JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

HELMUTH MOYA MEYER

INTRODUCCIÓN

Las reseñas jurisprudenciales que recogemos en el presente número de la RHC son principalmente a sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife que giran en torno a la interpretación de las normas relativas a los incentivos fiscales establecido en la Ley 19/1994, en concreto el previsto en el artículo 25, insistiendo en los criterios que venía manteniendo en resoluciones anteriores.

Por otra parte, ofrecemos a nuestros lectores un nuevo comentario jurisprudencial, en el que se trata el tema de los ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo y si éstos permiten entender regularizada la situación jurídica tributaria del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 61.3 Ley General Tributaria, todo ello en relación con el Impuesto General Indirecto Canario.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES SOBRE EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE CANARIAS

HELMUTH MOYA MEYER

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) Hecho imponible en operaciones interiores

La dación en pago por la promotora a la entidad bancaria de un edificio en construcción no constituye primera entrega en cuanto aquél no estaba entonces terminado. La posterior opción de compra concedida por la entidad bancaria a un tercero no constituye una entrega de bienes, pero sí una prestación de servicios realizada por un empresario sujeta al Impuesto General Indirecto Canario, y no al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales como había entendido la Administración tributaria (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 25-3-2003; es firme).

B) Exenciones en operaciones interiores

La cesión de los derechos de explotación de apartamentos turísticos no puede acogerse a la exención prevista para los arrendamientos de vivienda. Se trata de un contrato atípico semejante al contrato de gestión de negocios, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 10.1.23 b) de la Ley 20/1991 (TSJC, Sala Santa Cruz de Tenerife, st.27-3-2003; es firme).

II. RÉGIMEN ESPECÍFICO DE ABASTECIMIENTO

La mercancía obtuvo, mediante el despacho a libre práctica, el estatuto aduanero de mercancía comunitaria, y no el de producto destinado al régimen específico de abastecimiento de Canarias, no existiendo indicio alguno en la documentación presentada que el demandante pretendiera acogerla a las exenciones arancelarias previstas en dicho régimen específico. De haber incurrido en error en su declaración para despacho a libre práctica, debió acudir al procedimiento de invalidación y rectificación previsto en el artículo 66 del Código Aduanero Común, pero no impugnar directamente las liquidaciones practicadas (TSJC, Sala de Las Palmas de Gran Canaria, st. 9-5-02, 31-7-02 y 5-12-02)

III. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

La Sala niega que la adquisición de una parcela con el objeto de ampliar las instalaciones de la demandante pueda calificarse como bien de inversión, cuando ha quedado acreditado que el bien se enajenó seis meses después y no se destinó a la ampliación de instalaciones (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 21-1-2003; es firme).

El demandante no puede impugnar una providencia de apremio alegando que la operación estaba exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al amparo de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 19/1994, pues no impugnó la liquidación girada por la Administración tributaria. La Sala se aparta de la línea jurisprudencial que venía admitiendo que se alegaran contra la providencia de apremio, además de los motivos de impugnación del artículo 138 Ley General Tributaria, los relativos a la inexistencia o nulidad de la obligación tributaria, siguiendo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que afirma que las causas de inadmisibilidad del recurso deben ser examinadas con prioridad sobre los motivos de nulidad radical (TSJC, Sala Santa Cruz de Tenerife, st. 22-1-2003; st. firme).

La Oficina liquidadora consideró que los bienes adquiridos no son bienes de inversión y giró la correspondiente liquidación. El Tribunal Económico Administrativo Regional desestima la reclamación interpuesta por considerar que la escritura de ampliación de capital no fue inscrita en el Registro Mercantil, por lo que no es oponible frente a terceros. La Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias impugnó esta resolución, por no estar de acuerdo con sus fundamentos jurídicos, pero la Sala desestima el recurso y confirma la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional por sus propios fundamentos. (TSJC, Sala Santa Cruz de Tenerife, st. 28-1-2003; es firme).

La finca rústica adquirida por una entidad cuyo objeto social es la explotación agrícola debe ser considerada como un bien de inversión, por lo que está exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en los términos previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 28-1-2003; st. firme).

La adquisición de fincas rústicas por una entidad cuyo objeto social es el comercio y la explotación de bienes inmuebles, apartamentos, hoteles y bungalows, además de la actividad de arrendamiento de inmuebles, no puede ser considerada como adquisición de bienes de inversión. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 31-1-2003; st. firme).

