

Consell Tributari
Expedient: 152/2

El Consell Tributari, reunit en sessió de 24 de febrer de 2003, coneixent dels recursos presentats pel Sr. R.J.M.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- A 11 d'abril de 2001, el Sr. R.J.M.A. interposa recursos contra dues sancions imposades per falta d'ingrés mitjançant les autoliquidacions exigibles per a l'alta en l'impost sobre activitats econòmiques i la taxa de recollida d'escombraries, al·legant que no li van ser notificades les liquidacions d'aquests tributs al moment oportú, a pesar d'haver-les reclamat al telèfon 010 dintre del termini de pagament en voluntària, després d'haver presentat la declaració del fet imposable sol·licitant l'alta en la matrícula de l'impost, pel que no procedeix cap sanció ja que es tracta de fets que no li són imputables en haver actuat de bona fe i amb la deguda diligència. Subsidiàriament, sol·licita es qualifiquin les infraccions com a simples ja que no ha existit comissió repetida d'infraccions, ni resistència o obstrucció en l'acció investigadora de l'Administració.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Enfront de les al·legacions formulades s'ha d'advertir que, segons estableix l'article 9.2 de l'Ordenança fiscal de l'impost, els subjectes passius estan obligats a practicar autoliquidació i ingrés del tribut en el termini de deu dies hàbils immediatament anteriors a l'inici de l'activitat, en virtut d'allò disposat a l'article 91.4 de la Llei 39/1988, d'hisendes locals, autoliquidació mitjançant la qual l'interessat comunica a l'Administració tots els elements necessaris per a la seva inclusió en la matrícula i en els padrons dels exercicis successius, i quantifica el deute corresponent. Així mateix, l'Ordenança fiscal 3.4, reguladora de la taxa de recollida d'escombraries, obliga als subjectes passius a autoliquidar la quota corresponent al primer import.

Segon.- Establert el sistema d'autoliquidació, és obligació del subjecte passiu practicar-la i ingressar la quota resultant, sense que, al contrari del que s'al·lega per l'interessat, sigui l'Ajuntament qui hagi de girar liquidacions per les altes en l'impost i la taxa de referència. En conseqüència, resulta irrelevant que l'interessat reclamés a l'Ajuntament les liquidacions a través del telèfon 010, ja que com ja s'ha dit, el sistema vigent exigeix l'autoliquidació per part del subjecte passiu.

Tercer.- En el present cas, doncs, el recurrent va incomplir la seva obligació d'ingressar l'impost i la taxa mitjançant les corresponents autoliquidacions dintre dels terminis establerts, el que és constitutiu de la infracció tributària contemplada en l'article 79.a) de la Llei General Tributària. Ara bé, en el recurs s'al·lega la no ocultació de les dades necessàries per a determinar el deute tributari, deduït d'això, o bé la inexistència d'infracció, o bé que, en tot cas, s'hauria de qualificar de simple, aplicant la sanció corresponent en el seu grau mínim.

Quart.- Importa, per tant, aclarir en primer lloc, quin és el contingut de la conducta típica de l'article 79.a) de la Llei General Tributària, segons el qual constitueix infracció tributària greu "deixar d'ingressar, dintre dels terminis reglamentàriament assenyalats la totalitat o part del deute tributari, tret que es regularitzi conformement a l'article 61 d'aquesta Llei o procedeixi l'aplicació d'allò previst a l'article 127 també d'aquesta Llei".

En l'actualitat, segons es desprèn tant de l'evolució de la regulació de les infraccions tributàries com de la pròpia ubicació sistemàtica del precepte, la conducta contemplada a l'article 79.a) LGT s'identifica amb la falta d'ingrés derivada de l'incompliment de l'obligació tributària d'autoliquidar i ingressar el tribut que correspongui, no formant part del tipus ni l'ocultació ni l'absència de declaració.

