

Consell Tributari  
Expediente: 152/2

El Consell Tributari, reunido en sesión de 24 de febrero de 2003, conociendo de los recursos presentados por don R.J.M.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

Único.- En 11 de abril de 2001, don R.J.M.A. interpone recursos contra dos sanciones impuestas por falta de ingreso mediante las autoliquidaciones exigibles para el alta en el impuesto sobre actividades económicas y la tasa de recogida de basuras, alegando que no le fueron notificadas las liquidaciones de dichos tributos en su momento, a pesar de haberlas reclamado al teléfono 010 dentro del plazo de pago en voluntaria, tras haber presentado la declaración del hecho imponible solicitando el alta en la matrícula del impuesto, por lo que no procede sanción alguna ya que se trata de hechos que no le son imputables al haber actuado de buena fe y con la debida diligencia. Subsidiariamente, solicita se califiquen las infracciones como simples pues no ha existido comisión repetida de infracciones, ni resistencia u obstrucción a la acción investigadora de la Administración.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- Frente a las alegaciones formuladas debe advertirse que, según establece el artículo 9.2 de la Ordenanza fiscal del impuesto, los sujetos pasivos vienen obligados a practicar autoliquidación e ingreso del tributo en el plazo de diez días hábiles inmediatamente anteriores al inicio de la actividad, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.4 de la Ley 39/1988, de haciendas locales, autoliquidación mediante la cual el interesado comunica a la Administración todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula y en los padrones de los ejercicios sucesivos, y cuantifica la deuda correspondiente. Asimismo, la Ordenanza fiscal 3.4, reguladora de la tasa de recogida de basuras, obliga a los sujetos pasivos a autoliquidar la cuota correspondiente al primer devengo.

Segundo.- Establecido el sistema de autoliquidación, es obligación del sujeto pasivo practicarla e ingresar la cuota resultante, sin que, al contrario de lo que se alega por el interesado, sea el Ayuntamiento quien deba girar liquidaciones por las altas en el impuesto y la tasa de referencia. En consecuencia, resulta irrelevante que el interesado reclamara al Ayuntamiento las liquidaciones a través del teléfono 010, pues como ya se ha dicho, el sistema vigente exige la autoliquidación por parte del sujeto pasivo.

Tercero.- En el presente caso, pues, el recurrente incumplió su obligación de ingresar el impuesto y la tasa mediante las correspondientes autoliquidaciones dentro de los plazos establecidos, lo que es constitutivo de la infracción tributaria contemplada en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria. Ahora bien, en el recurso se alega la no ocultación de los datos necesarios para determinar la deuda tributaria, deduciendo de ello, bien la inexistencia de infracción, o bien que, en todo caso, ésta debería calificarse de simple, aplicando la sanción correspondiente en su grado mínimo.

Cuarto.- Importa, por tanto, aclarar en primer lugar, cual es el contenido de la conducta típica del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, según el cual constituye infracción tributaria grave "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley".

En la actualidad, según se desprende tanto de la evolución de la regulación de las infracciones tributarias como de la propia ubicación sistemática del precepto, la conducta contemplada en el artículo 79.a) LGT se identifica con la falta de ingreso derivada del incumplimiento de la obligación tributaria de autoliquidar e ingresar el tributo que corresponda, no formando parte del tipo ni la ocultación ni la ausencia de declaración.

La presentación de una declaración en lugar de la autoliquidación debida no modifica el incumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar tipificada como infracción tributaria grave en dicho precepto. Sólo el incumplimiento de la obligación de autoliquidar que permite a la Administración el recurso directo a la vía de apremio, como es el caso de la presentación de autoliquidaciones sin ingreso (art. 127 LGT), o el incumplimiento que es objeto de regularización espontánea al amparo del artículo 61.3 LGT, son excluidos de la conducta típica.

No resulta posible, por tanto, asimilar a los efectos de la realización de la conducta típica del artículo 79.a), "la presentación de autoliquidaciones sin ingreso", que prevé el artículo 127 LGT, o "la presentación de declaraciones de realización del hecho imponible en lugar de las autoliquidaciones debidas". Tales declaraciones, evidentemente, atenúan los efectos del incumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar en la medida en que mediante ellas se comunica a la Administración tributaria los datos que van a permitir a dicha Administración la posterior liquidación y exigencia del tributo, y por ello pueden ser tenidas en cuenta en la cuantificación de la sanción por la vía de la ausencia de ocultación, pero no subsanan dicho incumplimiento ni permiten a la Administración el cobro inmediato a través de la vía de apremio.

