



Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Mar. 2004, rec.

11282/1998

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo.

Nº de Recurso: 11282/1998

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Tipo de recurso de la resolución: CASACION

INFRACCIÓN TRIBUTARIA. Falta de ingreso del IVA dentro de plazo. Culpabilidad. Carga de la prueba. Presunción de inocencia en el ámbito tributario. La Administración ha de probar la falta de ingreso de la deuda en plazo y es a la parte recurrente a la que le corresponde acreditar la concurrencia de alguna causa de exclusión de la culpabilidad. Procedente reducción de la sanción impuesta. Conformidad con la propuesta de regularización. Devolución de la parte de la sanción reducida.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a cuatro de Marzo de dos mil cuatro

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Pascual Sala Sánchez

Magistrados:

D. Jaime Rouanet Moscardó

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

D. Ramón Rodríguez Arribas

D. Juan Gonzalo Martínez Micó

D. Alfonso Gota Losada

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación que con el núm. 11282/1998 ante la misma pende de resolución promovido por la compañía ELECTRA DE VIESGO S.A., representada por Procurador y asistida de Letrado, contra la sentencia de fecha 17 de septiembre de 1998 dictada por la Sala



de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 6/384/96. Se ha personado en el presente recurso el Sr. Abogado del Estado a fin de sostener su posición de recurrido.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Los hechos que la sentencia recurrida consideró relevantes para la resolución de la cuestión planteada, tal como resultan del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes, son los siguientes:

- La empresa recurrente adquirió en Francia un transformador en septiembre de 1993; la entrega efectiva se produjo el día 20 de septiembre.

Según lo dispuesto en los arts. 15, 75, 76 y 85 de la Ley del I.V.A. de 1992, dicha operación estaba considerada como adquisición intracomunitaria y sujeta a gravamen.

- Por un defecto de comunicación entre las diversas dependencias de la entidad ahora recurrente, no se declaró ni liquidó en plazo por la mencionada adquisición intracomunitaria.

- La contabilización en el libro correspondiente de la operación se llevó a cabo el día 2 de marzo de 1994.

- La Agencia Estatal de Administración Tributaria requirió a la ahora recurrente, con fecha 7 de marzo de 1994, a fin de que presentare la correspondiente declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias correspondientes al ejercicio de 1993; con fecha 28 del mismo mes de marzo, se practicó la correspondiente inspección en las oficinas de la ahora recurrente.

- La correspondiente declaración-liquidación del I.V.A. de la operación de referencia se realizó el día 20 de abril de 1994, junto con la declaración correspondiente al mes de marzo de ese año.

- Como consecuencia de las actuaciones Inspectoras iniciadas el día 28 de marzo, con fecha 10 de junio de 1994 se incoó acta previa incluyéndose los conceptos correspondientes a la sanción (21.089.625 ptas.) y los intereses de demora (2.509.954 ptas.); el acto de liquidación dimanante del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, de fecha 28 de octubre de 1994, reprodujo la propuesta recogida en el acta.

- Frente a esta liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central que, en resolución de 9 de mayo de 1996 (R.G. 8996-94 R.S. 225-95- I), desestimó la reclamación y confirmó la sanción impuesta.

SEGUNDO.- Contra la resolución del TEAC de 9 de mayo de 1996 ELECTRA DE VIESGO S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo. En la demanda deducida la sociedad recurrente suplicó la anulación de la resolución recurrida y que, en su lugar, se declarase la improcedencia de la sanción tributaria del 50% sobre la cuota correspondiente a la adquisición intracomunitaria, por importe de 21.089.625 pesetas, efectuada el 20 de septiembre de 1993.



TERCERO.- La sentencia cuya casación se pretende dijo en su parte dispositiva lo siguiente: "FALLAMOS: Que desestimando el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador Ignacio Argos Linares, en la representación que ostenta de ELECTRA DE VIESGO S.A., contra la resolución descrita en el primer fundamento de esta resolución, debemos confirmar y confirmamos la resolución objeto de recurso. Todo ello sin haber lugar a expresa imposición de costas a ninguna de las partes".

