

OBSERVATORIO LEGAL Ee



La sentencia del Tribunal Supremo, que cuenta con el voto particular de dos magistrados, establece doctrina respecto del artículo 187 de la Ley General Tributaria, entendiendo que su interpretación debe ser acorde al "espíritu y finalidad" de la disposición, señalando que para graduar una sanción por perjuicio económico hay que calcular el porcentaje de cuota no ingresada respecto de la "cuota líquida" de la autoliquidación, y no respecto de la "cuota diferencial" (siendo la primera de importe más elevado que la segunda), constituyendo esta la única interpretación que evita situaciones de notoria desigualdad en aquellos impuestos en los que existen pagos fraccionados.

En el ámbito sancionador, se plantea ante el Tribunal Supremo como cuestión que presenta interés casacional si, a fin de calcular el **perjuicio económico** para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1.b) de la Ley General Tributaria (LGT), la cuota regularizada por la Administración debe contrastarse, bien con la **cuota líquida** de la autoliquidación, bien con la **cuota diferencial**; ésta última, que para ciertos impuestos es la que se ingresa en el momento de la presentación de la autoliquidación anual, es la cuota líquida minorada en los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados) realizados por el contribuyente. **El artículo citado se refiere literalmente a la "cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación"**.

La Sentencia se ha dictado en relación con un procedimiento inspector seguido en la Delegación Especial de la AEAT de Galicia. El 20 de septiembre de 2012 se dictó acuerdo de imposición de una sanción de 398.000,58 euros a la sociedad Embema Sociedad de Obras, S.L. por tres infracciones tributarias muy graves del artículo 191 de la LGT en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008. La sanción fue impugnada por el contribuyente, llegando a la **Audiencia Nacional**, cuya Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo **estimó parcialmente las alegaciones del recurrente**.

OBSERVATORIO LEGAL Ee



No estando conforme con esta última Sentencia, la Administración General del Estado presentó recurso de casación, que resuelve el Supremo sentando la siguiente doctrina jurisprudencial:

1) A efectos de calcular el perjuicio económico para la graduación de sanciones previsto en el artículo 187.1 b) LGT, debe utilizarse el concepto de cuota líquida, tomando en consideración como parte de la deuda satisfecha el importe de los pagos fraccionados realizados. De esta manera se considera el **esfuerzo tributario total** del contribuyente y se evita el absurdo de que la sanción que se impone a quien ha realizado pagos fraccionados (en este caso la cuota líquida sería mayor) sea más elevada que la de aquel que no los ha realizado, aunque ambos hayan defraudado un mismo importe. En el fondo lo que se busca con la graduación de las sanciones es una aplicación razonable del principio de proporcionalidad, por lo que no basta con una interpretación literal de la norma, sino que ésta debe ser entendida, en interpretación finalista, acudiendo a la carga impositiva real que el sujeto pasivo debe soportar.

Pero el Tribunal Supremo también valora la literalidad de la norma, refiriéndose al uso del adjetivo **“total”** en la expresión “cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación”, pareciendo así acudir la LGT a un concepto más amplio (el de cuota líquida) que el de cuota diferencial. También, decimos nosotros, la dicción “en la autoliquidación” y no “junto con la autoliquidación” o “a la presentación de la autoliquidación” daría aún mayor sostén a la interpretación del Alto Tribunal.

También contempla el Tribunal Supremo los antecedentes históricos de la norma que analiza, y asimismo indica que, siendo del ámbito sancionador la disposición analizada, su interpretación no puede realizarse en perjuicio del contribuyente.

2) El concepto de perjuicio económico debe tener en cuenta el verdadero y real daño pecuniario que se ha ocasionado a la Hacienda Pública teniendo en cuenta las obligaciones que se han satisfecho, sea en el momento de la autoliquidación del impuesto o con anterioridad. En palabras del Tribunal Supremo, “lo que interesa no es cuándo defrauda el contribuyente sino cuánto defrauda”. La autoliquidación es un acto formal que no debe considerarse elemento único revelador, según sólo lo ingresado junto con ella, del efectivo perjuicio económico para el erario público.

OBSERVATORIO LEGAL Ee



3) En relación con el Impuesto sobre Sociedades, los pagos fraccionados deben considerarse como parte integrante de la deuda tributaria a efectos de determinar el perjuicio económico como circunstancia agravante de la sanción, al margen de las consecuencias que procedieran, en su caso, en relación con los incumplimientos de tal deber.

Por último, hay que añadir que la sentencia tiene un **voto particular**. Dos de los magistrados del Supremo consideran que el debate trasciende la mera interpretación de la legislación y que presenta demasiados tintes constitucionales, tanto como para haber requerido de la presentación de una **cuestión de inconstitucionalidad**, al guardar una relación estrecha con el principio de igualdad -14 CE- y el principio de legalidad sancionadora -25.1 CE- en conexión con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos -art. 9.3 CE- que la sentencia parece imputar al acuerdo sancionador.

En todo caso y como conclusión, conviene verificar las sanciones tributarias impugnadas que todavía no sean firmes (como las pendientes de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso administrativos), por si en su graduación se hubiera producido un exceso en los términos revisados por el Tribunal Supremo, y en tal supuesto procediera solicitar ante el órgano de revisión una nueva liquidación de la sanción.