La Sala considera que no es un bien de inversión la adquisición de una parte indivisa de una casa antigua en suelo rústico, pues no podrá ser utilizada como medio de explotación de la sociedad que tiene por objeto social la promoción y ex-

plotación de industrias de hostelería (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 31-1-2003; st. firme).

La Sala niega la calificación de bien de inversión a la adquisición de un local destinado a cafetería por una entidad cuyo objeto social es la fontanería (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 31-1-2003; st. firme)

La Sala considera que la Administración tributaria no concedió al adquirente de un solar un plazo razonable para iniciar los trámites necesarios para iniciar la construcción de las instalaciones que se proyectan sobre el mismo. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 13-3-03; st. firme).

La Sala considera que la adquisición de terrenos calificados como suelo apto para urbanizar, pero sin contar con un plan parcial de desarrollo, no reúne los requisitos para acogerse a la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 19/1994 (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife,13-3-03; es firme).

Los profesionales no pueden acogerse al régimen de deducciones en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que destinen a la reserva para inversiones en Canarias regulado en el artículo 27.9 de la Ley 19/1994. Lo dispuesto en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, respecto a la equiparación de las actividades profesionales y empresariales no puede ser aplicado retroactivamente. (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 20-3-2003; es firme).

COMENTARIO JURISPRUDENCIAL

VÍCTOR MANUEL SÁNCHEZ BLÁZQUEZ

Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

INGRESOS FUERA DE PLAZO SIN INDICACIÓN DE SU CARÁCTER EXTEMPORÁNEO (COMENTARIO PARCIAL A LAS SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS DE 26 DE FEBRERO DE 2002)

I. PLANTEAMIENTO

De entre las diversas cuestiones analizadas en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 26 de febrero de 2002, existen dos que destacan especialmente. Ambas se refieren al Impuesto General Indirecto Canario. Y tanto una como otra reúnen el doble carácter de gozar de una trascendencia dogmática indudable y de tener, al mismo tiempo, una gran repercusión práctica.

La primera de estas cuestiones es la relativa a los ingresos fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo. Se trata del problema que se ha planteado fundamentalmente en el IVA, y que ahora también lo ha hecho en el IGIC, acerca del tratamiento que ha de darse a una determinada conducta que se ha ido generalizando en la práctica: incluir en la autoliquidación de un período determinadas cuotas repercutidas correspondientes a uno o varios períodos anteriores, produciéndose así el ingreso de la deuda tributaria derivada de las mismas junto con el de la relativa al último período, pero sin indicarse expresamente que no corresponde a éste. En concreto, lo que se dilucida es, en esencia, a la vista del Derecho positivo actual, si tal conducta constituye una infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT (postura de la Administración demandada) o si, por el contrario, aquel actuar encaja en el artículo 61. 3 de dicha ley (postura del particular recurrente), que excluye en todo caso la imposición de sanciones, sin perjuicio de la exigencia de determinados recargos, además de, en algún caso, intereses de demora.

Y la segunda de aquellas cuestiones es la que se refiere a los requisitos formales de las deducciones. Concretamente, en lo relativo a la exigencia de factura completa y a las posibles consecuencias de cara a la deducibilidad de las cuotas soportadas cuando aquélla tuviera alguna omisión o deficiencia. Las posturas de la Administración demandada y del particular recurrente son claras: no deducibilidad por el defecto formal frente a la sí deducibilidad, a pesar de dicho defecto.

Aquí examinaremos la primera de ellas. La segunda la dejaremos para otra

ocasión, pues también es objeto de tratamiento por otra Sentencia del mismo Tribunal de 7 de febrero de 2002. Esto es lo que las hace merecedoras de un comentario conjunto específico al respecto.

II. LOS INGRESOS FUERA DE PLAZO SIN INDICACIÓN DE SU CARÁCTER EXTEMPORÁNEO

A) La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Canarias

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su Sentencia de 26 de febrero de 2002, comienza identificando una de las cuestiones controvertidas suscitadas en el proceso, que es la que aquí ahora nos interesa. Y lo hace refiriéndose a "las consecuencias de la imputación temporal de cuotas repercutidas por la entidad recurrente a trimestres posteriores a los del devengo del impuesto" (FJ. 2°).

Precisa después el Tribunal dónde se encuentra la discrepancia entre el recurrente y la Administración demandada respecto de esta cuestión, tras indicar determinados aspectos que no son objeto de discusión: "La controversia se centra en la sanción impuesta por la comisión de una infracción grave del artículo 79 a) de la LGT consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, sancionable con multa proporcional del 75 al 150 por 100 (artículo 88. 3), según la calificación efectuada por la actuación administrativa impugnada" (FJ. 3°, párrafos 1° al 3°).