CUARTO.- Contra la citada sentencia la compañía ELECTRA DE VIESGO S.A. preparó recurso de casación, que se tuvo por preparado en providencia de 16 de noviembre de 1998. Interpuesto el recurso en plazo ante esta Sala, se desarrolló, después, procesalmente, conforme a las prescripciones legales. El Abogado del Estado se personó a fin de sostener su posición de recurrido; cuando fue requerido para ello formalizó su escrito de oposición al recurso, quedando los autos pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar en la audiencia del día 2 de marzo de 2004.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, Magistrado de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Según la sentencia recurrida, la única cuestión que se planteó en el recurso contencioso fue la de determinar si procede la imposición de la sanción que se recoge en la liquidación que está en la base de la resolución objeto de recurso o si, por el contrario, dada la falta del elemento de la culpabilidad, debe considerarse que en la conducta de la recurrente no concurren los requisitos precisos para considerar correcta dicha imposición de sanción.

La argumentación que siguió la sentencia recurrida y que le llevó a desestimar el recurso y a confirmar la resolución objeto de recurso fue la siguiente: "Para la adecuada resolución de la cuestión que se plantea hay que partir de la base de que la sanción que se imputa a la entidad recurrente es la que se recoge en el art. 79.a) de la L.G.T.... El tipo aplicado a la recurrente solo exige un elemento objetivo, que es la falta de ingreso en los plazos señalados; por tanto, un ingreso retrasado, como el que se ha realizado en este caso, se encuadra perfectamente dentro del tipo previsto en este art. 79.a).

No obstante, no puede olvidarse la exigencia de culpabilidad que resulta del art. 77 de la misma L.G.T.

Es decir, junto a la falta de ingreso en plazo (que es el elemento objetivo de la sanción, y que resulta del art. 79.a) de la L.G.T.) se exige el elemento subjetivo, que consiste en que la conducta se haya cometido a título, al menos, de simple negligencia. Por tanto, nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción.

El elemento subjetivo en este caso está constituido por el error que llevó a la entidad recurrente a no realizar dentro de plazo la declaración-liquidación que correspondía por la operación intracomunitaria de referencia; dicho error (que tiene la consideración de simple negligencia a que se refiere el art. 77 de la L.G.T. que acabamos de referir) se reconoció por la recurrente en su propio escrito de demanda, antecedente de hecho segundo... Precisamente que la falta de ingreso estuviera motivada por un error y no por una voluntad



decidida de no cumplir las obligaciones tributarias, es lo que llevó, sin duda, a la Administración a imponer la sanción en el grado mínimo de los permitidos para las infracciones graves en el art. 87 de la L.G.T.; imposición de la sanción en el grado mínimo que impide la aplicación, como más beneficiosa, de las prescripciones de la Ley 25/95.

Dicho error no puede atribuirse mas que a la responsabilidad de la propia parte recurrente (el error de comunicación interna que se cita en la demanda) por lo que debe ser dicha parte recurrente la que asuma la responsabilidad del error mediante la imposición de la sanción. En ningún caso puede hablarse de falta de culpabilidad por oscuridad de las normas aplicables, ya que los arts. 15, 75, 76 y 85 de la Ley del I.V.A. no ocasionaron duda interpretativa alguna a la parte recurrente ni sobre la sujeción al impuesto ni sobre el modo de tributación de la concreta operación, ni dichos preceptos han sido objeto de controversia jurisprudencial ni doctrinal de ninguna clase.

No es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente: sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación etc.).

Tampoco es causa que permita eliminar la culpabilidad la falta de perjuicios a la Administración por el hecho de que, de haberse efectuado la declaración-liquidación en plazo, habría podido efectuarse la correspondiente deducción en el mes siguiente. No puede olvidarse que el ejercicio de la deducción no es un derecho y que, además, está sometido a rígidas normas por lo que no puede admitirse, sin más, que las cantidades iban a ser deducibles en el mes siguiente.

