

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081901

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.^a

R.G. 3086/2018

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).* En el caso que nos ocupa, se produce la transmisión de un inmueble en el segundo trimestre de 2009. Una vez repercutido y recibido el IVA correspondiente a la misma, el sujeto pasivo procede a su declaración en el cuarto trimestre de este año. La Administración regulariza la situación del contribuyente y se impone la sanción por la infracción prevista en el art. 191.6 de la Ley 58/2003 (LGT). Así, el saldo declarado para la autoliquidación del segundo trimestre de 2009 que resultaba a compensar, se transforma en una cantidad a ingresar como consecuencia de la imputación de la cantidad correspondiente a la operación controvertida a dicho trimestre en lugar del al cuarto como había hecho el contribuyente. Sentado lo anterior, el Tribunal ha de referirse, de forma concreta, a la cuantificación de la sanción impuesta.

Es doctrina del Tribunal, que 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.

Resulta relevante, a este respecto, lo dispuesto por el art. 191.5 de la Ley 58/2003 (LGT), que señala que cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento. En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el art. 193 de la misma norma, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Subsume, pues, la infracción que tipifica el art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT) a la definida por su art. 193, relativo a la obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta subsunción, sin embargo, no se hace extensiva a la infracción que contempla el art. 195 de la misma Ley, referido a la acreditación de créditos a compensar en ejercicios futuros, como puede ser el caso de los saldos del IVA cuando, resultantes estos a compensar, se postpone la compensación a un periodo de liquidación ulterior.

Pese a lo señalado, en este caso, no se ha tomado como base de la sanción la cuantía dejada de ingresar en el 2T del ejercicio 2009, sino el importe de la cuota devengada que no se incluyó en la autoliquidación. Resulta evidente que la Administración ha equivocado la determinación de la base de la sanción, en lo que respecta a los supuestos de infracción del art. 191.6 de la Ley 58/2003 (LGT), al que se refiere el mismo, por lo que la cuantificación de la sanción impuesta resulta incorrecta. Así, imputada la operación, como antes se explicó, al segundo trimestre de 2009, y no habiéndose producido devolución alguna por este periodo, sino acreditación de un saldo a compensar, debió la Administración aplicar la sanción que tipifica el art. 191.6 de la Ley 58/2003 (LGT) a la cantidad no ingresada y la dispuesta por su art. 195, en su caso, y conforme a lo dispuesto por este mismo precepto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 179, 187, 191, 193, 195 y 211.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Constitución Española, art. 31.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 20 de abril de 2021

RECURSO: 00-03086-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XZ SA - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ... - España

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.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 14 de mayo de 2014 se notificó, a la entidad recurrente, acuerdo de inicio y propuesta de sanción con base en los hechos reflejados en el acta de conformidad A01..., en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al año 2009. Se califican los hechos bajo la infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191.6 de la LGT, imponiendo una sanción efectiva de 952.000 euros.

El 11 de agosto de 2014 se notificó, por la Inspectora Coordinadora, acuerdo de imposición de sanción en el que se confirmaba la propuesta previamente notificada.

El acuerdo de imposición de sanción consta notificado el 13 de agosto de 2014.

Segundo.

No conforme con el acuerdo anterior, la entidad interpuso, el 10 de septiembre de 2014, reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue tramitada con el número de referencia 28/21081/2014. En sus alegaciones señala falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción e incumplimiento del principio de proporcionalidad.

El tribunal de instancia resuelve, desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando la sanción impuesta.

La resolución consta notificada el 22 de febrero de 2018.

Tercero.

No conforme con la resolución dictada en primera instancia, la entidad interesada interpuso, el 21 de marzo de 2018, recurso de reposición ante el Tribunal Económico Administrativo Central, reproduciendo en esencia lo sostenido ante el TEAR de Madrid, en particular:

- Que concurre interpretación razonable de la norma. Señala que de los antecedentes se aprecia que se enajenó un inmueble pero no se percibió todo el precio al tiempo de la escritura pública, sino que quedaron cantidades pendientes de pago. Considerando que de la redacción de la escritura existía un retraso en la transmisión plena de los riesgos inherentes a la propiedad, no se entendió devengado el IVA y no se consignó hasta el cuarto trimestre del año.

- Nulidad de la sanción por falta de proporcionalidad. Señala que la interpretación del artículo 191.6 de la LGT debe hacerse desde la perspectiva de que la sanción a imponer debe, necesariamente, ser inferior a la que se impondría a un contribuyente que no ingresó antes de iniciarse el procedimiento inspector.

- Se refiere, igualmente, a dos sentencias de la Audiencia Nacional en la que se resuelve sobre la base de la sanción: Sentencia de 21 de noviembre de 2013 (recurso 278/2012) y de 17 de diciembre de 2013 (recurso 486/2012).

