Roj:	STS 2753/2014
Id Cendoj:	28079130022014100330
Órgano:	Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede:	Madrid
Sección:	2
Nº de Recurso:	1421/2012
Nº de Resolución:	
Procedimiento:	RECURSO CASACIÓN
Ponente:	JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Tipo de Resolución:	Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiséis de Junio de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. 1421/2012 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 15 de febrero de 2012, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 129/2011, relativo a imposición de sanción por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria por IVA.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 8 de mayo de 2003, se notifica al sujeto pasivo EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L. por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Andalucía, comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria en relación con el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y *periodo 2002* .

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 20 de abril de 2004 con la incoación al sujeto pasivo de un *Acta de Conformidad* nº A01-73380234, en la que se regulariza su situación tributaria por el concepto y período indicados. La propuesta de liquidación presenta el siguiente detalle:

Cuota 432.923,10 euros

Intereses de demora 167.034,63 euros

Deuda tributaria 599.957,73 euros

Por el transcurso del plazo del mes, se entiende producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, el 20 de mayo de 2004.

De las actuaciones de comprobación e investigación se extrae, entre otra, la siguiente información:

--Su actividad principal, sujeta y no exenta al IVA, clasificada en el epígrafe de IAE 833, fue la de "Promoción inmobiliaria".

--En fecha 26 de febrero de 2002, el sujeto pasivo efectuó la venta de diversas fincas (solares) de su propiedad, documentada en escritura pública, en cuyo apartado cuatro se dice que "El otorgamiento de la presente escritura equivale a la tradición".

--El importe de la venta de los solares es de 4.000.000.000 pesetas, equivalentes a 24.040.484,18 #.

-- La forma de pago de este importe es la siguiente:

27.500.000 pesetas (165.278,33 #) fueron abonadas por opción de compra el 30 de diciembre de 1999.

25.000.000 pesetas (150.253,03 #) fueron abonadas por novación de la opción de compra el 27 de septiembre de 2000.

258.620.690 pesetas (1.554.341,65 #) en fecha *26 de febrero de 2002.*

688.879.310 pesetas (4.140.248,04 #) en fecha *15 de septiembre de 2002.*

1.000.000.000 pesetas (6.010.121,04 #) en fecha 26 de febrero de 2003.

1.000.000.000 pesetas (6.010.121,04 #) en fecha 26 de febrero de 2004.

1.000.000.000 pesetas (6.010.121,04 #) en fecha 26 de febrero de 2005.

-- El sujeto pasivo declaró en el *primer trimestre de 2002* la cuota de IVA repercutido al tipo general del impuesto del 16%, correspondiente a la cantidad cobrada en la fecha de la escritura, o sea, 1.554.341,65 #, que pasa a integrar la base imponible del Impuesto declarada.

-- El sujeto pasivo declaró en el *tercer trimestre de 2002* , la cuota de IVA repercutido al tipo general del impuesto del 16%, correspondiente a la cantidad cobrada en fecha 15 de septiembre de 2002, o sea, la cantidad de 4.140.248,04 #, que pasa a integrar la base imponible del Impuesto declarada en este tercer trimestre de 2002.

-- El sujeto pasivo declaró en el *cuarto trimestre de 2002* , la cuota de IVA repercutido correspondiente a los cobros a efectuar durante los años 2003, 2004 y 2005, integrando en la BI del cuarto trimestre de 2002 la cantidad de 3.000.000.000 pesetas (18.030.363,13 #).

-- De conformidad con el *artículo 75.Dos LIVA* , el 26 de febrero de 2002, *fecha de entrega del bien y de la escritura, se devenga el IVA por el total valor de la entrega,* exceptuando el pago anticipado de la opción que se devengó con anterioridad.

-- La Base Imponible a integrar en la declaración del primer trimestre de 2002 asciende a 23.724.952,82 #, siendo la cuota de IVA a incorporar de 3.795.992,45 #.

-- La obligada tributaria declaró una cuota de IVA repercutido en el 1T/02 de 248.694,66 #, por tanto, la cuota a regularizar asciende a 3.547.297,79 #.