Y después de exponer las posturas del recurrente y de la Administración, el Tribunal expresa la suya, en la que se da la razón a esta última (FJ. 3°, párrafos 4° al final).

Así, no sería aplicable al supuesto enjuiciado, en su opinión, el artículo 61. 3 de la LGT: "La excusa absolutoria del artículo 61 –afirma– no es aplicable al presente caso puesto que no ha existido una regularización espontánea de la situación tributaria posibilitando la liquidación de intereses y recargo por la Administración Tributaria. Por tanto, no existe una declaración veraz y completa al atribuirse el devengo a un trimestre diferente y en este sentido hay ocultación". No admite, de igual modo, que pudiera concurrir en este supuesto una interpretación razonable de la norma que traería consigo similares efectos exoneradores de la responsabilidad derivada de la infracción [artículo 77. 4 d) de la LGT]: "Tampoco –continúa– hay una interpretación razonable que justifique la conducta tributaria de la entidad recurrente que tiene el deber de conocer la normativa aplicable y tiene la obligación de repercutir el impuesto indirecto devengado e ingresarlo en la Hacienda Pública".

De ello deduce, consiguientemente, la existencia de infracción: "Existe una infracción tributaria pues, repercutido el impuesto y obtenida la cantidad correspondiente, ésta ha de ser ingresada en la Hacienda Pública en el plazo correspondiente excepto en la parte que se compense con el Impuesto General Indirecto soportado exclusivamente en ese período y las compensaciones de estas cantidades entre diferentes períodos no son posibles".

La comisión de la infracción quedaría confirmada por el ánimo defraudatorio que, a juicio del Tribunal, entraña la conducta realizada, siendo irrelevante a estos efectos, en su opinión, la existencia o no de un perjuicio económico para la Hacienda Pública: "Con independencia del mayor o menor perjuicio económico ocasionado, que tiene un valor secundario en la apreciación de la existencia o no de una infracción tributaria, hay ánimo defraudatorio que primero abarca el no ingreso y después, espontáneamente, se cambió a una imputación temporal antijurídica de las cuotas repercutidas".

No deja de reconocer el Tribunal, sin embargo, la peculiaridad del supuesto, que no es contemplado específicamente por la normativa, lo que trae consigo la equiparación en el tratamiento de conductas que merecerían un trato diferenciado. No obstante, salva este problema entendiendo correcta la imposición de la sanción en su grado mínimo: "Sin embargo, también se ha de reconocer que la conducta de quien ingresa fuera de plazo, pero ingresa sin previo requerimiento imputándolo a períodos posteriores, no es igual que la falta absoluta de ingresos de tributos repercutidos y es indudable que tales conductas no son idénticas pues el resultado defraudatorio, de no haberse detectado por la Inspección de Tributos, es muy diferente. En un caso, la deuda tributaria, intereses y recargos y, en el de autos, solamente los intereses y los recargos. Pero a esta circunstancia sí que se ha dado relevancia al imponer el mínimo de la multa prevista legalmente" [1].

B) Comentario

1) El punto de partida: los artículos 61. 3 y 79 a) de la LGT

El punto de partida para el enjuiciamiento de esta doctrina jurisprudencial pasa por un examen de los artículos 61. 3 y 79 a) de la LGT [2].

[1] El Tribunal Superior de Justicia de Canarias ha seguido el mismo criterio después en la Sentencia de 18 de junio de 2002, si bien lo hace basándose en una interpretación teleológica del artículo 61. 3 de la LGT a que aludiremos después: "Para que sea aplicable lo dispuesto en el artículo 61.3 LGT es necesario que el sujeto pasivo regularice su situación, mediante la presentación de la correspondiente declaración complementaria a la que presentó en el ejercicio en el que debieron declararse los hechos imponibles, en la que se ponga de relieve el ingreso efectuado fuera de plazo, no bastando con que haya declarado esos hechos imponibles imputándolos a un ejercicio posterior".

