

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077732

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 849/2017

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. La conducta realizada por el sujeto pasivo que resulta acreditada, consiste en dejar de ingresar en el 2.º trimestre del ejercicio 2008 las cantidades que debieron resultar de la correcta autoliquidación del IVA. La circunstancia de que dichas cantidades se declararan en periodos posteriores no es óbice para considerar la infracción tipificada, puesto que dicha circunstancia está expresamente prevista y configurada en el apdo. 6 del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT), señalando para estos supuestos la calificación como leve de la infracción cometida. Por tanto, la conducta mencionada se acomoda al tipo que configura la norma.

Los periodos impositivos y de liquidación en el IVA tienen, en el caso que nos ocupa, carácter trimestral, por lo que habrá que atenderse a la conducta concurrente en cada uno de ellos para considerar la comisión de infracción tributaria, con independencia de que, a efectos del procedimiento de recaudación, se considere la suma algebraica con otras liquidaciones practicadas o devoluciones reconocidas. Así, la alegación formulada por el obligado en cuanto a la falta de perjuicio económico a la Administración no puede prosperar, toda vez, que la conducta ha de analizarse con base en cada uno de los periodos de liquidación, que, como hemos mencionado, en el presente caso tiene carácter trimestral.

Ha de tenerse en cuenta, además, que el perjuicio económico se configura como una de las circunstancias a considerar para la graduación de la sanción, según prevé el art. 187 de la Ley 58/2003 (LGT), siendo que, en el caso que nos ocupa y por estar considerada la circunstancia de declaración de las cantidades en otro periodo, el apdo. 6 del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) excluye la graduación mencionada, calificando la infracción cometida en estos casos como leve. **Elementos de la infracción tributaria.**

Culpabilidad. Interpretación razonable de la norma. No procede. Alega el contribuyente la exclusión de responsabilidad por concurrir lo previsto en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 (LGT), pero las alegaciones en este sentido no pueden prosperar. Las circunstancias que se señalan en el apartado se refieren a haber actuado con la diligencia necesaria. Tal como señala el Tribunal de instancia, la regularización practicada por la Administración se refiere al momento en que tiene lugar el devengo de las operaciones sujetas al IVA, y en este sentido no argumenta el interesado con base en que interpretación realizada de la norma aplicable demoró la declaración de las cuotas del IVA devengado a periodos posteriores a aquel en que tuvo lugar el devengo. Igualmente, no consta la impugnación de la liquidación practicada por la Administración, y ello, pese a no suponer un reconocimiento de la culpabilidad, si es indicativo, al menos, de que no concurre discrepancia jurídica en cuanto a la interpretación de la norma.

No considera el TEAC, que el error contable invocado, que no explica el interesado en sus alegaciones, pueda considerarse error invencible a los efectos de proceder la exclusión de responsabilidad por tal motivo.

Dicho esto, el Tribunal considera que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado contiene una adecuada fundamentación jurídica del elemento subjetivo de la infracción, de forma que queda suficientemente acreditada la culpabilidad, al menos en grado de negligencia, del sujeto pasivo, y comparte que en su conducta se aprecia la misma, sin que tampoco pueda apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma que permita justificar tales conductas. Confirma el Tribunal la falta de diligencia desplegada por la entidad al objeto de garantizar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias -esto es, la consignación de las cuotas devengadas en la autoliquidación-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 161, 178, 179, 183, 187, 191 y 195.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que confirma el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Administración.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Los órganos de gestión tributaria llevaron a cabo un procedimiento de comprobación limitada (artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT) respecto del IVA del 2º, 3º y 4º trimestre de 2008 que concluyó con liquidaciones provisionales de las que resulta lo siguiente:

* 2T, 2008: una cuota a ingresar de 1.148.000,05 euros e intereses de demora por importe de 254.112,42 euros; de lo que resulta una deuda tributaria de 1.402.112,47 euros.

* 3T, 2008: un importe a devolver de 26.260,65 euros; dado que el sujeto pasivo autoliquidó 21.808,65 euros, y como resultado de la comprobación se determina una cuota a compensar de 26.199,35 euros, ascendiendo a 4.452,00 euros los intereses de demora a devolver sobre el ingreso indebido efectuado por el sujeto pasivo.

* 4T, 2008: un importe a devolver de 1.174.678,58 euros (cuota de 1.126.191,40 euros e intereses de demora por importe de 48.487,18 euros).