-- El sujeto pasivo no repercutió las cuotas devengadas correspondientes a las bases imponibles descubiertas por la Inspección en el primer trimestre de 2002. Las diferencias en la cuota resultante se deben a las diferencias temporales entre cuotas de IVA repercutido y soportado.

-- Al término del último período de liquidación existe un saldo a favor del sujeto pasivo de 432.923,12 #, susceptible de ser compensado en períodos posteriores.

SEGUNDO.- Con fecha 20 de abril de 2004, una vez obtenida la preceptiva autorización del Inspector Jefe, se notifica a la entidad EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L., por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, acuerdo de inicio del *procedimiento sancionador* y propuesta de resolución del expediente sancionador por infracción tributaria grave correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, 1T/2002.

En virtud de lo dispuesto en la Instrucción 9/2003, de 18 de diciembre, de la Dirección General de la AEAT, la tramitación de dicho procedimiento quedó suspendida para facilitar la aplicación de la norma sancionadora más favorable, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003 .

Mediante comunicación notificada el 2 de agosto de 2004, se notifica al contribuyente nueva propuesta de sanción resultante de la comparación de la normativa sancionadora en vigor en el momento de comisión de los hechos y la normativa sancionadora resultante de la aprobación de la Ley 58/2003.

Con fecha *5 de octubre de 2004* , la *Dependencia Regional de Inspección* de la Delegación Especial de *Cataluña* dicta *acuerdo de imposición de sanción* que tiene el siguiente desglose:

2002/1T

Artículo aplicable art. 79.a) Ley 230/1963

Base Sanción 3.547.297,79

Calificación infracción Grave

% Sanción 50%

Importe sanción 1.773.648,90

Reducción iconformidad 532.094,67

Sanción resultante 1.241.554,23

El acuerdo de imposición de sanción anterior fue notificado a la entidad el día 19 de octubre de 2004.

Del acuerdo de imposición de sanción se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

-- El obligado tributario ha cometido la *infracción tipificada en el artículo 79.a) de la Ley 230/1963 ,* General Tributaria al haber dejado de ingresar en el primer trimestre de 2002, 3.547.297,79 euros.

-- Dado que el obligado tributario no incluyó en la autoliquidación del primer trimestre las cuotas que correspondían repercutir por la entrega de las fincas (entrega efectuada en dicho trimestre), de acuerdo con la redacción dada por el artículo 75 de la Ley 37/1992, del IVA , incluyéndolas en las autoliquidaciones correspondientes a los cobros posteriormente producidos en cada período de liquidación (a excepción del último trimestre, en el que incluye todo el IVA correspondiente no sólo a la cantidad cobrada, sino también a la cantidad pendiente de cobro); el obligado tributario ha dejado de aplicar la Ley del IVA, en concreto, su artículo 75 (el devengo en las entregas de bienes se produce en el momento de la puesta a disposición del adquirente de los mencionados bienes), manifestando dicha inaplicación del artículo descrito al caso expuesto una actitud negligente (dado que la aplicación del mencionado precepto a dicha venta no da lugar a duda), de la que se deriva un claro perjuicio para la Hacienda Pública materializado en una menor deuda ingresada en la autoliquidación del primer trimestre del año 2002.

TERCERO.- Con fecha 10 de noviembre de 2004, la entidad EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L. interpone *reclamación económico administrativa* nº 08/647/2005 en primera instancia, *ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña,* contra el acuerdo de imposición de sanción descrito en el antecedente anterior.

El Tribunal Regional en resolución de fecha 22 de enero de 2009, desestima la reclamación confirmando el acuerdo sancionador impugnado.

La resolución anterior fue notificada a la entidad en fecha 3 de marzo de 2009.

CUARTO.- Con fecha 19 de marzo de 2009, la entidad reclamante interpone *recurso de alzada* ordinario ante el *Tribunal Económico Administrativo Central* contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

Con fecha 22 de febrero de 2011 el TEAC dictó resolución (R.G. 2928/09) desestimando el recurso de alzada interpuesto y confirmando la resolución de la reclamación nº 08/00647/2005 dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, e interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción derivada del Acta de Conformidad A01 73380234 dictado el 5 de octubre de 2004 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, siendo el importe de la sanción acordada de 1.773.648,90 euros.