[2] Resulta de interés también el artículo 20. Dos, 5 de la Ley 20/1991, nuevamente redactado por Ley 55/1999, de 29 de diciembre, que regula la rectificación de cuotas devengadas. No puede desconocerse que este precepto, que viene a coincidir con el artículo 89. Cinco de la Ley del IVA, también distinto a su redacción inicial (modificación por Ley 13/1996, de 30 de diciembre), pretendía salir al paso de las conductas que aquí se están cuestionando, exigiendo en general una "declaración-liquidación rectificativa" específica. Aunque no parece que fuera aplicable al caso, que es lo que justificaría su no mención en la sentencia objeto de comentario. No obstante, ello dependería de considerar este precepto como una simple norma aclaratoria del artículo 61. 3 de la LGT, en el ámbito del IGIC, o como una auténtica nueva norma. Sobre estas cuestiones, en relación con la normativa del IVA, BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61. 3 y 79 a) de la LGT", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 197-198, 1999, pp. 40 y ss, y, PALAO TABOADA, C.: "Los presupuestos de aplicación del artículo 61. 3 LGT (Comentario a la Resolución del TEAC de 6-10-1999)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, 2000, p. 382.

Dispone el actual artículo 20. Dos, 5 de la Ley 20/1991: "Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una

Dispone, en este sentido, el artículo 61. 3 de la LGT: "Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley".

Por su parte, el artículo 79 a) de la LGT prevé como infracción grave la siguiente conducta: "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".

2) Los presupuestos de aplicación del artículo 61. 3 de la LGT

a) Las tres alternativas interpretativas básicas: planteamiento

A partir de estos dos preceptos y de la conducta que debía ser calificada, descrita al comienzo, el problema que aquí se plantea fundamentalmente es el de los presupuestos de la aplicación del artículo 61. 3 de la LGT y su eventual concurrencia en el supuesto enjuiciado. Esto es, ¿qué requisitos o presupuestos han de concurrir para que pueda aplicarse este precepto? ¿Se dan los mismos en el supuesto objeto de discusión? Ello es así teniendo en cuenta que las consecuencias jurídicas previstas en dicho artículo no admiten demasiadas dudas: exigencia de determinados recargos en función del retraso (5, 10, 15 ó 20 %), además de, cuando el retraso es superior a doce meses, intereses de demora. Y ello es así también sobre la base de que el artículo 79 a) menciona la regularización con arreglo al propio artículo 61 como determinante de que no se sancione la infracción tipificada por él.

En palabras del profesor PALAO, que ha analizado esta problemática con su habitual rigor y precisión: "Se trata de determinar, más concretamente, si, en el caso de impuestos a los que es aplicable el régimen de autoliquidación, dichos presupuestos consisten en el ingreso de la deuda tributaria no satisfecha tempestivamente o bien la

declaración-liquidación rectificativa, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan, de conformidad con lo establecido en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 22 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación".

presentación de la declaración omitida o de una complementaria de otra anterior incompleta o inexacta o bien, finalmente, en ambos requisitos de manera conjunta"[3].

b) Primera alternativa: el ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo como único presupuesto de aplicación del artículo 61. 3 de la LGT

Y es que, efectivamente, podría entenderse, en primer lugar, que la aplicación del artículo 61. 3 únicamente exigiría el ingreso de una deuda tributaria realizado fuera de plazo y sin requerimiento administrativo previo. De ser así, la conducta que aquí se está cuestionando sí estaría subsumida en aquel precepto, aplicándosele, por tanto, el régimen jurídico previsto en él[4]. Puesto que de lo que no cabe duda alguna es que en dicho supuesto se habría ingresado una deuda tributaria correspondiente a uno o varios períodos anteriores, aunque fuera conjuntamente con la de un período ulterior, al incluirse todas las cuotas repercutidas en la declaración-autoliquidación de este último. Y ello lo habría hecho fuera de plazo (puesto que se hace en el correspondiente a un período posterior) y sin requerimiento previo (no ha habido aún actuaciones administrativas dirigidas, en última instancia, a regularizar el período o períodos primeros).

Son varios los argumentos que podrían esgrimirse a favor de esta interpretación. Sintetizando los más relevantes, que aparecen, además, más o menos explícitamente, en la sentencia comentada:

– primero, el tenor literal del inciso primero del artículo 61. 3, que comienza refiriéndose, en relación con los tributos autoliquidados, a los "ingresos"[5]; también el inciso segundo habla de "el ingreso". En este aspecto parece fijarse el recurrente, puesto que, a su juicio, "al haber ingresado voluntariamente sin previo requerimiento de la Administración Tributaria, tal ingreso espontáneo está exento de sanción" (FJ. 3°, párrafo 4°).

– segundo, el cuestionable mismo trato que se daría a quien no declara, autoliquida ni ingresa y a quien sí ingresa, aunque lo haga fuera de plazo pero sin requerimiento previo y sin indicar que se trata de un ingreso correspondiente a un período anterior. Puesto que en ambos casos, de no admitirse la aplicación del artículo 61. 3, se entendería que se habría cometido la infracción grave del artículo 79 a) de la LGT. A ello se refiere el Tribunal,

[3] PALAO TABOADA: "Los presupuestos...", *cit.*, p. 376.

