

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086481

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 25 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7272/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Perjuicio económico para la Hacienda Pública. La cuestión que plantea interés casacional consiste en determinar a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el art. 187.1.b) LGT, qué parámetro -cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la «cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación», cuando el importe de ambas cuotas sea diferente. La cuestión se centra en la interpretación que ha de darse al art.187.1.b), apartado 2º, de la LGT en el que, a los efectos de determinar el porcentaje de perjuicio económico para la Hacienda Pública, se define el denominador de la ratio como «la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida». La exégesis del precepto no resulta, con carácter general, controvertida salvo en aquellos supuestos, como el actual, en el que los importes que representan las cuotas líquida y diferencial del tributo afectado son diferentes por aplicación de las minoraciones previstas en el art. 56.6 LGT. Y, en estos casos, resulta necesario esclarecer qué parámetro -cuota líquida o diferencial- debe emplearse para el cálculo del citado porcentaje [Vid., SAN de 1 de julio de 2021, recurso n.º 248/2018 (NFJ083815) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 56, 187 y 191.

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ

Don ANGELES HUET DE SANDE

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 25/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7272/2021

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7272/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.ª María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.ª Ángeles Huet De Sande

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de mayo de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 1 de julio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso n.º 248/2018, promovido por la mercantil Embema Sociedad de Obras, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018, que había confirmado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 23 de octubre de 2014 que, a su vez, había estimado en parte la reclamación contra los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008, y sancionador, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de Galicia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 187.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] en relación con el artículo 3 del Código Civil y el artículo 12.1 de la LGT.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. La normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

5.1. La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], pues, "la aplicación correcta de los criterios de graduación de las sanciones previstos en las leyes, en la forma que propugnamos, es esencial para dar cumplimiento a los principios constitucionales tributarios y para el sostenimiento de los gastos públicos, siendo susceptible de afectar a todos los acuerdos de imposición de sanciones en que se considere dicho criterio de graduación por infracciones cometidas en relación con impuestos por los que se satisfagan pagos fraccionados [...]".

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en atención a "la generalización de los procedimientos sancionadores y las sanciones en los que se aplica este criterio de graduación".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 15 de octubre de 2021, habiendo comparecido el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la mercantil Embema Sociedad de Obras, S.L., representada por el procurador don Jorge Laguna Alonso.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y, además, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. Con fecha 20 de septiembre de 2012, el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia dictó, tras un procedimiento inspector que motivó la regularización de diversos impuestos, acuerdo de imposición de una sanción de 398.000,58 euros a la sociedad Embema Sociedad de Obras, S.L. por tres infracciones tributarias muy graves del artículo 191 de la LGT.

2º. Disconforme con los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, la mercantil presentó las correspondientes reclamaciones económico-administrativas que fueron estimadas parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia mediante resolución de 23 de octubre de 2013.

3º. Contra la citada resolución del Tribunal Regional, se interpuso recurso de alzada que fue desestimado por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018.

4º. La sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución, que se tramitó con el número 248/2018 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Entre los diversos motivos de impugnación, se alegó el incorrecto cálculo del perjuicio económico a la Hacienda Pública que se había empleado como criterio de graduación de la sanción.

El recurso fue estimado parcialmente y, en lo que se refiere a la cuestión controvertida, la ratio decidendi de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico quinto que se pronuncia en los siguientes términos:

"QUINTO. - Incorrecto el cálculo del perjuicio económico.

A.- [...]

El problema es que conforme al art 187 de la LGT, al regularse los criterios de graduación de las sanciones tributarias, uno de ellos es el "perjuicio económico" - art 187.1.b LGT-.

Para calcular el perjuicio económico, la norma establece que el mismo se determinará " por el porcentaje existente entre: 1.-La base de la sanción y 2ª la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución obtenida". Acto seguido la norma indica que, si el perjuicio económico oscila entre el 10 y el 25%, se incrementa la sanción en 10 puntos; si oscila entre el 26 y el 50% en 15 puntos; entre el 51 y el 75 % en 20 puntos; y cuando supere el 75% en 25 puntos porcentuales.

Como puede verse en la p. 51 del Acuerdo sancionador, la base de la sanción correspondiente a 2008 es de 98.669,25 € -conforme al art 191.1 la base de la sanción será "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la infracción"- . La obtención de esta cantidad se describe con detalle en la p. 46 del acta de disconformidad, la sociedad en su autoliquidación ingresó 2.811,03 €, cuando lo correcto hubiese sido ingresar a suma de 101.480,28 €, siendo la diferencia de 98.669,25 € -base de la sanción-.

Sí conviene indicar, por lo que luego diremos, que, según la propuesta de liquidación contenida en el acta, la cuota líquida del ejercicio fue de 160.102,49 €. A esta cifra se restó: por retenciones e ingresos a cuenta (-) 5.706,45 €; por otras retenciones ingresos y pagos a cuenta (-) 4.353,52 €; por pagos fraccionados y cuotas imp, la cantidad ingresada por la empresa fue de (-) 48.562,24 €. La cuota diferencial, en consecuencia, ascendió, como hemos dicho a 101.480,28 €.

Pues bien, la Administración sostiene que aplicando los criterios del art. 178.1b) de la LGT el perjuicio económico es del 97,23%, y, por lo tanto, incrementa la sanción en 25 puntos porcentuales.

En la p. 50 explica que si la base de la sanción es de 98.669,25 € y la cuantía de lo que debía haber ingresado es de 101.480,28 €, el porcentaje es del 97,23 % (98.669,25 x 100/101.480,28).