QUINTO.- Contra la resolución del TEAC de 22 de febrero de 2011 Explotaciones Agrícolas Marsal S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en *sentencia de 15 de febrero de 2012 ,* cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que desestimando el recurso contencioso administrativo promovido por Explotaciones Agrícolas Marsal S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Infante Sánchez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 22 de febrero de 2011 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos, sin expresa imposición de costas".

SEXTO.- Contra la referida sentencia la representación procesal de Explotaciones Agrícolas Marsal S.L. preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

Por auto de 4 de octubre de 2012 la Sección Primera de esta Sala acordó declarar la admisión del recurso de casación interpuesto, con posterior remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 25 de junio de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone el recurso de casación por la entidad Explotaciones Agrícolas Marsal S.L. contra la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 15 de febrero de 2012 , recaída en el procedimiento ordinario 129/2011, que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la citada entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 2011, desestimatoria, a su vez, del recurso de alzada formulado contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 22 de enero de 2009, que desestimó la reclamación promovida contra acuerdo de imposición de sanción, derivada de Acta de Conformidad A0 73380234, dictado el 5 de octubre de 2004 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, por importe de 1.773.648,90 euros, sin realizar mención especial en relación con las costas procesales devengadas.

SEGUNDO.- La **sentencia recurrida** , partiendo del supuesto de hecho de que la recurrente vendió diversas fincas el 26 de febrero de 2002 por precio aplazado, realizando los ingresos del IVA devengados en los distintos trimestres de liquidación del impuesto, y en el último trimestre, sin especificar el origen del ingreso, las cuotas correspondientes al IVA de los plazos futuros, entendió que, en aplicación de la doctrina contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2010, dictada en el recurso para unificación de doctrina 308/2008 , la interpretación adecuada y procedente tanto del artículo 61.3 de la LGT/1963 como del artículo 4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre , es aquella que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma, requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea".

Descartada la aplicabilidad al caso de la llamada "regularización voluntaria" que contempla el artículo 61.3 de la LGT , e inclinándose por la aplicación de la sanción, la sentencia recurrida razona así en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"Es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor; por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción.

Así las cosas, se afirma la procedencia de la sanción sobre la base de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo para la imposición de una sanción administrativa. Y así se parte de la idea de que no es admisible una responsabilidad objetiva por el resultado, sin considerar la concurrencia de buena fe en la actora.

Ciertamente es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Tribunales Superiores de Justicia y la propia Sala, en la que se afirma que los principios del Derecho Penal son de aplicación, con matizaciones, al Derecho Administrativo Sancionador. Fuera de toda duda queda la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, bien en su manifestación de dolo o intencionalidad, o culpa o negligencia; pero en todo caso no es posible la imputación del resultado desde principios objetivos de responsabilidad.

Y desde tales criterios reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo que quien en una interpretación razonable de la norma jurídica acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto.

Por ello es necesario pues, examinar en cada supuesto la participación del sujeto, o lo que es lo mismo, la existencia de elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, pues el carácter quasi-penal de la actividad sancionadora administrativa hace que la culpabilidad del sancionado se constituya en uno de los elementos esenciales para la existencia de la infracción, apreciable en toda la extensión de sus

diversas graduaciones de dolo y clases de culpa. Así lo recoge la Ley 25/95 de reforma de la LGT y a ello alude expresamente su Exposición de Motivos, la Ley 1/98 y expresamente se plasma en el artículo 179 de la Ley 58/2003 .

No podemos apreciar la concurrencia de una **interpretación razonable de la norma** que sostenga lo actuado por la actora, pues el artículo 75.2 de la Ley 37/1992 , reiteradamente interpretado por los Tribunales, no dejaba lugar a dudas sobre el tratamiento de los pagos aplazados a la fecha del devengo en este caso. Existió pues, al menos negligencia en la aplicación de la norma por la actora.