No hay que olvidar, tampoco, que el ingreso del importe correspondiente a la liquidación se produjo el día 20 de abril de 1994, una vez que se habían iniciado las actuaciones inspectoras, por lo que no puede decirse que se trate de un ingreso voluntario fuera de plazo sin requerimiento previo (al que se aplicaría las normas del art. 61 de la L.G.T.) sino que se trata, propiamente, de una conducta que se encuadra perfectamente en el marco de las infracciones tributarias recogido en el art. 77 de la L.G.T., en relación con el art. 79.a) de la misma norma.

Por último, no debe olvidarse la aplicación al presente supuesto de lo previsto en el art. 30.3.b) del Reglamento General de la Inspección de Tributos, según el cual cuando se efectúa un ingreso con posterioridad a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras, dicho ingreso tiene sólo la condición de ingreso a cuenta y no impide la aplicación e imposición de las correspondientes sanciones.

Precisamente eso es lo que ha ocurrido en el presente supuesto, en el que, por un error, no se produce un ingreso tributario dentro del periodo legal y reglamentario, y dicho ingreso se produce más tarde, una vez que se han iniciado las actuaciones inspectoras y, precisamente por ello, la conducta es sancionable por aplicación literal de lo previsto en el art. 79.a) de la L.G.T.

SEGUNDO.- El recurso de casación se base en dos motivos, formulados ambos al amparo del ordinal 4º del art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción.



En el primer motivo se considera infringida toda una línea jurisprudencial claramente consolidada (entre otras, la sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981 y la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1986) en la que se exige que para que proceda la imposición de sanciones es necesaria la concurrencia de dolo o culpa, circunstancia que la entidad recurrente entiende que no concurren en el caso analizado.

En el segundo motivo de casación se considera infringido el art. 145.3 de la L.G.T., en la interpretación que del mismo hace la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, así como el art. 114.1 de la L.G.T., que son fiel reflejo del principio de presunción de inocencia del art. 24 de la Constitución.

TERCERO.- Se impugna en esta casación la sentencia de la Sala de esta jurisdicción de la Audiencia Nacional, Sección Sexta, de fecha 17 de septiembre de 1998, que había desestimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de mayo de 1996, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa deducida frente a la liquidación practicada por la Oficina Nacional de inspección, de fecha 28 de octubre de 1994, que confirmó la propuesta de liquidación formulada por la Inspección de los Tributos, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, por un importe de 23.599.579 pesetas de las que 2.509.954 pesetas correspondían a intereses de demora y 21.089.625 pesetas a sanción al 50 por 100.

CUARTO.- El primer reproche que le hace la sociedad recurrente a la sentencia recurrida es que infringe una línea jurisprudencial claramente consolidada en la que se exige la concurrencia de dolo o culpa para que proceda la imposición de sanciones.

El reproche formulado no resulta consistente a poco que se estudie la sentencia recurrida.

El Tribunal "a quo" no ha desconocido que -como ya puso de relieve la Sentencia de 5 de noviembre de 1998- esta Sala del Tribunal Supremo y la propia Administración (a través, por ejemplo, de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988) han declarado que el art. 77.1 de la Ley General Tributaria (modificado por la Ley de 26 de abril de 1985) ha de ser interpretado en función de la recepción, en el Derecho Tributario sancionador, de los principios propios del Derecho Penal y, en concreto, del de culpabilidad, de forma tal que la sanción correspondiente requerirá el carácter doloso o culposo de la conducta ilícita de que se trate.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, relativa al citado art. 77.1, indica, asimismo, que "la exclusión de cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, pues, en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento jurídico". Por eso -concluye-, "en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, pues más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".