[4] En esta línea se sitúa la Resolución del TEAR de Cataluña de 15 de octubre de 1998, para el que la nota distintiva de la regularización tributaria viene dada por el requerimiento previo, de tal manera que "aun cuando [se] utilizara un medio formal, la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 1994, distinto de la declaración complementaria", se entiende que dicha regularización excluye las sanciones. También la Resolución del TEAR de Valencia de 29 de enero de 1999, según la cual el ingreso con una declaración en plazo es suficiente para regularizar conforme al artículo 61. 3 de la LGT evitando así las sanciones. Ambas son citadas por BLÁZQUEZ LIDOY: "Ingresos fuera de plazo...", *cit.*, pp. 5 (nota 7) y 33. De igual modo, la STSJ de Asturias de 9 de junio de 2000 (en *Normacef fiscal*).

[5] Si bien serían, según continúa el precepto, los "correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo".

que es consciente de este problema, al final de su Fundamento Jurídico 3°, si bien lo salva, como vimos, entendiendo aplicable la sanción en su grado mínimo; y,

- tercero, la inexistencia de un perjuicio económico a la Hacienda Pública, no obstante el retraso en el pago, aspecto que quedaría confirmado desde otras disposiciones que computan dicho perjuicio en relación con el ejercicio anual y no, por tanto, por cada período [6]. El Tribunal también entra a considerar, aunque parcialmente, esta cuestión, si bien considera que "el mayor o menor perjuicio económico ocasionado (...) tiene un valor secundario en la apreciación de la existencia o no de una infracción tributaria".

c) Segunda alternativa: la declaración-autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo como único presupuesto de aplicación del artículo 61. 3 de la LGT

Por otra parte, en segundo lugar, podría interpretarse el artículo 61. 3 de la LGT en el sentido de que para su aplicación sería necesario y suficiente la presentación de la declaración-autoliquidación omitida o de una complementaria o rectificativa posterior de otra anterior incompleta o inexacta. Todo ello, por tanto, fuera de plazo, además de sin requerimiento previo. Con independencia, además, de que se hubiera ingresado o no la deuda derivada de la misma. De entenderse este precepto de este modo, la conducta objeto de discusión no habría realizado, en principio, sus requisitos de aplicación [7].

Esta es la postura defendida por la Administración autonómica canaria demandada, tal como se recoge en el Fundamento Jurídico 3° de la sentencia (párrafo 5°): "A la aplicación del artículo 61 de la LGT se opuso la Administración Tributaria –se señala– con fundamento en que no ha existido realmente una declaración extemporánea (que en este supuesto habría sido complementaria de otra anterior) sino lo que ha existido ha sido un ingreso extemporáneo imputado a una declaración-liquidación presentada dentro de plazo y tal imputación temporal indebida de cuotas no es una declaración tendente a regularizar la situación tributaria activando la liquidación del recargo porque dichas operaciones –contrarias a Derecho– son desconocidas por la Administración Tributaria salvo que las mismas sean descubiertas en el desarrollo de sus actuaciones investigadoras, como así ha ocurrido".

Se hace eco así la Administración autonómica de la interpretación que había hecho unos años antes la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del Estado. Puesto que en un informe de 26 de enero de 1998, en el que se plantea el régimen jurídico a aplicar a supuestos

[6] Si bien esto lo hacen a otros efectos: para aplicar sanciones accesorias (artículo 24. 3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre) o para que se entienda cometido delito fiscal (artículo 305. 2 del Código Penal).

[7] En este sentido, entre otras, las resoluciones del TEAR de Asturias de 21 de marzo de 1997, las del TEAC de 6 de octubre de 1999 y de 9 de mayo de 2001, y la sentencia del TSJ de Asturias de 1 de marzo de 2002 (en *Normacef fiscal*).

como el enjuiciado aquí que se habían generalizado en el ámbito del IVA [8], se señalan como presupuestos de aplicación del artículo 61. 3 de la LGT los siguientes:

– "Que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación. Lo que exige la norma para que la conducta del obligado tributario quede excluida de la sanción –se afirma– no es tanto que se efectúe el ingreso que resulte de la misma, sino que se presente la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación. La presentación de la declaración-liquidación sin ingreso conlleva la exclusión de la sanción, y la única consecuencia de no ingresar la deuda correspondiente es que ésta se exigirá en vía de apremio con el recargo correspondiente. Por tanto, la aplicación del citado artículo 61.3 requiere la presentación de la declaración omitida o la rectificación de la inexacta con una declaración complementaria.