En cuanto a **la proporcionalidad** , se aplica el porcentaje de 50% sobre la cuota, el grado mínimo previsto en el momento de la imposición de la sanción, y por ello se ha guardado la necesaria proporcionalidad".

TERCERO.- Los **motivos** en que se apoya el **recurso** interpuesto, formulados todos ellos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción son los siguientes:

a) En el **primer motivo de casación** se alega **infracción del artículo 24.2 CE .** La parte defiende la insuficiente motivación de la culpabilidad de la resolución administrativa sancionadora.

En el **motivo segundo** se alega infracción del artículo 2.2 Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente , y artículo 3.2 LGT 2003 . Defiende la parte en este motivo la falta de proporcionalidad de la sanción.

En el **motivo tercero** la parte recurrente denuncia la infracción del artículo 25.1 de la CE y defiende que la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 308/2008, de fecha 27 de septiembre de 2010 , reiterada en ocasiones posteriores, no es aplicable a hechos realizados con anterioridad a la misma.

En el **motivo cuarto** (88.1), la recurrente denuncia infracción del artículo 77.4 de la LGT de 1963 . Defiende la parte en este motivo, en síntesis, que su actuación estaba fundada en una interpretación razonable de la norma, tanto es así que ha sido necesaria una sentencia del Tribunal Supremo para unificación de doctrina que interpretase los preceptos aplicables a la actuación realizada por el contribuyente.

CUARTO.- En el **primer motivo de casación** se denuncia por la recurrente infracción del artículo 24.2 CE que consagra el derecho a la presunción de inocencia por no haber quedado debidamente acreditada la culpabilidad .

Lo primero que hay que decir es que el ingreso extemporáneo de la deuda tributaria es una conducta constitutiva de infracción tributaria grave, pues el artículo 79.a) LGT 230/1963 describe la conducta típica como el ingreso fuera de plazo, salvo en aquellos supuestos en que sin requerimiento previo de la Administración el sujeto pasivo haya procedido a la regularización de su situación tributaria conforme al artículo 61.3 LGT , que contempla los casos en que los ingresos extemporáneos se efectúan acompañados de declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones presentados fuera de plazo, en las que lógicamente se exterioriza ante la Administración Tributaria la procedencia de las cuotas que se ingresan fuera de plazo. En caso contrario, si se efectúa el ingreso extemporáneo sin identificarlo, confundido o camuflado con otras cuotas correspondientes a un período posterior, es claro que existe una ocultación o enmascaramiento de ese ingreso extemporáneo, que entre otras cosas busca evitar el pago del recargo por extemporaneidad, por lo que tal conducta no se ajusta a la regularización contemplada en el artículo 61.3 LGT y constituye la conducta típica que describe como infracción grave el artículo 79 letra a) LGT .

Por tal razón, la Sala considera que la norma es clara y la conducta del recurrente que ingresó extemporáneamente las cuotas en las declaraciones liquidaciones correspondientes a los períodos posteriores, sin ninguna identificación o expresión sobre la procedencia de tales cuotas, no puede ampararse en un error de derecho insuperable. Las infracciones tributarias son sancionables desde luego en los supuestos dolosos y también en los supuestos culposos, es decir, también a título de simple negligencia (art. 77.1 LGT/1963) o a título de cualquier grado de negligencia (art. 183.1 LGT/2003). Así la conducta que el recurrente describe como error de derecho o como interpretación razonable de la norma, es en realidad una conducta presidida por falta de cuidado y de atención en la aplicación de las normas tributarias que le son aplicables, cuanto menos, que además es proporcionada al beneficio ya comentado de no tener que satisfacer el recurrente el recargo establecido para el pago de las cuotas fuera de los plazos reglamentarios".