La presentació d'una declaració en lloc de l'autoliquidació deguda no modifica l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar i ingressar tipificada com a infracció tributària greu en aquest precepte. Només l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar que permet a l'Administració el recurs directe a la via de constrenyiment, com és el cas de la presentació d'autoliquidacions sense ingrés (art. 127 LGT), o l'incompliment que és objecte de regularització espontània a l'empara de l'article 61.3 LGT, són exclosos de la conducta típica.

No resulta possible, per tant, assimilar a l'efecte de la realització de la conducta típica de l'article 79.a), "la presentació d'autoliquidacions sense ingrés", que

preveu l'article 127 LGT, o "la presentació de declaracions de realització del fet imposable en lloc de les autoliquidacions degudes". Tals declaracions, evidentment, atenuen els efectes de l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar i ingressar en la mesura en la qual mitjançant les mateixes es comunica a l'Administració tributària les dades que permetran a aquesta Administració la posterior liquidació i exigència del tribut, i per això poden ser tingudes en compte en la quantificació de la sanció per mitjà de l'absència d'ocultació, però no resolen aquest incompliment ni permeten a l'Administració el cobrament immediat a través de la via de constrenyiment.

Cinquè.- Tal com ha assenyalat aquest Consell en anteriors ocasions (exp. 854/1), les successives regulacions de les infraccions tributàries de la Llei General Tributària a 1963, 1985 i 1995 han desplaçat el nucli de la infracció tributària principal de l'àmbit de la declaració a l'àmbit de l'ingrés. De manera excessivament genèrica en la reforma operada per la Llei 10/1985, que va tipificar aquesta infracció com a mera "omissió d'ingressos", i de manera molt més matisada a la Llei 25/1995, que va introduir les limitacions dels articles 127 i 61.3 LGT i va circumscriure el seu àmbit d'aplicació als tributs autoliquidables.

Així, la Llei 25/1995, que configura les infraccions actualment vigents, fent-se ressò de les crítiques que suscitava la regulació anterior i que havien propiciat una interpretació correctora de la norma per part dels Tribunals i de la pròpia Administració (Circular de 29 d'abril de 1986 i resolució TEAC de 25 de novembre de 1988), en el sentit d'exigir que "l'omissió d'ingressos" tipificada com a infracció tributària fos acompanyada de l'ocultació consistent en l'absència de declaració o en la declaració falsa o inexistent, va distingir entre les infraccions aplicables als tributs gestionats mitjançant el sistema d'autoliquidació (art. 79.a) LGT) i les infraccions aplicables als tributs de tret previ, és a dir, gestionats mitjançant el sistema de declaració del subjecte passiu prèvia a la liquidació administrativa (art. 79.b) LGT) (SSTS de 9 de desembre de 1997 i 27 d'abril de 1999). Per als tributs autoliquidables la infracció tributària principal es va configurar a la Llei 25/1995 com a ommissió d'ingressos, tret que procedeixi la via de constrenyiment (art. 127 LGT) i sense perjudici dels efectes de la possible regularització espontània pel contribuent (art. 61.3 LGT). En el cas dels tributs de tret previ, per contra, la infracció tributària principal va passar a ser l'absència de declaració o la declaració falsa i inexacta.

D'aquesta manera, en limitar l'àmbit d'aplicació de la infracció tributària consistent en l'omissió d'ingressos als tributs autoliquidables i a aquelles conductes que

no permetin el recurs directe per part de l'Administració a la via de constrenyiment, la infracció tributària de l'article 79.a) LGT ha quedat configurada com l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar que impedeix a l'Administració el recurs directe a la via de constrenyiment. Aquesta conducta ocupa per als tributs autoliquidats una funció anàloga a la qual compleix la infracció de l'article 79.b), configurada com l'incompliment de l'obligació de declarar per als tributs de contret previ.