Quinto.- Tal y como ha señalado este Consell en anteriores ocasiones (exp. 854/1), las sucesivas regulaciones de las infracciones tributarias de la Ley General Tributaria en 1963, 1985 y 1995 han desplazado el núcleo de la infracción tributaria principal del ámbito de la declaración al ámbito del ingreso. De forma excesivamente genérica en la reforma operada por la Ley 10/1985, que tipificó esta infracción como mera "omisión de ingresos", y de modo mucho más matizado en la Ley 25/1995, que introdujo las limitaciones de los artículos 127 y 61.3 LGT y circunscribió su ámbito de aplicación a los tributos autoliquidables.

Así, la Ley 25/1995, que configura las infracciones actualmente vigentes, haciéndose eco de las críticas que suscitaba la regulación anterior y que habían propiciado una interpretación correctora de la norma por parte de los Tribunales y de la propia Administración (Circular de 29 de abril de 1986 y resolución TEAC de 25 de noviembre de 1988), en el sentido de exigir que la "omisión de ingresos" tipificada como infracción tributaria fuera acompañada de la ocultación consistente en la ausencia de declaración o en la declaración falsa o inexistente, distinguió entre las infracciones aplicables a los tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidación (art. 79.a) LGT) y las infracciones aplicables a los tributos de contraído previo, esto es, gestionados mediante el sistema de declaración del sujeto pasivo previa a la liquidación administrativa (art. 79.b) LGT) (SSTS de 9 de diciembre de 1997 y 27 de abril de 1999). Para los tributos autoliquidables la infracción tributaria principal se configuró en la Ley 25/1995 como omisión de ingresos, salvo que proceda la vía de apremio (art. 127 LGT) y sin perjuicio de los efectos de la posible regularización espontánea por el contribuyente (art. 61.3 LGT). En el caso de los tributos de contraído previo, por el

contrario, la infracción tributaria principal pasó a ser la ausencia de declaración o la declaración falsa e inexacta.

De esta forma, al limitar el ámbito de aplicación de la infracción tributaria consistente en la "omisión de ingresos" a los tributos autoliquidables y a aquellas conductas que no permitan el recurso directo por parte de la Administración a la vía de apremio, la infracción tributaria del artículo 79.a) LGT ha quedado configurada como el incumplimiento de la obligación de autoliquidar que impide a la Administración el recurso directo a la vía de apremio. Esta conducta desempeña para los tributos autoliquidados una función análoga a la que cumple la infracción del artículo 79.b), configurada como el incumplimiento de la obligación de declarar para los tributos de contraído previo.

Sexto.- La configuración de la infracción tributaria del artículo 79.a) LGT como el incumplimiento de la obligación de autoliquidar e ingresar que impide a la Administración el recurso directo a la vía de apremio, que ha sido expuesto en el fundamento jurídico anterior, no supone vulneración alguna del principio de proporcionalidad penal vigente en el ámbito sancionador tributario (STC 177/1999). Dicho principio opera no sólo en el plano de la tipificación de las conductas sino también en el de la graduación de las sanciones, por lo que la equiparación típica de conductas que presentan diferente grado de peligrosidad no siempre ha de conducir a una interpretación correctora de la norma.

En el presente caso, si bien es cierto que en los tributos autoliquidables es diferente el grado de peligrosidad para los intereses de la Hacienda Pública que presentan las conductas de quienes declaran a la Administración la realización del hecho imponible y de quienes no comunican dato alguno a la Administración, y que son asimismo conductas análogas las de quienes autoliquidan y no ingresan y las de quienes declaran pero no autoliquidan ni ingresan, no es menos cierto que las anteriores conductas también presentan un grado de peligrosidad diferente según permitan o no a la Administración tributaria el recurso inmediato y directo a la vía de apremio. En consecuencia, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad resulta coherente el tratamiento unitario de aquellas conductas que impiden el recurso directo a la vía de apremio a través de la actual tipificación de la infracción tributaria del art. 79.a) LGT, sin perjuicio del trato diferenciado en el plano de la graduación de las sanciones a quienes colaboren con la Administración comunicando los datos necesarios para la exacción tributaria.

Séptimo.- En cuanto al tratamiento de la ocultación en el ámbito tributario sancionador se ha de decir que en el contexto de la Ley 25/1995: primero, la ocultación constituye una circunstancia agravante de la responsabilidad (art. 82.1.d) LGT); segundo, la inexistencia de ocultación por haber realizado declaración en lugar de la autoliquidación correspondiente, elimina el dolo o ánimo defraudatorio pero no excluye la culpabilidad a título de simple negligencia que se recoge en el artículo 77.1 LGT; y tercero, la presentación de una declaración veraz y completa constituye causa excluyente de la responsabilidad sólo en la medida en que revela que se ha puesto “la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios” por estar amparada en una interpretación razonable de la norma (art. 77.4.d) LGT), lo que no es posible en el caso que nos ocupa, pues ninguna interpretación razonable de la norma permite entender que cuando la Ley obliga a autoliquidar e ingresar una deuda puede ser suficiente realizar una declaración.