En el caso de autos, una vez determinado que los hechos son sancionables conforme al artículo 79 a) de la Ley 230/1693 , la cuestión que debemos **examinar** es **si la Administración ha acreditado la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario** ya que las alegaciones presentadas por la entidad

recurrente se centran en considerar que en su conducta hay ausencia de culpabilidad y que la Administración no ha probado la existencia de la misma.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, el TEAC destacaba en su resolución de 22 de febrero de 2011 que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998 y más recientemente la nueva Ley General Tributaria, 58/2003, han supuesto nuevos avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. 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 que se contenía en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria 230/1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, con lo que el precepto quiere significar, sin duda, que está dando por supuesto la exigencia de culpabilidad tanto en el grado de dolo como en el de culpa o negligencia; mas 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.

La esencia del concepto de negligencia 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 este Tribunal Supremo, a partir de sus sentencias 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 hacía referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hacía 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 citadas sentencias de este Tribunal Supremo, 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.

En la jurisprudencia más reciente (SSTS de 22 de octubre de 2009 , casa nº 2422/2003 , y 1 de febrero de 2010 , casa. nº 6906/2004), este Tribunal ha señalado 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 este Tribunal 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.

En la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 que trata precisamente de la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como de la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia, hemos dicho:

La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó

la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

a) En cuanto a la **conformidad con los hechos** , este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casa. 3121/03 , FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03 , FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casa. 3542 / 03 , FJ 6º).

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

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03 , FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casa. 3542/03 , FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casa. 146/04, FJ 6 º) y 6 de noviembre de 2008 (casa. 5018/06 , FJ 6º)].

b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria , excluyen la responsabilidad y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casa. 146/04 , FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aun así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casa. 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casa. 264/04 , FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11 º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casa. 3121/03 , FJ 3º)].

c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casa. 4138/97, FJ 2 º) y 26 de septiembre de 2008 (casa. 11/04 , FJ 4º)] (F. de D. Cuarto).

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de de 2 de noviembre de 2002 (casa. 9712/97 , FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casa. 3267/02 , FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casa. 146/04 , FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casa. 5734/05 ,

FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casa. 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casa. 3594/03 , FJ 8º)] (F. de D. Cuarto).

En el caso que nos ocupa *el Acuerdo de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Catalunya de la AEAT de 5 de octubre de 2004* contiene una argumentación que debe considerarse suficiente. Dicha resolución, tras concluir que concurre el hecho típico y antijurídico, analiza la concurrencia del elemento subjetivo (página 9) y concluye afirmativamente, señalando:

"Conforme a lo expuesto, dado que el obligado tributario no incluyó en la autoliquidación del primer trimestre las cuotas que correspondía repercutir por la entrega de las fincas (entrega efectuada en dicho trimestre), de acuerdo con la redacción dada por el artículo 75 de la Ley 37/1992, del IVA , incluyéndolas en las autoliquidaciones correspondientes a los cobros posteriormente producidos en cada periodo de liquidación (a excepción del último trimestre, en el que incluye todo el IVA correspondiente no sólo a la cantidad cobrada, sino a la cantidad pendiente de cobro), el obligado tributario ha dejado de aplicar por completo lo expuesto en dicho artículo 75 de la Ley del IVA (el devengo en las entregas de bienes se produce en el momento de la puesta a disposición del adquirente de los mencionados bienes), manifestando dicha inaplicación del artículo descrito al caso "una actitud negligente (dado que la aplicación del mencionado precepto a dicha venta no da lugar a duda), de la que se deriva un claro perjuicio para la Hacienda Pública materializado en una menor deuda ingresada en la autoliquidación del primer trimestre del años 2002.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 y el artículo 5.2 de la LDGC. Tampoco concurren las circunstancias previstas en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003 ".

La aplicación de la doctrina expuesta en las sentencias de este Tribunal de que hemos hecho mención al supuesto enjuiciado permite concluir que un análisis integrado y conjunto de las razones aducidas por la Inspección en su resolución de 5 de octubre de 2004 pone de manifiesto, como decía la sentencia citada de 12 de julio de 2010 , que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento de la entidad recurrente para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesituras que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende por la recurrente en su primer motivo de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad de la entidad sancionada, y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 4 de octubre de 2004 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes.