Las liquidaciones provisionales se motivan como sigue: en síntesis, se incrementa la base imponible y el IVA devengado en el 2º trimestre de 2008 en 7.175.000 euros y 1.148.000 euros, correspondiente a las transmisiones de inmuebles efectuadas por el sujeto pasivo en dicho período (las dos escrituras de compraventa están fechadas los días 4 de abril de 2008 y 17 de abril de 2008). A su vez, se minora la base imponible y el IVA devengado del 3º y 4º trimestre de 2008, en un total de 7.175.000 euros y de 1.148.000 euros. Es decir, los órganos de gestión tributaria ponen de manifiesto que estas operaciones se declararon por el sujeto pasivo en el 3º y 4º trimestre de 2008, en lugar del 2º trimestre de 2008 que fue cuando se produjo el devengo del IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

El obligado tributario manifestó su conformidad a la propuesta de liquidación de los citados períodos.

Segundo.

Asociada a la liquidación del 2º trimestre de 2008 se tramitó un expediente sancionador que finalizó con un acuerdo de imposición de sanción en el que se entiende cometida la infracción leve tipificada en el artículo 191.6 de la LGT.

Tercero.

No conforme con el acuerdo de imposición de sanción anterior, el interesado interpuso, el 6 de marzo de 2016, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid alegando cuestiones relativas a la liquidación resultante de la comprobación limitada señalada, así como la improcedencia de la sanción impuesta con base en lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la LGT, la falta de motivación de la misma y la infracción del principio de proporcionalidad.

El tribunal de instancia resuelve desestimando las pretensiones del recurrente y confirmando el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

Cuarto.

No conforme con la resolución dictada en primera instancia, el interesado interpuso, el 16 de diciembre de 2016, recurso de alzada ante el tribunal Económico Administrativo Central, reproduciendo, en esencia, las alegaciones invocadas ante el TEAR de Madrid. En particular señala:

* Ausencia de culpabilidad por concurrir el supuesto de exclusión de responsabilidad previsto en el artículo 179.2 d) de la LGT. Señala: "no entendemos que un simple error contable decida un claro ánimo de defraudar y un cierto desprecio o menoscabo de la norma, incluso una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma".

* Desproporción de la sanción impuesta. Estima que la Administración debió tener en cuenta el resultado final de la liquidación del ejercicio para calificar la infracción. Señala igualmente que las normas han de ser interpretadas por la Administración conforme a criterios de proporcionalidad.

* Falta de motivación de la sanción vulnerando, así, el principio de presunción de inocencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a derecho la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Madrid, lo que implica analizar la procedencia de la sanción impuesta por la Administración. Las cuestiones que procede analizar al respecto se centra en la concurrencia de los elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular:

- Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.
- Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

Tercero.

Con carácter previo a analizar los aspectos señalados anteriormente, ha de mencionarse que el interesado, en las alegaciones formuladas, se refiere sucintamente a la liquidación derivada del procedimiento de comprobación limitada desarrollado por la Administración y con base en el cual se inició posteriormente el expediente sancionador impugnado.

Este Tribunal no entrará, en el presente recurso, a conocer de la legalidad de la liquidación señalada, al haber devenido firme la misma en vía administrativa por no haber sido recurrida en plazo.

Así, en el presente recurso, este tribunal se limitará a analizar la legalidad de la sanción impuesta en los términos señalados en el fundamento de derecho anterior.

Cuarto.

En cuanto al tipo infractor, y pese a que el recurrente se refiere erróneamente al artículo 195 de la LGT, la conducta de la entidad ha sido tipificada por la Administración de conformidad con el artículo 191 de la LGT que, en sus apartados 1 y 6 dispone 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.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

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.

(...)

6. 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.

La autoliquidación presentada por el obligado en el segundo trimestre del ejercicio 2008 arrojaba un resultado a ingresar. La regularización practicada por la administración determinó una cuota a ingresar superior a la autoliquidada en el periodo mencionado.

Así, la conducta realizada por el sujeto pasivo que resulta acreditada, consiste en dejar de ingresar en el periodo 2T del ejercicio 2008 las cantidades que debieron resultar de la correcta autoliquidación del impuesto. La circunstancia de que dichas cantidades se declararan en periodos posteriores no es óbice para considerar la infracción tipificada, puesto que dicha circunstancia está expresamente prevista y configurada en el apartado 6 anteriormente transcrito, señalando para estos supuestos la calificación como leve de la infracción cometida. Por tanto, la conducta mencionada se acomoda al tipo que configura la norma.

Los periodos impositivos y de liquidación en el IVA tienen, en el caso que nos ocupa, carácter trimestral, por lo que habrá que atenderse a la conducta concurrente en cada uno de ellos para considerar la comisión de infracción tributaria, con independencia de que, a efectos del procedimiento de recaudación, se considere la suma algebraica con otras liquidaciones practicadas o devoluciones reconocidas.

La alegación formulada por el obligado en cuanto a la falta de perjuicio económico a la administración no puede prosperar, toda vez, que como hemos señalado, la conducta ha de analizarse con base en cada uno de los periodos de liquidación, que, como hemos mencionado, en el presente caso tiene carácter trimestral.

