y con la nueva clasificación tripartita de las infracciones se han conseguido reducir los intervalos previstos en el régimen anterior para el cálculo de algunas sanciones.

Estas dos últimas circunstancias mencionadas condicionan el desarrollo reglamentario del nuevo régimen sancionador, puesto que las necesidades son muy diferentes de las que existían bajo la normativa que ahora se deroga. En efecto, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, así como su precedente, el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre (RCL 1986, 176, 412) , sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, tenía como objetivo fundamental, además de establecer las necesarias normas procedimentales,

concretar los intervalos que establecía la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, para la cuantificación de las sanciones.

En cambio, la norma reglamentaria que ahora se aprueba responde a una finalidad diferente, ya que, como se ha indicado, en el **nuevo régimen sancionador** establecido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, **es la propia Ley la que determina en la mayoría de los casos la cuantía exacta de la sanción que procede para cada infracción tributaria.** Por tanto, la necesidad de la norma reglamentaria se centra en establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales con arreglo a la nueva sistemática empleada, además de regular el necesario desarrollo del procedimiento sancionador.(...).”

Así, 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 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 (...).

(...)

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 las cantidades indebidamente declaradas. Tales diferencias de parámetros a considerar en la aplicación de sanciones y la intención o finalidad contemplados por las distintas normas tributarias, se vienen a reconocer por el mismo Tribunal Supremo que en su sentencia de 3 mayo 2011 (rec. 108/2009) relativa a ingresos por concepto IVA ejercicio 2000 ya señala:

“(...) En segundo término, desde el punto de vista del Derecho sancionador, en la medida en que pudiera resultar aplicable, no es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado. Cosa distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 LGT/63, y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y ss. LGT/2003, pueda tener para la tipificación y graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias.(...).”

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 de 2003 cuando el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 11 diciembre 2014 (rec. 2742/2013) dice en el Fundamento de Derecho Tercero:

*“(...)Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, **durante la vigencia de la LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (RJ 2004, 3251) (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (RJ 2013, 69) (rec. cas. núm. 1040/2011)].***

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 5684) (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la LGT de 2003 (RCL 2003, 2945) ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963 (RCL 1963, 2490) , margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D a)].(....)».

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.**

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), **corresponde al legislador la potestad exclusiva** «para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo (RTC 1996, 55) , FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997,161) , FJ 9 ; y 136/1999, de 20 de julio (RTC 1999, 136) , FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad **que es competencia exclusiva del legislador**, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (RCL 1978,2836) (STC 65/1986, de 22 de mayo (RTC 1986, 65) , FJ 3, in fine). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » (STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir », « será imputable al legislador y no al Juez » (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 393) (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 5684) (rec. cas. núm. 4289/2009) , FD Quinto D).(....)».

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: el mismo artículo 191, en sus apartados 3 y 4 prevé, respectivamente, tipos sancionadores diferentes, que van del 50 al 100 por 100 en el caso de las infracciones graves y del 50 al 150 por 100 en el caso de infracciones muy graves, de suerte que cabe afirmar que no se hace de igual condición a conductas de diferente antijuricidad.

Séptimo.

Este Tribunal Central comparte el sentido en que se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) que en Sentencia num. 166/2015 de 6 noviembre (Rec.nº 25/2015) señala lo siguiente:

"(...En tercer lugar opone la recurrente que la cuantía de la sanción es desproporcionada (...)

*(...) Esta alegación también debe ser desestimada. No es posible comparar la sanción con la cantidad correspondiente a intereses de demora sino que tendrá que ponerse en relación con la cuota tributaria que es el elemento que sirve para cuantificar la sanción. En efecto, lo relevante es que la sanción se impone en atención a las cuotas que no fueron ingresadas en su momento y que constituyen la base para determinar la sanción. Todo ello, como no podía ser de otra manera, realizado por la Administración en aplicación del artículo 191.1 de la Ley General Tributaria que dispone que "La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción". Así pues, lo decisivo no son los intereses de demora sino las cuotas no ingresadas en el período de declaración en que debieron serlo y que son, en aplicación del principio de legalidad, las que determinan la cuantía de la sanción. Por otro lado **el actor no ha sido sancionado como si no hubiera ingresado jamás la cuota ya que los ingresos realizados fuera de plazo que son regularizados con posterioridad sin cumplir los requisitos del art. 27.4 son siempre infracción leve (art. 191.6) sancionadas con un tipo fijo del 50% de la cuota, mientras que la falta de ingreso sin regularización posterior puede ser también calificada como infracción grave, en cuyo caso la sanción es del 50 al 100%, o como muy grave cuya sanción es del 100 al 150% de la cuota.***

Por todo ello, la sanción es proporcionada en atención a la conducta realizada por la parte que no puede centrar el resultado en la cuantía de los intereses de demora pues el incumplimiento es por la falta de declaración e ingreso en el período voluntario de las cuotas tributarias.(...)"

También se vuelve a acoger a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014 (rec. 2742/2013) el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su sentencia de fecha 26 de febrero de 2016 (rec. 99/2015) para concluir que la Administración se ha limitado a imponer la sanción fijada legalmente, y que la sanción del 50% de la cuota dejada de ingresar, se determinó correctamente.

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:

"a) En primer lugar, el órgano judicial duda de que el art. 191.6 LGT (RCL 2003, 2945) sea respetuoso con el principio de igualdad (art. 14 en relación con el art. 31.1 CE [RCL 1978, 2836]), al poder llegar a sancionar con la misma cuantía fijada por una misma base y tipo del 50 por 100 a quien regulariza tardíamente incumpliendo las obligaciones formales del art. 27.4 LGT y a quien no realiza ingreso alguno de la deuda tributaria.