- Nulidad de la sanción por falta de motivación de la resolución sancionadora.

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 Tribunal Regional, lo que implica pronunciarse sobre la legalidad del acuerdo de imposición de sanción dictado por la Administración.

Tercero.

En primer lugar, pone de manifiesto este Tribunal que la entidad recurrente, en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera, en esencia, lo sostenido en su día ante el TEAR de primera instancia, reproduciendo las alegaciones, añadiendo una referencia a la concurrencia de interpretación razonable de la norma en la conducta que se le imputa.

A la cuestión de la reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones formuladas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central, señalando en su resolución de 28 de septiembre de 2008 (RG: 8264/2008) lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"Cierto es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: "Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)".

Pese a que el tribunal de instancia se ha referido de forma profusa a las cuestiones alegadas, este Tribunal resolverá sobre la legalidad de la sanción impuesta, por mostrar la recurrente su disconformidad con el pronunciamiento de aquel.

Así, para pronunciarse este Tribunal sobre la legalidad del acuerdo de imposición de sanción dictado, habrá de analizar la concurrencia de los dos 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.

Cuarto.

En cuanto al tipo infractor, la conducta de la entidad ha sido tipificada por la Administración de conformidad con el artículo 191.6 de la LGT. El artículo 191 de la LGT dispone, en sus apartados 1 y 6, 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 2009 arrojaba un resultado a compensar. La regularización practicada por la administración determinó una cuota a ingresar en la autoliquidación del periodo mencionado, y ello porque la entidad no incluyó en la misma las cuotas repercutidas consecuencia de la venta de dos fincas a la Sociedad **TW S.L.**, cuyo devengo tuvo lugar en el referido periodo.

Así, la conducta realizada por el sujeto pasivo, que resulta acreditada, consiste en dejar de ingresar en el segundo trimestre del ejercicio 2009 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 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 alusión efectuada por la entidad recurrente, en cuanto a la falta de perjuicio económico y de defraudación 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 la 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.

El análisis de la motivación de la culpabilidad que ha de realizarse en el procedimiento administrativo sancionador permitirá, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la

persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a 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 y 179.

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 lasitud 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.

Y en cuanto a las circunstancias excluyentes de la culpabilidad dispone el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003: *"Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados"*.

El acuerdo de imposición de sanción, tras hacer referencia a los hechos acontecidos que dieron lugar a la regularización, y tras analizar, desde un punto de vista teórico, el elemento subjetivo de culpabilidad, contiene la siguiente motivación:

"A juicio de este órgano sancionador, concurre en el obligado tributario el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria.

El obligado tributario incumplió de forma consciente y voluntaria la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009.

En efecto, el bloque normativo aplicable define de forma precisa los requisitos esenciales que han de verificarse para que la cuota de IVA correspondiente a una operación de transmisión de inmuebles se devengue y deba ingresarse en la declaración trimestral correspondiente, requisitos estos consolidados por la jurisprudencia que resulta aplicable y por ende pública en el momento en el que el obligado presenta su declaración.

La sociedad, era conocedora de sus obligaciones tributarias, ya que:

- Es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio objeto de comprobación (es declarante de este impuesto, aunque tal como se ha comprobado declara de forma incorrecta)
- Realiza una transmisión de inmuebles sujeta al impuesto.
- El adquirente, **TW**, S.L. NIF: ..., es a su vez sujeto pasivo del impuesto, actúa en el ejercicio de su actividad empresarial y tiene derecho a la deducción del 100% de la cuota de IVA soportada, con lo que el vendedor renuncia a la exención, repercutiendo y cobrando la cuota del impuesto.
- La transmisión se realiza el 17 de abril de 2009 según consta en escritura pública y el IVA es cobrado mediante cheque nominativo en esa fecha.

A pesar de todo ello, presentó declaraciones-liquidaciones trimestrales de IVA, no declarando la cuota devengada por la venta de dos fincas urbanas mediante escritura pública, de fecha 17 de abril de 2009, otorgada ante el Notario de Madrid Don ..., a la sociedad **TW**, S.L. NIF: ..., figurando en dicha escritura el cobro total del Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta el cuarto trimestre de dicho ejercicio, difiriendo por tanto la tributación y declaración de una cuota devengada y cobrada en dos trimestres (desde el 20 de julio de 2009 hasta el 1 de febrero de 2010).

Estas circunstancias eran conocidas por el obligado cuando presentó declaración por el referido tributo ya que fue necesaria su participación no sólo en la celebración de dicho contrato sino también en las negociaciones coetáneas al momento de la renuncia a la exención.