Ha de tenerse en cuenta, además, que el perjuicio económico se configura como una de las circunstancias a considerar para la graduación de la sanción, según prevé el artículo 187 de la LGT, siendo que, en el caso que nos ocupa y por estar considerada la circunstancia de declaración de las cantidades en otro periodo, el apartado 6 del artículo 191 de la LGT excluye la graduación mencionada, calificando la infracción cometida en estos casos como leve.

Quinto.

En cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, ha de analizarse por este Tribunal si resulta acreditada la culpabilidad del sujeto infractor, de acuerdo con la motivación contemplada en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado.

En relación con este requisito de la culpabilidad, debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento

jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178, 179 y 183.1.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010; RG3623/2010, de 20 de febrero de 2013; RG5237/2011, de 19 de febrero de 2014). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

Así, el Tribunal Económico Administrativo Central ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

Alega el recurrente la exclusión de responsabilidad por concurrir lo previsto en el artículo 179.2 d) de la LGT.

Las alegaciones del recurrente en este sentido no pueden prosperar. La circunstancias señaladas en el apartado se refiere a haber actuado con la diligencia necesaria. Tal como señala el Tribunal de instancia la regularización practicada por la Administración se refiere al momento en que tiene lugar el devengo de las operaciones sujetas al IVA, y en este sentido no argumenta el interesado con base en que interpretación realizada de la norma aplicable demoró la declaración de las cuotas del IVA devengado a periodos posteriores a aquel en que tuvo lugar el devengo. Igualmente, no consta la impugnación de la liquidación practicada por la administración, y ello, pese a no suponer un reconocimiento de la culpabilidad, si es indicativo, al menos, de que no concurre discrepancia jurídica en cuanto a la interpretación de la norma

Cabe asimismo, en relación con el asunto que nos ocupa, y dado que la entidad se ampara en la existencia de un mero error contable en su conducta, procede mencionar la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2012 (recurso de casación número 4925/2008), en cuyo fundamento de derecho segundo se expone lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"(...) No son pocos los pronunciamientos jurisprudenciales que han admitido que el error pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad -generalmente fundamentados en la presencia de un error invencible-, lo que no impide que, una vez apreciadas los elementos concurrentes en cada caso, se sustente la imposición de una sanción en dicha circunstancia, a fin de no amparar el abuso del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios.

Puesto en relación lo antedicho con el caso aquí contemplado, debemos partir de que nos encontramos ante un hecho que no resulta cuestionado y es que la entidad recurrente consigno en la declaración del IS del ejercicio 1993 un ajuste negativo de 986.456.745 pesetas, consignación que se reitero en las declaraciones del Impuesto de los ejercicios 1994,1995 y 1996, relativas a las bases imponibles pendientes de compensar, afirmando la recurrente que todo se debió a un error material, ya que en vez de en la declaración del ejercicio 1993 un ajuste negativo, debió llevar a cabo uno positivo correspondiente a la dotación no deducible a la provisión por insolvencias realizada en el ejercicio.

El ajuste negativo descrito provocó el incremento del resultado contable relativo a pérdidas pasando de 678.140.712 pesetas a 1.640.695.865 Pts.

Pues bien, el hecho de que la presentación incorrecta de la declaración del IS, ejercicio 1993, -reiterado en las de los ejercicios 1994, 1995 y 1996- pueda ser debido a un error cometido por el sujeto pasivo, como afirma la entidad bancaria recurrente, no significa que dicha actuación no sea sancionable, ya que el interesado incurrió, al menos, en «negligencia simple» en virtud del razonamiento anteriormente expuesto.

En relación a lo anterior, esta Sala en su conocida Sentencia de fecha 4 de marzo de 2004 (recurso de casación num. 11282/1998) ya estableció que el reconocimiento de un error por parte de una entidad puede suponer incurrir en simple negligencia que fundamenta la sanción. En este sentido su F.J. 4º declara que "..... para la Sala de instancia el elemento subjetivo está constituido por el error que llevó a la sociedad recurrente a no realizar dentro de plazo la declaración-liquidación que correspondía por la adquisición intracomunitaria del transformador. Cuando la sociedad reconoce, tanto en el escrito de demanda como en el escrito de interposición del recurso de casación, que con motivo de la adquisición intracomunitaria se produjo un defecto de comunicación entre los departamentos involucrados de la Sociedad de cara a su declaración correcta a la Administración tributaria, no está haciendo otra cosa que reconocer el error o, si se quiere decir de otro modo, la negligencia simple con la que obró la Sociedad, por más que pretenda enmascarar su inobservancia del deber de realizar dentro de plazo la declaración-liquidación que correspondía por la operación intracomunitaria de referencia mediante el desplazamiento deliberado del punto de atención del Tribunal a la circunstancia de que la Sociedad reflejó, con fecha 2 de marzo de 1994, en los registros obligatorios del IVA la adquisición intracomunitaria objeto de liquidación, con anterioridad a que la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT requiriese a la sociedad recurrente, con fecha 7 de marzo de 1994, por la falta de presentación de la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias correspondientes al ejercicio 1993..."