– Que la presentación sea extemporánea. Es decir, que la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o complementaria se haya presentado una vez concluido el correspondiente plazo reglamentario de presentación e ingreso.

– Que de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada resulte una deuda tributaria a ingresar (...) [9].

– Que esa presentación se efectúe espontáneamente por el sujeto pasivo. Por consiguiente, supone una presentación voluntaria, efectuada sin que haya mediado requerimiento previo de la Administración.

Únicamente en el caso que concurran estos requisitos resultará de aplicación el recargo del artículo 61 de la Ley General Tributaria, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, pudieran resultar procedentes".

Y concluye el órgano directivo aplicando estos criterios a la conducta que se cuestiona: "En el supuesto planteado se realiza un ingreso sin requerimiento previo, pero no como consecuencia de la presentación fuera de plazo de la correspondiente declaración-liquidación. No se presenta la declaración-liquidación omitida o la rectificación, por medio de una declaración complementaria, de la declaración-liquidación inexacta. Tampoco se presenta ninguna declaración-liquidación fuera de plazo, sino que en una declaración-liquidación presentada formalmente dentro de plazo se inclu-

[8] Se trata de un informe "sobre el tratamiento fiscal de las cantidades correspondientes al IVA que no fueron declaradas ni ingresadas en plazo y que se ingresan en una autoliquidación posterior presentada en plazo" (en *Normacef fiscal*). De forma más concreta, según se indica en los antecedentes de dicho informe: "Por diversos Servicios de Inspección se ha solicitado a esta Subdirección General informe en relación a la aplicación o no del régimen de recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (anteriormente art. 61.2) cuando en el curso de una comprobación inspectora se comprueba que determinadas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido no fueron declaradas en su correspondiente período impositivo y se incluyen e ingresan en la declaración-liquidación de un período posterior, presentada formalmente en plazo".

[9] "Sólo procede, pues –se afirma–, en el caso de declaraciones-liquidaciones con carácter positivo. El importe del recargo se calcula como un porcentaje sobre la cuota a ingresar resultante de la autoliquidación. En los casos en que la declaración-liquidación resulte a compensar o a devolver, su presentación extemporánea constituirá un supuesto de infracción simple".

yen cuantías que no corresponden al período en el que se declaran. Por tanto, el caso planteado no se adapta a los requisitos exigidos por el artículo 61 (apdo. 3 actual y 2 anterior) de la Ley General Tributaria".

d) Tercera alternativa: la declaración-autoliquidación y el ingreso como presupuestos de aplicación del artículo 61. 3 de la LGT

Por último, y en tercer lugar, cabría interpretar este precepto entendiendo que para su aplicación sería necesario tanto el ingreso como la presentación de la declaración-autoliquidación. Con ello se tomarían en consideración, en la medida en que fueran compatibles, los argumentos empleados para defender las dos interpretaciones anteriores.

e) La interpretación del artículo 61. 3 de la LGT por el Tribunal Superior de Justicia de Canarias y su acierto

De estas tres alternativas básicas en la interpretación del artículo 61. 3 de la LGT, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de 26 de febrero de 2002, se decanta por la segunda de ellas, dando así la razón a la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias demandada. Y, desde nuestro punto de vista, ésta es, en esencia, la interpretación adecuada. Porque es a ella a la que conducen los criterios de interpretación literal, sistemático y teleológico aplicados a aquel precepto. El segundo de ellos precisamente es el tomado en consideración por el Tribunal en la sentencia comentada.

En efecto, es el tenor literal del artículo 61. 3 de la LGT, en primer lugar, el que nos lleva a entender que la presentación de la declaración-autoliquidación no únicamente es un requisito imprescindible para que pueda aplicarse aquel precepto. Porque dicho requisito es, además, el único [10]. Así lo pone de relieve el inciso primero de dicho precepto cuando se alude a "Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo (...)". Es decir, son las declaraciones-autoliquidaciones (las "declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones" en la terminología empleada habitualmente por la normativa tributaria general) las que habrán de ser presentadas "fuera de plazo sin requerimiento previo" para que sea de aplicación aquel artículo.