No es dable olvidar que en el presente caso el obligado tributario no sólo ha prestado su conformidad a los hechos regularizados sino que en las alegaciones realizadas está de acuerdo con la antijuricididad de su conducta al aplicar incorrectamente el artículo 75 de la Ley del IVA que establece que el impuesto se devengará en las entregas de bienes "cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable". La aplicación del mencionado precepto a la venta controvertida no da lugar a dudas.

Teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción, y aplicando la jurisprudencia expuesta, consideramos ajustado a derecho el acuerdo sancionador, que confirmó la sentencia recurrida, en lo referente a la acreditación de la culpabilidad. Asimismo, consideramos que la Inspección detalla en el acuerdo sancionador los elementos que le han llevado a entender que la conducta desplegada por EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L. denota ánimo defraudatorio y que, en ningún caso, la Inspección motiva la imposición de la sanción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria, sino que motiva específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad.

Todo ello sin olvidar que la sentencia recurrida apreció la concurrencia de la culpabilidad de la entidad sancionada y que este Tribunal viene señalando que la conclusión alcanzada por el tribunal de instancia en relación con la culpabilidad es, en muchas ocasiones, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en sede casacional como reconoce la propia recurrente.

QUINTO.- 1. En el **segundo motivo de casación** se alega la **vulneración** del artículo 2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , de derechos y garantías del contribuyente, y artículo 3.2. de la Ley General Tributario de 2003 , que consagra la aplicación del sistema tributario sobre el **principio de proporcionalidad** .

El artículo 2.2 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero , de derechos y garantías del contribuyente, establece que "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley". El actual artículo 3.2. de la ley General Tributaria de 2003 , en términos similares, establece que "La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

Los principios de aplicación del sistema tributario son los criterios que las Administraciones deben cumplir a la hora de aplicar el sistema tributario. Estos principios manifiestan que la justicia del sistema tributario no depende sólo de la configuración teórica de las normas, sino también de cómo se aplican en la práctica por la Administración tributaria a la que están dirigidos.

En este caso nos encontramos en un supuesto en que se ingresó fuera de plazo, voluntariamente y sin requerimiento previo, una determinada cuota de IVA. Sobre la base de la cuota ingresada fuera de plazo se calcula el importe de la sanción.

2. La sentencia recurrida, cuando alude a la aplicación del principio de proporcionalidad, pone de manifiesto que nos encontramos ante la imposición de la sanción mínima prevista para la infracción cometida, al aplicarse el porcentaje del 50% sobre la cuota, conclusión que hacemos nuestra y que trae como consecuencia la no concurrencia de la vulneración denunciada en este segundo motivo, pues, como se encargan de recordarnos las directrices jurisprudenciales sobre el principio de responsabilidad expresadas en la sentencia de esta Sala de 24 de mayo de 2004 (rec. casa. nº 7600/2000), y reiteradas en la sentencia de 14 de enero de 2013 (casa. nº 1040/2011 , (...) su vertiente aplicativa ha servido en la jurisprudencia como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción".

La aplicación de la citada doctrina nos lleva a concluir que impuesta la sanción mas baja posible, no encontramos margen cuantitativo alguno para su reducción, pues no concurre causa alguna de reducción de las sanciones, resultando acorde a la legalidad la conclusión a la que llegó la Sala de instancia al acomodar sus razonamientos a los limites cuantitativos fijados por la norma.

Aunque es verdad que el perjuicio económico causado a la Hacienda pública no es igual que si no hubiera ingresado cantidad alguna, ello no significa que imponer una sanción en el caso enjuiciado vulnere el principio de proporcionalidad; lo que podría vulnerarlo es la decisión de infligir el mismo castigo en ambos casos.

SEXTO.- 1. En el **tercer motivo de casación** se alega infracción del artículo 25.1 CE que impide imponer sanciones por conductas que en el momento de producirse no constituyen infracción según la legislación vigente.

El objeto del presente motivo casacional es demostrar que la interpretación realizada por el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en unificación de doctrina 308/2008 de 27 de septiembre de 2010 , reiterada en ocasiones posteriores, no es aplicable a hechos realizados con anterioridad a la misma.