Ello sitúa al obligado en el ámbito de la culpabilidad por cuanto, siendo conocedor del devengo de la cuota de IVA correspondiente a la transmisión en el segundo trimestre de 2009, presenta una declaración que no puede considerarse veraz ni completa ni amparada en una interpretación razonable de la norma, atendiendo a los hechos y fundamentos descritos anteriormente y no es hasta el cuarto trimestre del ejercicio cuando declara el IVA retrasando la consignación del mismo intencionadamente.

Luego hay que considerar, que la conducta del sujeto pasivo es culpable, y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado al ponerse de manifiesto que ha retrasado en dos trimestres la declaración del IVA devengado en la transmisión y dichos hechos ponen de manifiesto una voluntad culposa específica del sujeto pasivo en tal sentido.

La conducta del interesado debe ser considerada, en el presente caso, como culpable, se da el elemento subjetivo que es la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción tributaria, debe señalarse que el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria establece como infracciones tributarias: "las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

El citado artículo 183, pone de manifiesto que la falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un elemento intencional suficiente para la existencia de infracción tributaria, no exigiéndose, por tanto la intencionalidad dolosa del contribuyente para la procedencia de la imposición de la sanción.

En este caso, el obligado tributario no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no se puede considerar que sea desconocedor de la normativa vigente para el cálculo de la tributación

A la vista de lo expuesto, se estima que cabe sostener la procedencia de la sanción dada la ausencia de simples errores aritméticos, la inexistencia de una laguna legal o falta de regulación expresa, la claridad de los preceptos legales aplicables y, en definitiva, la ausencia de una declaración amparada en la interpretación razonable o admisible, o en los criterios manifestados por la Administración tributaria competente publicados o comunicados (artículos 86 y 87 de la LGT).

Por tanto, se considera que la conducta seguida por el interesado fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendente a la declaración incorrecta de los períodos impositivos en las liquidaciones presentadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el ejercicio 2009, por lo que se aprecia el concurso de una conducta negligente, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183,1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Por lo que no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se estima que procede la imposición de sanción."

Considera este Tribunal que en el acuerdo sancionador se incluye la motivación de la culpabilidad con referencia a los hechos y circunstancias derivados de las actuaciones de comprobación realizadas y se analiza de forma específica la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario.

Por tanto, acreditada suficientemente la concurrencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario, procede confirmar la sanción impuesta.

La pretendida concurrencia de interpretación razonable de la norma en su conducta, tal como señala en su primera alegación, no puede prosperar, toda vez que la normativa del IVA es clara en cuanto al momento del devengo de una operación, siendo que el momento del cobro no figura entre los parámetros a considerar para ello, salvo en el caso de que este resulte anticipado. De la documentación que figura en el expediente, no resulta, además, que la declaración de la operación en el cuarto trimestre responda, en efecto, a que se recibiera el cobro de la operación en dicho periodo, siendo que la escritura señala como forma de pago la entrega en el acto de diversos cheques y la retención de un importe para aplicar a determinados conceptos detallados en la misma. Tampoco el alegato de la demorada transmisión de los riesgos inherentes a la propiedad puede prosperar, al faltar en el expediente cualquier tipo de justificación que la pudiera acreditar.

Sexto.

Por último, y más allá de lo señalado por el tribunal de instancia sobre esta cuestión, señalando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, este Tribunal considera conveniente insistir en lo dispuesto 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 imponer a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 191.6 LGT por la falta de ingreso en plazo de tributos, 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. En este sentido, cabe recordar las consideraciones que realiza el Tribunal Constitucional en torno al artículo 191.6 de la LGT, al resolver la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Audiencia Nacional. El Auto núm. 111/2015 de 23 de junio, Fundamento Jurídico SEGUNDO, establece (el subrayado es nuestro):

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.

Por último, no comparte este Tribunal lo señalado por la entidad recurrente en cuanto a que resultaría la misma sanción para quien no ingresa que para aquel que regulariza en un periodo posterior, ingresando, por tanto, antes de que se inicie procedimiento administrativo, y ello porque, precisamente, lo que el artículo 191.6 de la LGT indica es la imposibilidad de graduar la sanción a imponer, señalando esta como leve en cualquier caso, siendo que en los casos no contemplados en el referido apartado 6, ante la falta de ingreso, habría de valorarse circunstancias como la ocultación y el perjuicio económico, entre otras, graduando el importe de la sanción a imponer entre el 50 y el 150 por 100 de la base de la misma, pudiendo esta calificarse como grave o muy grave.

Esto es, 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.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 8 de septiembre de 2016 (RG 00/01614/2016).

Séptimo.