En este sentido, el art. 77.1 de la L.G.T. prevé que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Con esta redacción, el legislador ha optado por la forma más débil de imputabilidad, de forma que basta la imprudencia simple para ser jurídicamente responsable de una infracción tributaria. Se supera así, en esa tensión existente entre exigencia de culpabilidad y responsabilidad objetiva en el ordenamiento administrativo sancionador, la corriente doctrinal que consideraba irrelevante tanto la ausencia de intencionalidad como el error, ya que no se requería una conducta dolosa, sino simplemente irregular en la observancia de las normas (Sentencias de 30 de enero y 22 de abril de 1985), lo que llevó a conferir a la responsabilidad en esta rama del Derecho un carácter marcadamente objetivo (Sentencias de 21 de octubre de 1983 y 27 de abril de 1990) hasta el punto de que en la misma "toda infracción se presume voluntaria" (Sentencia de 28 de enero de 1981), que era tanto como presumir la culpabilidad, invirtiéndose la carga de la prueba, que habría de realizar quien se presume que fue el causante del hecho. (Sentencia de 30 de noviembre de 1981).

La sentencia recurrida comparte plenamente el principio de la exigencia de la culpabilidad como un elemento básico de toda actividad que se considere sancionable administrativamente y, en concreto, no olvida la exigencia del requisito de la culpabilidad que resulta del art. 77 de la L.G.T.

Para la Sala de instancia el elemento subjetivo está constituido por el error que llevó a la sociedad recurrente a no realizar dentro de plazo la declaración-liquidación que correspondía por la adquisición intracomunitaria del transformador. Cuando la sociedad reconoce, tanto en el escrito de demanda como en el escrito de interposición del recurso de casación, que con motivo de la adquisición intracomunitaria se produjo un defecto de comunicación entre los departamentos involucrados de la Sociedad de cara a su declaración correcta a la Administración tributaria, no está haciendo otra cosa que reconocer el error o, si se quiere decir de otro modo, la negligencia simple con la que obró la Sociedad, por más que pretenda enmascarar su inobservancia del deber de realizar dentro de plazo la declaración-liquidación que correspondía por la operación intracomunitaria de referencia mediante el desplazamiento deliberado del punto de atención del Tribunal a la circunstancia de que la Sociedad reflejó, con fecha 2 de marzo de 1994, en los registros obligatorios del I.V.A. la adquisición intracomunitaria objeto de liquidación, con anterioridad a que la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Española de Administración Tributaria (A.E.A.T.) requiriese a la sociedad recurrente, con fecha 7 de marzo de 1994, por la falta de presentación de la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias correspondientes al ejercicio de 1993.

Pero a la hora de determinar si la calificación de la infracción cometida y la sanción impuesta resultan ajustadas a Derecho, tal como ha entendido la sentencia objeto de recurso, necesario es recordar que la adquisición del transformador se produjo en septiembre de 1993, habiéndose recibido por la sociedad recurrente el 20 de septiembre; que la Dependencia de Gestión de la A.E.A.T. requirió a la entidad, con fecha 7 de marzo de 1994, por la falta de presentación de la declaración relativa a las operaciones intracomunitarias referentes a 1993; que la Inspección de los Tributos comenzó la comprobación de dichas operaciones el 28 de marzo de 1994, personándose en la empresa; que la empresa declaró e ingresó la cuota correspondiente a dicha operación el 20 de abril de 1994. De lo que antecede se desprende que una adquisición intracomunitaria de un bien, sujeta a I.V.A., cuyo devengo se produjo el 20 de septiembre de 1993, ingresó la cuota resultante de la autoliquidación que presentó el 20 de abril de 1994.