Sisè.- La configuració de la infracció tributària de l'article 79.a) LGT com l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar i ingressar que impedeix a l'Administració el recurs directe a la via de constrenyiment, que ha estat exposat en el fonament jurídic anterior, no suposa cap vulneració del principi de proporcionalitat penal vigent en l'àmbit sancionador tributari (STC 177/1999). Aquest principi opera no només en el plànol de la tipificació de les conductes sinó també en el de la graduació de les sancions, pel que l'equiparació típica de conductes que presenten diferent grau de perillositat no sempre ha de conduir a una interpretació correctora de la norma.

En el present cas, si bé és cert que en els tributs autoliquidables és diferent el grau de perillositat per als interessos de la Hisenda Pública que presenten les conductes dels qui declaren a l'Administració la realització del fet imposable i dels qui no comuniquen cap dada a l'Administració, i que són així mateix conductes anàlogues les dels qui autoliquiden i no ingressen i les dels qui declaren però no autoliquiden ni ingressen, no és menys cert que les anteriors conductes també presenten un grau de perillositat diferent segons permetin o no a l'Administració tributària el recurs immediat i directe a la via de constrenyiment. En conseqüència, des del punt de vista del principi de proporcionalitat resulta coherent el tractament unitari d'aquelles conductes que impedeixen el recurs directe a la via de constrenyiment a través de l'actual tipificació de la infracció tributària de l'art. 79.a) LGT, sense perjudici del tracte diferenciat en el plànol de la graduació de les sancions als qui col·laborin amb l'Administració comunicant les dades necessàries per a l'exacció tributària.

Setè.- Quant al tractament de l'ocultació en l'àmbit tributari sancionador s'ha de dir que en el context de la Llei 25/1995: primer, l'ocultació constitueix una circumstància agreujant de la responsabilitat (art. 82.1.d) LGT); segon, la inexistència d'ocultació per haver realitzat declaració en lloc de l'autoliquidació corresponent, elimina l'engany o ànim defraudador però no exclou la culpabilitat a títol de simple negligència que es recull en l'article 77.1 LGT; i tercer, la presentació d'una declaració

veraç i completa constitueix causa excoent de la responsabilitat només en la mesura en què revela que s'ha posat "la diligència necessària en el compliment de les obligacions i deures tributaris" per estar emparada en una interpretació raonable de la norma (art. 77.4.d) LGT), fet que no és possible en el cas que ens ocupa, ja que cap interpretació raonable de la norma permet entendre que quan la Llei obliga a autoliquidar i ingressar un deute pot ser suficient realitzar una declaració.

Vuitè.- Les anteriors reflexions permeten concloure que la voluntat del legislador de 1995 ha estat la de tipificar diferents infraccions per als tributs autoliquidables i per als de contret previ, i que la delimitació dels supòsits que s'inclouen en l'àmbit d'aplicació de la infracció tributària de l'article 79.a) efectuat per la Llei 25/1995, revela així mateix una clara voluntat de no excloure de l'àmbit d'aplicació d'aquesta infracció tots els casos en els quals l'Administració coneix la realització del fet imposable i pot liquidar el deute tributari no ingressat -ja sigui per declaració del subjecte passiu o de tercers, o bé per la pròpia actuació de l'Administració-, sinó d'excloure només els casos en els quals l'Administració pot acudir directament al constrenyiment sense necessitat de cap tipus d'activitat administrativa prèvia, que és el cas de la presentació d'autoliquidació sense ingrès.

Per tant, configurar materialment la conducta típica de l'article 79.a) com a omissió d'ingressos sempre que intervingui ocultació relativa al fet imposable, ampliant en conseqüència els supòsits exclosos als de "presentació de declaracions tributàries en lloc de la corresponent autoliquidació", implica traslladar a la regulació actual una interpretació correctora de la norma la justificació de la qual es troba en una regulació anterior notablement diferent i contradir la voluntat expressa del legislador, deixant sense efecte la distinció entre les conductes dels articles 79.a) i b), i deixant sense sanció específica l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar consistent en la presentació d'una declaració en lloc de la realització de l'autoliquidació i ingrès deguts, incompliment que no pot ser reconduït a l'àmbit de les infraccions tributàries simples de l'article 78 LGT.