La interpretación del Tribunal Supremo respecto al artículo 61.3 de la ley General Tributaria de 1.963 entiende que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma, requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan la comparación

entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.

La recurrente se plantea cuál es el alcance de esta interpretación, esto es, si puede aplicarse también la garantía de irretroactividad a la nueva jurisprudencia o a los cambios jurisprudenciales.

La conclusión a la que llega la recurrente es que la jurisprudencia emanada por el Tribunal Supremo está integrando una laguna de ley ya que el 61.3 no exigía requisitos especiales en cuanto a la presentación de una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo.

2. El debate relativo a la irretroactividad de las normas sancionadoras y su consecuencia acerca de la determinación de la ley aplicable, resulta estéril a los efectos pretendidos por la recurrente por cuanto tanto la regulación del artículo 61.3 de la LGT 230/1963 como el artículo 27.4 de la LGT 58/2003 exigen una serie de requisitos para llevar a válido efecto las regularizaciones tributarias voluntarias, tales como la identificación expresa del periodo a regularizar así como contener con carácter único los datos relativos a dicho periodo, que no han sido cumplidos en este caso por la recurrente, pues se limitó a ingresar de manera global e indiscriminada sin explicitar el periodo que se pretendía regularizar y sin aportar dato alguno relativo a dicho periodo.

El artículo 61.3 de la LGT/1963 no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, pero también era una exigencia implícita el que se indicara expresamente el impuesto, periodo y datos necesarios para comprobar la autoliquidación o liquidación e ingreso extemporáneo con el que se pretende regularizar la autoliquidación omitida o incorrectamente formulada.

En el *caso de autos* se ha aplicado la normativa vigente cuando se produjo la infracción, es decir, el articulo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 , el artículo 4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 septiembre , todos ellos en relación con el artículo 75. 2 de la Ley 37/1992 , dado que la infracción tributaria estaba tipificada en norma con rango legal en la fecha en la que se produjeron los actos sancionados, año 2002 primero y cuarto trimestre. La posible retroactividad debe ser rechazada.

SÉPTIMO.- 1. En el **cuarto motivo de casación** se alega vulneración del artículo 77.4.d de lo Ley General Tributaria de 1963 , por no apreciar la interpretación razonable del artículo 61.3 de la ley General Tributaria de 1963 como causa de exclusión de responsabilidad.

Si la interpretación del precepto en cuestión en relación con el régimen de las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas y el régimen sancionador frente a conductas como la que se analiza ha suscitado criterios tan dispares de diferentes órganos judiciales, que van desde la imposición de sanción hasta la exclusión de la misma, pasando por la sanción atenuada o el cambio de calificación de la infracción, no cabe duda que se llevó a cabo una interpretación razonable de la norma entendiendo el contribuyente amparada su conducta en el silencio de la Ley, optando por la controvertida "regularización tácita". Y esta interpretación no se ha considerado inviable, o al menos intrascendente, por diferentes órganos judiciales.

Consecuentemente con lo anterior, la actuación del contribuyente estaba amparada por una interpretación razonable de la norma; razonable hasta tal punto que ha sido necesaria una sentencia del Tribunal Supremo para unificación de doctrina que interpretase, de manera unívoca, los preceptos aplicables a la actuación realizada por el contribuyente.

2. Dice la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho Cuarto que no puede apreciar la concurrencia de una interpretación razonable de la norma que sostenga lo articulado por la recurrente porque el artículo 75.2 de la LIVA 37/1992, reiteradamente interpretado por los Tribunales, no deja lugar a dudas sobre el tratamiento de los pagos aplazados a la fecha del devengo en este caso, de lo que deduce que existió al menos negligencia en la aplicación de la norma por la recurrente pues el criterio que ha motivado la sanción era el criterio adoptado reiteradamente por la Administración y por los Tribunales, criterio que posteriormente ha hecho suyo esta Sala.

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la entidad EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L. y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS MARSAL S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 15 de febrero de 2012, en el recurso contencioso-administrativo núm. 129/2011, por la Sección Sexta de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- **Juan Gonzalo Martinez Mico**.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