Resulta así obligado comprender que la Oficina Nacional de Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones confirmadas por la sentencia recurrida, calificasen como infracción grave del art. 79.a) de la L.G.T. el dejar de ingresar, dentro del plazo reglamentariamente establecido, la totalidad o parte de la deuda tributaria, al apreciar que la entidad no actuó con la diligencia debida y que, con arreglo al art. 87 de la citada Ley, sancionaran la infracción con multa del 50 por 100 de la cuota dejada de ingresar en plazo, sin que deba dejarse de llamar la atención, como hace la sentencia recurrida, sobre el criterio de proporcionalidad con que los órganos administrativos impusieron la sanción en su grado mínimo, sin duda porque tomaron en consideración que la falta de realización en plazo de la declaración-liquidación que correspondía por la adquisición intracomunitaria llevada a cabo no fue debida a dolo o culpa o negligencia grave, grados de culpabilidad más allá de la simple negligencia que es apreciable en la actuación de la entidad y que es bastante para hacerle jurídicamente responsable de la infracción tributaria objetivamente producida por la falta de ingreso en plazo de la deuda tributaria, ingreso posterior al requerimiento de la Dependencia de gestión de A.E.A.T. y a la personación en la empresa de la propia Inspección de los Tributos.

QUINTO. - A la vista de que la sentencia recurrida dice que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", la sociedad recurrente imputa a la sentencia la vulneración del derecho del contribuyente a no autoinculparse y a la presunción de inocencia del art. 24 de la Constitución.

El derecho a la presunción de inocencia hace recaer la carga de la prueba incriminatoria sobre la Administración sancionadora, no existiendo carga del administrado sobre la prueba de inocencia, que aparece directamente presumida por la Constitución.

Ahora bien, el hecho de que la presunción de inocencia lo sea "iuris tantum" posibilita naturalmente que la Administración pueda desvirtuar su eficacia mediante la práctica de una actividad probatoria de cargo rodeada de todas las garantías. De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida ésta, la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado sujeto al expediente sancionador. Pero es perfectamente posible que pueda evidenciarse dicha culpabilidad y, ello no obstante, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad, se vea el administrado en la tesitura de tener que afrontar la carga de la prueba de tales circunstancias si no quiere ser sancionado. En estos casos, a fin de evitarse la sanción pese a que la presunción de inocencia haya conseguido ser desvirtuada, corresponderá al administrado la carga de acreditar aquéllos elementos de descargo que, por no haber sido apreciados de oficio, conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa. Lo que en cualquier caso no constituye un atentado al derecho a la presunción de inocencia, en relación con la carga de la prueba del inculpado de los elementos tendentes a su exculpación, es el hecho de tener este último que someterse o soportar la práctica de determinadas pericias encaminadas a averiguar elementos de hecho determinantes para el enjuiciamiento de la conducta objeto del procedimiento. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia 161/1997, de 2 de octubre, al afirmar que la garantía de la no autoincriminación del art. 24.2 de la Constitución "no alcanza sin embargo a integrar en el derecho a la presunción de inocencia la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes



públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva, y cuestionaría genéricamente la legitimidad de diligencias tales como la identificación y reconocimiento de un imputado, la entrada y registro en un domicilio, o las intervenciones telefónicas o de correspondencia... Los mismos efectos de desequilibrio procesal, en detrimento del valor de la justicia, y de entorpecimiento de las legítimas funciones de la Administración, en perjuicio del interés público, podría tener la extensión de la facultad de no contribución a cualquier actividad o diligencia con independencia de su contenido o de su carácter, o la dejación de la calificación de los mismos como directamente incriminatorios a la persona a la que se solicita la contribución".

Y es que, como ha entendido la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, "no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido. Cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad, ni emite una declaración admitiendo su culpabilidad". Con idéntica orientación, entre otras, SSTC 179/1995, 161/1997 y la 234/1997.

Pues bien, cuando la sentencia recurrida, después de decir que "no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente", explica lo que con ello ha querido decir, aplicado al caso de autos, a saber, que "sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad", en el fondo está diciendo lo que antes hemos razonado sobre la carga de la prueba del presunto responsable. No cabe, pues, apreciar que la sentencia recurrida haya vulnerado el derecho fundamental de presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 de la Constitución.

Al no acoger la Sala ninguno de los motivos de casación invocados, desestima el presente recurso de casación.

SEXTO.- No obstante lo anterior y con independencia y al margen del presente recurso de casación, la Sala considera que debe examinar si la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, ha sido aplicada, pues este precepto obliga directamente a la Sala.