Aquesta interpretació correctora, com ja s'ha assenyalat en l'anterior fonament sisè, no pot ser emparada pel principi de proporcionalitat.

Novè.- Com ha assenyalat aquest Consell en anteriors ocasions a partir de l'informe 854/1, les infraccions tributàries simples a les quals es refereix l'article 78 LGT tenen caràcter residual respecte de les infraccions tributàries greus, per disposició

expressa de l'art. 78.1, paràgraf 1r, segons el qual: "Constitueixen infraccions simples l'incompliment d'obligacions o deures tributaris exigits a qualsevol persona, sigui o no subjecte passiu, per raó de la gestió dels tributs i quan no constitueixin infraccions greus i no operin com a element de graduació de la sanció".

És per això que "la falta de presentació de declaracions o la presentació de declaracions falses, incompletes o inexactes", que contempla l'art. 78.1.a) LGT com a infracció simple, no es refereix a les declaracions tributàries relatives a la realització del fet imposable que regula l'article 102 d'aquesta Llei, ni a les declaracions-autoliquidacions per les quals s'inicia el procediment administratiu de gestió (vegin-se les sentències del Tribunal Suprem de 21 de setembre de 1987 i 14 de febrer de 2000). L'omissió o la incompleta o inexacta presentació de tals declaracions i, per tant, l'incompliment dels corresponents deures ha estat expressament tipificat com a infracció tributària greu a l'article 79.b) LGT respecte de les primeres, i implícitament en l'article 79.a) LGT com ommissió d'ingressos derivats d'autoliquidació per a les segones (entre d'altres, la sentència del Tribunal Suprem de 9 de desembre de 1997). Per aquest motiu les declaracions a l'omissió a les quals es refereix l'article 78.1 a) de la Llei General Tributària només poden ser les derivades del genèric deure de col·laborar amb l'Administració tributària, i mai les que, com ocorre en el present cas, constitueixen incompliment del deure d'autoliquidar (sentències del Tribunal Suprem de 9 d'octubre de 1972 i 8 de març de 1976).

Desè.- Pel que fa a la impugnació de la base imposable que resulta de la liquidació recorreguda, cal dir que l'article 103 de la Llei Finalment, s'ha de dir que, si bé algunes sentències del Tribunal Suprem (Sala del Contenciós-Administratiu - Secció 2ª) com les de 10 de novembre de 1999 (recurs de cassació núm. 1.676/1995) i 2 de juny de 2001 (recurs de cassació núm. 1.822/1996), relatives a l'absència d'autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO), que exclouen la sanció d'aquesta conducta, poden donar lloc a la interpretació de l'article 79.a) LGT que aquí es rebutja, la veritat és que tals sentències limiten la seva doctrina estrictament en el cas d'aquest impost i exclouen la infracció en funció de les especialitats que revesteix la gestió del mateix, estretament lligada a la gestió de la llicència urbanística i en la qual la pròpia obligació d'autoliquidar resulta qüestionada. Per tant, resulta obvi que aquesta doctrina, que les pròpies sentències citades cenyeixen exclusivament al cas de l'ICIO, no resulta extensible a la generalitat dels tributs que es

gestionen pel sistema d'autoliquidació, en els quals no es donen les peculiaritats que concorren en l'esmentat impost.

Onzè.- En el present cas, resulta acreditat que, sent l'obligació del subjecte passiu la d'autoliquidar i ingressar l'import del deute, aquest subjecte va incomplir tal obligació, pel que, d'acord amb els raonaments exposats, l'interessat va portar a terme la conducta tipificada a l'article 79.a) LGT consistent en l'omissió d'ingrés derivada de l'incompliment de l'obligació d'autoliquidar, qualificada pel propi article com a infracció tributària de caràcter greu.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat, i CONFIRMAR les sancions imposades.