Octavo.- Las anteriores reflexiones permiten concluir que la voluntad del legislador de 1995 ha sido la de tipificar diferentes infracciones para los tributos autoliquidables y para los de contraído previo, y que la delimitación de los supuestos incluibles en el ámbito de aplicación de la infracción tributaria del artículo 79.a) efectuado por la Ley 25/1995, revela asimismo una clara voluntad de no excluir del ámbito de aplicación de esta infracción todos los casos en los que la Administración conoce la realización del hecho imponible y puede liquidar la deuda tributaria no ingresada -ya sea por declaración del sujeto pasivo o de terceros, ya por la propia actuación de la Administración-, sino de excluir sólo los casos en los que la Administración puede acudir directamente al apremio sin necesidad de ningún tipo de actividad administrativa previa, que es el caso de la presentación de autoliquidación sin ingreso.

Por tanto, configurar materialmente la conducta típica del artículo 79.a) como omisión de ingresos siempre que medie ocultación relativa al hecho imponible, ampliando en consecuencia los supuestos excluidos a los de "presentación de declaraciones tributarias en lugar de la correspondiente autoliquidación", implica trasladar a la regulación actual una interpretación correctora de la norma cuya justificación se encuentra en una regulación anterior notablemente diferente y contradecir la voluntad expresa del legislador, dejando sin efecto la distinción entre las conductas de los artículos 79.a) y b), y dejando sin sanción específica el incumplimiento

de la obligación de autoliquidar consistente en la presentación de una declaración en lugar de la realización de la autoliquidación e ingreso debidos, incumplimiento que no puede ser reconducido al ámbito de las infracciones tributarias simples del artículo 78 LGT.

Dicha interpretación correctora, como ya se ha señalado en el anterior fundamento sexto, no puede ser amparada por el principio de proporcionalidad.

Noveno.- Como ha señalado este Consell en anteriores ocasiones a partir del informe 854/1, las infracciones tributarias simples a que se refiere el artículo 78 LGT tienen carácter residual respecto de las infracciones tributarias graves, por disposición expresa del art. 78.1, párrafo 1º, según el cual: "Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción".

Es por ello que "la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas", que contempla el art. 78.1.a) LGT como infracción simple, no se refiere a las declaraciones tributarias relativas a la realización del hecho imponible que regula el artículo 102 de dicha Ley, ni a las declaraciones-autoliquidaciones por las que se inicia el procedimiento administrativo de gestión (veáanse las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1987 y 14 de febrero de 2000). La omisión o la incompleta o inexacta presentación de tales declaraciones y, por tanto, el incumplimiento de los correspondientes deberes ha sido expresamente tipificado como infracción tributaria grave en el artículo 79.b) LGT respecto de las primeras, e implícitamente en el artículo 79.a) LGT como omisión de ingresos derivados de autoliquidación para las segundas (entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1997). De ahí que las declaraciones a cuya omisión se refiere el artículo 78.1 a) de la Ley General Tributaria sólo pueden ser las derivadas del genérico deber de colaborar con la Administración tributaria, y nunca las que, como ocurre en el presente caso, constituyen incumplimiento del deber de autoliquidar (sentencias del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1972 y 8 de marzo de 1976).

Décimo.- Finalmente, se ha de decir que, si bien algunas sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo - Sección 2ª) como las de 10 de noviembre de 1999 (recurso de casación nº 1.676/1995) y 2 de junio de 2001

(recurso de casación nº 1.822/1996), relativas a la ausencia de autoliquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), que excluyen la sanción de esta conducta, pueden dar lugar a la interpretación del artículo 79.a) LGT que aquí se rechaza, lo cierto es que tales sentencias limitan su doctrina estrictamente al caso de dicho impuesto y excluyen la infracción en función de las especialidades que reviste la gestión del mismo, estrechamente ligada a la gestión de la licencia urbanística y donde la propia obligación de autoliquidar resulta cuestionada. Por tanto, resulta obvio que esta doctrina, que las propias sentencias citadas ciñen exclusivamente al caso del ICIO, no resulta extensible a la generalidad de los tributos que se gestionan por el sistema de autoliquidación, en los que no se dan las peculiaridades que concurren en el mencionado impuesto.

Undécimo.- En el presente caso, resulta acreditado que, siendo la obligación del sujeto pasivo la de autoliquidar e ingresar el importe de la deuda, dicho sujeto incumplió tal obligación, por lo que, de acuerdo con los razonamientos expuestos, el interesado llevó a cabo la conducta tipificada en el artículo 79.a) LGT consistente en la omisión de ingreso derivada del incumplimiento de la obligación de autoliquidar, calificada por el propio artículo como infracción tributaria de carácter grave.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto, y CONFIRMAR las sanciones impuestas.