Lo que pretende el recurrente es que, se tenga en cuenta para el cálculo la cuota líquida, lo que implicaría que el porcentaje sería del 61,62 % (98.669,25 x 100/160.102,49 €) y la sanción se incrementaría en un 20%, en lugar del 25% aplicado.

En la p. 59 del Acuerdo de liquidación la Inspección contestó al argumento, indicando que la norma, literalmente utiliza la expresión, "la cuantía total que hubiera debido ingresarse" que, en efecto, fue de 101.480,28 €.

La Abogacía del Estado sostiene que "el perjuicio económico atiende a la realidad de los hechos ocurridos, es decir, al perjuicio que se ocasionaría de no haberse corregido la situación autoliquidada, lo que contradice las argumentaciones del recurrente, que se basan en una hipotética situación que no ha ocurrido".

B.- La Sala considera que la razón asiste a la parte demandante por las siguientes razones:

1.- Establece el art. 56.5 de la LGT que "la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo". Añadiendo el art. 56.6 de la LGT que "la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida con el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo".

2.- El art 187 de la LGT es una norma de alcance general establece que el denominador será la cuantía de lo que "hubiera debido ingresarse en la autoliquidación" -cuota diferencial-. Por lo tanto, no tiene en cuenta las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados que haya realizado el sujeto pasivo.

La solución dada por la Administración se basa en una interpretación literal de la norma, con exclusión o elusión de otros criterios interpretativos -literalismo o textualismo- que no es la querida por el legislador. Y así, en el art 3.1 del CC se invita al intérprete a que, sin ignorar el texto de la ley, tenga en cuenta otros criterios, tales como

"los antecedentes históricos y la realidad del tiempo" de las normas, de forma que su aplicación sea acorde con su "espíritu y finalidad", criterio este último que se constituye el criterio básico en materia interpretativa, el cual, en expresión de la doctrina, se constituye en la regla aurea de la interpretación. Todo ello, sin olvidar el carácter informador de los principios jurídicos - art 4.1 CC-.

La interpretación de la Inspección, que tiene sentido en aquellos impuestos en los que no existen pagos fraccionados, implica que al utilizar como denominador la cuota diferencial, ante una misma cuota líquida, la sanción que se impone a quien ha realizado, por ejemplo, pagos fraccionados, es mayor que la de aquel que no los ha realizado y si lo que se busca con la graduación de las sanciones es una aplicación razonable del principio de proporcionalidad esta no puede ser la intención del legislador.

Al regular el legislador los criterios de cuantificaciones de las sanciones hay que presumir que lo hace inspirado por el principio de proporcionalidad o de prohibición de exceso y que el texto de la norma debe interpretarse desde dicha finalidad.

Por ello entendemos que atendiendo a la finalidad y espíritu de la norma la expresión lo que debe compararse es la real carga impositiva que el sujeto pasivo del impuesto debe soportar con el descubierto puesto de manifiesto por la Inspección. Pues no tiene sentido entender que cálculo del perjuicio económico se haga en función de que existan más o menos pagos a cuenta.

Por ello, la expresión "hubiera debido ingresarse" debe entenderse, en el presente caso y con arreglo a una interpretación teleológica, coincidente con la de "cuota líquida" descrita en el art. 56.5 de la LGT, siendo la cuantía de esta cuota líquida el denominador que debe ser tenido en cuenta al aplicar el criterio de graduación del art. 187.1.b) LGT.

Esta la interpretación, insistimos, más acorde con el principio de proporcionalidad buscada por la norma que constituye su ratio o esencia.

El motivo se estima".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

La parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 187.1.b) LGT, que dispone:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

[...]

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1.º La base de la sanción; y

2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

[...]".

Cuarto. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la siguiente cuestión:

Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT, qué parámetro -cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", cuando el importe de ambas cuotas sea diferente.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA]. En efecto, la cuestión se centra en la interpretación que ha de darse al artículo 187.1.b), apartado 2º, de la LGT en el que, a los efectos de determinar el porcentaje de perjuicio económico para la Hacienda Pública, se define el denominador de la ratio como "la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida". La exégesis del precepto no resulta, con carácter general, controvertida salvo en aquellos supuestos, como el actual, en el que los importes que representan las cuotas líquida y diferencial del tributo afectado son diferentes por aplicación de las minoraciones previstas en el artículo 56.6 de la LGT. Y, en estos casos, resulta necesario esclarecer qué parámetro -cuota líquida o diferencial- debe emplearse para el cálculo del citado porcentaje.

Además, la cuestión planteada es susceptible de afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA] puesto que se proyecta potencialmente sobre cualquier procedimiento sancionador en el que resulte de aplicación el criterio de graduación previsto en dicho precepto y en el que, de conformidad con la normativa reguladora del tributo, resulte posible que las cuotas líquida y diferencial impliquen cuantías diferentes. Así sucede en el impuesto sobre sociedades respecto del que versa el presente litigio, pero también en otros tributos, como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Las circunstancias expuestas hacen, por consiguiente, conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión planteada, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Sexto. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 187.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7272/2021, preparado por el abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 1 de julio de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso n.º 248/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de calcular el porcentaje de perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) LGT , qué parámetro -cuota líquida o cuota diferencial- debe emplearse como denominador, definido legalmente como la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación", cuando el importe de ambas cuotas sea diferente.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 187.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.