No considera este Tribunal, que el error contable invocado, que no explica el interesado en sus alegaciones, pueda considerarse error invencible a los efectos de proceder la exclusión de responsabilidad por tal motivo.

En el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador se hace constar, en relación con la acreditación de la culpabilidad, lo siguiente:

"La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de los hechos y los oculta a la Administración Tributaria, a diferencia de los supuestos en que los declara incorrectamente en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que no sucede en el presente caso. La entidad conocía la realización de las operaciones y el momento de devengo del Impuesto: la entrega de los inmuebles señalados los días 4 y 17 de abril de 2008 tal como reflejan las escrituras públicas correspondientes. La entidad no incluyó la base imponible y las cuotas de I.V.A. repercutidas en dichas transmisiones en la declaración-liquidación del segundo trimestre de 2008 ni tampoco presentó una declaración-liquidación complementaria con posterioridad, que hubiera supuesto la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo establecidos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por el contrario, contabilizó el importe de las operaciones en el Libro Registro de facturas expedidas con fechas 04/07/2008 y 04/12/2008, reflejó los importes correspondientes en las autoliquidaciones del tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2008, difiriendo así el momento de ingresar las cuotas de I.V.A. repercutido (cuotas repercutidas que, por otra parte, quedaron minoradas en su mayor parte con las cuotas de I.V.A. deducible declaradas en el cuarto trimestre), y evitando, a su vez la aplicación de los recargos mencionados. Por ello, se estima que la conducta de la entidad no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Una vez visto lo expuesto y detallada la conducta realizada, apreciando una omisión de la diligencia exigible en el contribuyente, una negligencia que implica un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Tal negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en contacto con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos de que dispone o debiera disponer, siendo en este caso merecedora de reprobación su conducta puesto que el hecho que dio lugar al devengo de la transmisión se recogió en escritura pública, siendo el contribuyente una empresa dedicada al tráfico inmobiliario (Epígrafe IAE: 861.2 ALQUILER LOCALES INDUSTRIALES), por lo que siguiendo lo establecido por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones de 10-02-2000 o de 2-4-2003, consideramos que ha existido al menos negligencia en la conducta del obligado tributario: "(...)

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. Con la conducta del obligado tributario se demora de forma intencionada el ingreso del impuesto en el trimestre en el que resultaba legalmente procedente.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se estima que procede la imposición de sanción".

Este Tribunal considera que el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador impugnado contiene una adecuada fundamentación jurídica del elemento subjetivo de la infracción, de forma que queda suficientemente acreditada la culpabilidad, al menos en grado de negligencia, del sujeto pasivo, y comparte que en su conducta se aprecia la misma, sin que tampoco pueda apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma que permita justificar tales conductas. Confirma este Tribunal la falta de diligencia desplegada por la entidad al objeto de garantizar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias (esto es, la consignación de las cuotas devengadas en la autoliquidación).

Por todo lo anterior, este Tribunal desestima las alegaciones de la reclamante y confirma la resolución dictada en primera instancia, confirmando así el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador en los términos señalados en el mismo.

Sexto.

Por último, este Tribunal considera conveniente traer a colación la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en torno a la cuestión del respeto al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario.

Señala el Tribunal Supremo en los fundamentos de derecho dictados en casación, en Sentencia 2742/2013, de 11 de diciembre de 2014, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"(...)

Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la Sala de instancia llega a la conclusión de que «la Administración se ha[bía] limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, [por lo que] considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en ESTUDI CATALÁ por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta». Asimismo, rechaza las alegaciones de la actora sobre la improcedente aplicación de la sanción tributaria al considerar acreditado «el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto» (FD Quinto).

(...)

«Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y 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, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, 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 (STC 65/1986, de 22 de mayo, 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 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D).

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 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 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, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del

principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que «la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.

La Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 191.6 LGT por la falta de ingreso en plazo de determinado tributo, el IVA correspondiente a las transacciones de referencia, calificando la misma conforme a lo señalado en el mencionado artículo.

Con base en la jurisprudencia sentada, entiende este Tribunal que no existe vulneración del principio de proporcionalidad, puesto la Administración se ha limitado a aplicar la sanción regulada para la conducta infractora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.