Es cierto que se habla de "ingresos", pero esto es una incorrección técnica pensando en el supuesto normal en el que junto a la declaración-autoliquidación se realizará el ingreso de la correspondiente cantidad autoliquidada. Una buena prueba de que esto es así nos la muestra el párrafo segundo de este artículo 61. 3. Puesto que en él se viene a recoger expresamen-

[10] En este mismo sentido, PALAO TABOADA: "Los presupuestos...", p. 381. Del mismo autor, ya con anterioridad, "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 161-162, 1996, pp. 45 y ss. No obstante, insiste este autor en el primer trabajo citado que "el concepto de declaración-liquidación hay que interpretarlo a estos efectos a la luz del principio de la buena fe y entender, en consecuencia, que este requisito se satisface siempre que se ponga en conocimiento de la Administración

te la posibilidad de que no se realice junto a la declaración-autoliquidación el correspondiente ingreso, lo que no impide la aplicación de las consecuencias previstas en dicho precepto. En este caso, menos habitual pero igualmente posible, no obstante, a las consecuencias jurídicas previstas en el artículo 61. 3 habría que sumar las derivadas del artículo 127. 1, al producirse el inicio del período ejecutivo por la presentación de una declaración-autoliquidación sin ingreso habiendo finalizado ya el período voluntario de pago: "Estos recargos [los del artículo 61. 3, en su párrafo 1°] serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley".

A la misma conclusión se llega desde una interpretación sistemática de este artículo 61. 3 de la LGT en conexión con el 79 a) de la misma. Éste es el aspecto que aparece principalmente presente en la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en la sentencia objeto de comentario.

Así, parte el Tribunal de considerar la regularización con arreglo al artículo 61. 3 como "excusa absolutoria". Se decanta de este modo por una de las dos posibles alternativas básicas planteadas por la doctrina al respecto [11]. En coherencia con dicha

de manera suficiente el carácter extemporáneo del ingreso y los demás datos necesarios para la liquidación del artículo 61. 3 e intereses de demora, en su caso". Si bien no deja de reconocer al mismo tiempo que "no es fácil conciliar una actitud leal del sujeto pasivo con la omisión de una declaración *ad hoc*". A uno de estos supuestos se refería el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia antes mencionado. En concreto, el de un sujeto pasivo que incluye en una autoliquidación de un ejercicio posterior al que corresponde unas cuotas repercutidas de Impuesto sobre el Valor Añadido que se devengaron a un tipo impositivo que ya no está vigente en el ejercicio de la autoliquidación en la que se ha consignado. En este supuesto entendemos –se señala– que es necesario considerar si de las declaraciones presentadas se deducen claramente los datos de las operaciones que se han autoliquidado de forma extemporánea o éstos quedan ocultos y no explicitados. Así, por ejemplo, si en la declaración resumen anual el obligado tributario declara separadamente las operaciones que corresponden a los tipos impositivos no vigentes y en las declaraciones-liquidaciones periódicas que se adjuntan al sobre anual se detallan también estas operaciones, los Órganos de Gestión Tributaria podrían conocer la cuantía de las operaciones, qué importes corresponden a declaraciones extemporáneas y el período (mensual o trimestral) en el que se ha producido el ingreso extemporáneo. En cualquier caso, conviene señalar que esta constatación no se podrá efectuar en el momento del ingreso incorrecto de la autoliquidación en la oficina bancaria, sino con la presentación de la declaración resumen anual (que incluye los modelos de declaración-liquidación trimestrales o mensuales del ejercicio), en la que se declaren tipos impositivos no vigentes. Además, la Administración desconocerá cuál es el período correcto en el que se debió efectuar el ingreso, aunque podría requerir esta información en base al artículo 104 de la Ley General Tributaria. Por todo ello, en este supuesto será necesario analizar la forma y el detalle de la información aportada por el sujeto pasivo en las declaraciones aportadas, las causas alegadas por el sujeto pasivo en relación a dichos retrasos, etc., para analizar si se ha producido o no una ocultación de los datos referentes a la existencia de un ingreso extemporáneo, los importes correspondientes y el período al que debe imputarse, y, por tanto, si procede o no la aplicación del régimen del recargo del artículo 61.3 (anterior art. 61.2) de la Ley General Tributaria".