Los hechos se tipifican tanto en la Ley General Tributaria, versión de 1985, como en la versión de 1995, como infracción tributaria grave.

La sanción impuesta de conformidad con el art. 87, apdo. 1, versión de 1985, ha sido la mínima, o sea, el 50 por 100, que es el mismo porcentaje previsto y regulado en el art. 87, apdo. 1, versión 1995; luego en este punto la sentencia de instancia es acertada, pero ésta no ha tenido en cuenta la posibilidad de reducción prevista en el art. 82.4), versión 1985 y en el art. 82, apdo. 3, versión 1995.



En la versión de 1985, el art. 82, letra h) disponía que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto "a: (...) h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule".

Con igual redacción se manifiesta el art. 11, apdo. 1, letra h), del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, si bien en el art. 13, apdo. 2, se utiliza la expresión "conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria", que es un concepto distinto al de conformidad con la propuesta de liquidación; no obstante, ha prevalecido hasta 1995 el requisito de aceptación de la liquidación, concepto este de liquidación que se vuelve a repetir en el propio art. 13, apdo. 2, del Real Decreto 2631/1985 al tratar de la reposición de la sanción, cuando con posterioridad a la reducción concedida el contribuyente impugna la liquidación, que comprende no sólo la cuota, sino también la sanción impuesta e incluso los intereses.

Sin embargo, a partir de la vigencia de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, el art. 82, apdo. 3, dispone: "La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable, manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule"; el concepto utilizado es el de regularización, que técnicamente no incluye las sanciones, sino solamente las cuotas ocultas y sus respectivos intereses de demora, intereses que, como es sabido, no se giran sobre las sanciones.

De manera que, como ELECTRA DE VIESGO S.A. aceptó la regularización tributaria por el concepto de I.V.A., tiene derecho a que se le aplique retroactivamente el régimen sancionador más favorable, que en este caso comprende la reducción del 30 por 100 de la sanción impuesta.

Aunque no es de aplicación "ratione temporis", la Sala debe traer a colación el art. 21, apdo. 1, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolló el régimen sancionador tributario e introdujo las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Pues bien, este art. 21, "Conformidad con la propuesta de regularización", define el concepto de regularización tributaria, y así dispone: "1. Cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se les formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, (...) la cuantía de la sanción pecuniaria (...) se reducirá en un 30 por 100. Dicha reducción podrá afectar, en su caso, a la cuantía de la sanción mínima".

Este Real Decreto 1930/1998 ha desarrollado la Ley 25/1995, de 20 de julio, y la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, por ello aunque no es aplicable directamente al caso de autos, sus criterios ínsitos, son válidos a efectos interpretativos.

En consecuencia, de conformidad con lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la Sala revisa la sanción impuesta de 21.089.625 pts., que debe ser reducida en un 30 por 100, lo cual comporta la devolución de la parte de la sanción



reducida, con los intereses legales correspondientes o el reembolso de la parte proporcional del coste de los avales, si los hubiera aportado para conseguir la suspensión del ingreso.

SEPTIMO.- Desestimado el recurso de casación procede imponer las costas causadas de este recurso de casación, a ELECTRA DE VIESGO S.A. parte recurrente.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de jurisdiccional que emanada del pueblo español nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO.- Desestimar el recurso de casación nº 11282/98, interpuesto por ELECTRA DE VIESGO S.A. contra la sentencia, s/n, dictada con fecha diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y ocho por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 06/384/96.

SEGUNDO.- Imponer las costas causadas en este recurso de casación a ELECTRA DE VIESGO S.A., parte recurrente, por ser preceptivo.

TERCERO.- Revisar de conformidad por lo preceptuado en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, la sanción impuesta que debe ser reducida en un 30 por 100.

CUARTO.- Devolver la parte de sanción reducida, con los intereses legales correspondientes, o reembolsar la parte proporcional del coste de los avales prestados, si se le hubiera concedido la suspensión del ingreso.

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

PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.