Sentado lo anterior, en el que sentido de considerar la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo precisos para la imposición de la sanción, este Tribunal ha de referirse, de forma concreta, a la cuantificación de la sanción impuesta.

Tal cuestión está relacionada con lo señalado anteriormente, referido a la proporcionalidad de la misma.

Las sentencias de la Audiencia Nacional alegadas se pronuncian sobre lo que, a su juicio, debe configurar la base de la sanción en supuestos como el que nos ocupa. En las mismas se establece que la base de la sanción estaría constituida por *"la cantidad efectiva dejada de ingresar, que en este caso coincide con lo expresado en el acta de conformidad (...), a la cual habrá que añadir el recargo no ingresado por la actora, y sobre ella aplicar el tipo sancionador correspondiente (...)"*

No puede este Tribunal compartir lo allí sostenido, que no ha sido, a diferencia de lo que señala la entidad recurrente, ratificado por el Tribunal Supremo. Y ello, porque tal interpretación, a efectos de determinar la base de la sanción, no tiene cabida alguna en la normativa concreta reguladora de esta cuestión, que señala como base la cuantía dejada de ingresar, y esta ha de considerarse, como hemos señalado en el fundamento de derecho cuarto, en cada uno de los periodos de liquidación (trimestrales) con independencia de lo que resulte de la suma algebraica del total de los periodos regularizados.

Es doctrina de este Tribunal, tal como señala en su resolución de 8 de septiembre de 2016 (RG: 00/01614/2016), que la base de la sanción correspondiente a la infracción tributaria regulada en el artículo 191 de la 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 artículo 191.6, primer párrafo, de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que dichas conductas queden tipificadas como infracción tributaria leve.

Resulta relevante, a este respecto, lo dispuesto por el artículo 191.5 de la Ley General Tributaria, que señala lo siguiente:

Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Subsume, pues, la infracción que tipifica el artículo 191 de la LGT a la definida por su artículo 193, relativo a la obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta subsunción, sin embargo, no se hace extensiva a la infracción que contempla el artículo 195 de la misma Ley, referido a la acreditación de créditos a compensar en ejercicios futuros, como puede ser el caso de los saldos del IVA cuando, resultantes estos a compensar, se postpone la compensación a un periodo de liquidación ulterior.

Comprobado por este Tribunal el acuerdo de imposición de sanción dictado, resulta lo siguiente:

- El importe de las cuotas del IVA devengadas y repercutidas que dejó de declararse en el segundo trimestre de 2009 ascendió a 2.720.000 euros.

- La autoliquidación presentada por la entidad obligada en dicho periodo arrojó un saldo a compensar de 193.175,96 euros.

- Como consecuencia de la regularización practicada resulta, en el 2T de 2009, una cuota a ingresar de 2.526.824,04 euros.

- La Administración toma como base de la sanción la cuantía de 2.720.000 euros.

El acuerdo de resolución en que se impone la sanción señala: *"La base de la sanción está constituida por los importes dejados de ingresar en la autoliquidación presentada en el segundo trimestre del ejercicio 2009, por el Impuesto sobre el Valor Añadido"*.

Como observamos, pese a lo señalado, no se ha tomado como base de la sanción la cuantía dejada de ingresar en el 2T del ejercicio 2009, sino el importe de la cuota devengada que no se incluyó en la autoliquidación.

A la vista de lo señalado, resulta evidente que la administración ha equivocado la determinación de la base de la sanción, en lo que respecta a los supuestos de infracción del artículo 191.6 de la LGT, al que se refiere el mismo, por lo que la cuantificación de la sanción impuesta resulta incorrecta. Así, imputada la operación, como antes se explicó, al segundo trimestre de 2009, y no habiéndose producido devolución alguna por este periodo, sino acreditación de un saldo a compensar, debió la Administración aplicar la sanción que tipifica el artículo 191.6 de la LGT a la cantidad no ingresada y la dispuesta por su artículo 195, en su caso, y conforme a lo dispuesto por este mismo precepto.

Lo anterior ha de determinar la subsistencia de la sanción en la parte en que se ha calificado y aplicado en Derecho, siendo procedente su anulación en la parte en que, referida a la indebida acreditación de un saldo a compensar, no se aplicó por la Administración la sanción dispuesta al efecto.

Octavo.

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, en particular, en el fundamento de derecho precedente, procede anular la concreta sanción impuesta a efectos de determinar el importe de la misma con referencia a la base de la sanción que debió tenerse en cuenta, constituido por el importe dejado de ingresar en el segundo trimestre del ejercicio 2009.

No obstante, se confirma el acuerdo en sus demás extremos, referidos a la concurrencia de la conducta infractora tipificada en el artículo 191.6 de la LGT y culpabilidad en la misma.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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