*La duda no tiene fundamento desde la perspectiva planteada, ya que **incluso si resultara que dos conductas diferentes (regularización tardía o falta de ingreso) pudieran recibir una misma sanción, ello carecería en sí mismo de relevancia** desde la perspectiva del principio de igualdad protegido en el art. 14 CE.*

*Como afirmamos en el citado ATC 20/2015, con cita de doctrina anterior, "el principio de igualdad en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según juicios de valor generalmente aceptados. Para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos" [entre otras, STC 21/2002, de 28 de enero (RTC 2002, 21) , FJ 4; con cita de las SSTC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) , FJ 9; y 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289) , FJ 6]]. Por lo tanto, el distinto trato que la ley pueda otorgar ante situaciones iguales debe tener una justificación objetiva y razonable y, además, superar un juicio de proporcionalidad sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida (SSTC 22/1981, de 2 de julio [RTC 1981, 22] , FJ 3; 2/1983, de 24 de enero [RTC 1983, 22] , FJ 4; 209/1987, de 22 de diciembre [RTC 1987, 209] , FJ 3; 20/1991, de 31 de enero [RTC 1991, 20] , FJ 2; 176/1993, de 27 de mayo [RTC 1993, 176] , FJ 2; 117/1998, de 2 de junio [RTC 1998, 117] , FJ 8; y 39/2002, de 14 de febrero [RTC 2002, 39] , FJ 4, por todas). Ahora bien, también hemos reiterado que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente, de manera que el art. 14 CE (RCL 1978, 2836) **se limita a prohibir la distinción infundada o discriminatoria, pero no consagra un derecho a la***

desigualdad de trato, ni ampara la falta de distinción de la norma, no existiendo en consecuencia un derecho subjetivo al trato normativo desigual (STC 183/2014, de 6 de noviembre [RTC 2014, 183] , FJ 3, con cita de las SSTC 38/2014, de 11 de marzo [RTC 2014, 38] , FJ 6; y 198/2012, de 6 de noviembre [RTC 2012, 198] , FJ 13)” (ATC 20/2015 [RTC 2015, 20] , FJ 3).

b) El órgano judicial duda también de la compatibilidad entre el art. 191.6 LGT y los arts. 9.3 y 25.1 CE, por existir una gran desproporción entre la gravedad de la conducta —ingreso fuera de plazo sin cumplir los requisitos formales del art. 27.4 LGT— y la cuantía sancionadora (art. 25.1 CE). Con ello se incurre a su vez en arbitrariedad, al poder ser sancionada de forma igual una infracción leve que la infracción grave consistente en la falta de ingreso alguno (art. 9.3 CE).

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, 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** (SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 3; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 22). Incluso allí donde se encuentran efectivamente involucrados derechos fundamentales, como ocurre en el ámbito del art. 25.1 CE, hemos insistido en que **el punto de partida del análisis es la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos de suerte que la proporción entre las conductas que se pretenden evitar y las sanciones con las que intenta conseguirlo es puramente un “juicio de oportunidad”, que corresponde realizar al legislador**, estando el juicio de constitucionalidad limitado “a verificar que la norma penal no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho” (STC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 7 a), con cita de las SSTC 127/2009, de 26 de mayo, FJ 8; 136/1999, de 20 de julio, FJ 23; 55/1996, de 28 de marzo, FFJJ 6 y ss., y 161/1997, de 2 de octubre, FFJJ 9 y ss.; entre otras)” (ATC 20/2015, FJ 4).

Lo anterior nos permitió recordar, en el mismo fundamento, que es función primordial de los Tribunales ordinarios determinar si se ha respetado la garantía del art. 25.1 CE en el plano aplicativo; sin que corresponda a este Tribunal pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la decisión del legislador de sancionar la conducta descrita en el art. 191.6 LGT con una cuantía fija del 50 por 100 de la cuota. En ese sentido es de destacar, como pone de manifiesto el Fiscal General del Estado en su escrito, que el órgano promotor de la cuestión había resuelto ya la duda de constitucionalidad llevando a cabo una interpretación de los preceptos legales ahora cuestionados conforme con el principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias. El motivo debe considerarse también infundado.

c) Carece finalmente también de fundamento, afirmamos en el ATC 20/2015, FJ 5, el reproche de arbitrariedad en sentido estricto (art. 9.3 CE), sin perjuicio de que “debe recordarse que una eventual actuación arbitraria de la Administración tributaria en modo alguno convierte a la norma legal en arbitraria, siendo precisamente función de los órganos judiciales del orden contencioso-administrativo controlar dicha actuación y, por lo que se refiere en concreto a este supuesto, verificar que se cumple efectivamente el tipo infractor del art. 191.6 LGT y que el art. 25.1 CE ha sido respetado en el plano aplicativo (SSTC 199/2014, de 15 de diciembre, FJ 3; y 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 3)”.

La finalidad de la cuestión de inconstitucionalidad no es, en fin, “resolver controversias interpretativas sobre el alcance de determinado precepto legal, cuestión esta extramuros de la jurisdicción constitucional y para la que el ordenamiento jurídico dispone de otros cauces (ATC 255/2013, de 5 de noviembre, FJ 4, con cita de otros muchos)” (ATC 20/2015, FJ 5).

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, esto es, los 70.330,49 € de cuota tributaria resultantes de la regularización realizada por la Inspección y, por tanto, la sanción determinada por la Administración tributaria, era ajustada a Derecho.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL TRIBUTARIA,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando como criterio el siguiente:

La base de la sanción correspondiente a la infracción tributaria regulada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria será, en todo caso, la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Ello incluso en los supuestos que se corresponden con las conductas descritas en el artículo 191.6 primer párrafo de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que dichas conductas queden tipificadas como infracción tributaria leve.

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