[11] En efecto, la doctrina se ha dividido fundamentalmente en dos posturas a la hora de calificar la regularización con arreglo al artículo 61. 3 en su conexión con el artículo 79 a) que la menciona expresamente. Así, para algunos la realización de la conducta del artículo 61. 3 de la LGT supondría que habría existido una infracción tributaria, pero que no se sancionaría al producirse, en la terminología penal, una especie de "excusión de la pena". Por mencionar a algunos, CAYÓN GALIARDO, A.: "Los ingresos tributarios fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del art. 61. 3", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, p. 28, HINOJOSA TORRALVO, J. J.: "Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995", *Impuestos*, II/1995, p. 286, PALAO TABOADA:

concepción, puede sostener su no aplicación al supuesto enjuiciado "puesto que no ha existido una regularización espontánea de la situación tributaria posibilitando la liquidación de intereses y recargo por la Administración Tributaria. Por tanto, no existe una declaración veraz y completa al atribuirse el devengo a un trimestre diferente y en este sentido hay ocultación". En ello insiste después, si bien desde la perspectiva del que denomina "ánimo defraudatorio": "Con independencia del mayor o menor perjuicio económico ocasionado, que tiene un valor secundario en la apreciación de la existencia o no de una infracción tributaria, hay ánimo defraudatorio que primero abarca el no ingreso y después, espontáneamente, se cambió a una imputación temporal antijurídica de las cuotas repercutidas".

Se trata éste, en nuestra opinión, del argumento principal y decisivo de la solución dada por el Tribunal. Y es que, en efecto, pese a incluir en la declaración-autoliquidación del último período las cuotas repercutidas correspondientes a períodos anteriores, se oculta el verdadero aspecto temporal del elemento objetivo de los hechos imponibles determinantes de dichas cuotas. Puesto que no se indica que aquél se sitúe en períodos anteriores y no en aquél en cuya declaración-autoliquidación se incluyen. "No se trata, por tanto, generalmente de un simple pago fuera de plazo; existe una manipulación en la periodificación de las magnitudes determinantes de la base imponible, tendente a la ocultación del retraso"[12].

A esta misma idea se refería con gran precisión la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia en el informe antes mencionado. "Entendemos –se señala– que la correcta puesta en conocimiento de los elementos del hecho imponible (que incluye el aspecto temporal) es básico en la diferenciación entre la regulación del recargo y la infracción grave.

Con la presentación extemporánea de la declaración-liquidación por el período de liquidación correspondiente se pretende que se ponga en conocimiento de la Administración la voluntad clara y expresa del sujeto pasivo de apartarse de la infracción,

"Notas...", *cit.*, pp. 55 y ss, o SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 275. Para otros, sin embargo, de producirse la conducta del artículo 61. 3 no se habría cometido entonces infracción tributaria ya que ésta no se consumaría hasta el requerimiento administrativo que en este caso no se habría producido. En esta línea pueden señalarse, si bien sus posturas no son exactamente idénticas, FALCÓN Y TELLA, R.: "Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?", en *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1995, p. 7, para el que se trataría de un ilícito administrativo, una conducta antijurídica, pero que no se encontraría tipificada como infracción en el artículo 79 de la LGT, MARTÍN FERNÁNDEZ, J., GALÁN SÁNCHEZ, R. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 161-162, 1996, p. 10, que entienden que se produciría una especie de cumplimiento excepcional, o ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 152 y BALLARÍN ESPUÑA: *Los ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 180, que afirman que no nos encontraríamos ante un ilícito penal. *Vid.* las interesantes conclusiones que se extraen de interpretar aquel precepto en uno u otro sentido por BLÁZQUEZ LIDOY: "Ingresos fuera de plazo...", *cit.*, pp. 24 y ss, de quien hemos extraído las referencias doctrinales citadas con anterioridad.

[12] PALAO TABOADA, "Los presupuestos...", *cit.*, p. 376.

permitiendo al Erario Público resarcirse por los perjuicios derivados de la dilación en el pago. Por ello, se excluye de la sanción que en otro caso sería procedente (...) [13].

La conducta del obligado tributario que presenta fuera de plazo la correspondiente declaración-liquidación poniendo de manifiesto la extemporaneidad y soportando el recargo es distinta de la del sujeto pasivo que oculta la existencia de los ingresos extemporáneos en una declaración-liquidación distinta presentada dentro de plazo. No se presenta, pues, una declaración exacta, ya que se declara incorrectamente el elemento temporal del hecho imponible, de forma que el ingreso extemporáneo queda oculto, enmascarado o camuflado en otra declaración presentada en plazo.

Con ello se impide que los Órganos de Gestión puedan detectar el incumplimiento y liquidar el recargo correspondiente. Será, en su caso, la comprobación que pueda efectuar la Inspección de los Tributos la que permitirá verificar las cuotas imputables a cada período y la existencia de ingresos extemporáneos. Si se diera el mismo tratamiento a ambas conductas, se llegaría a la contradicción de poner en mejor situación al contribuyente que declara incorrectamente, ocultando el ingreso extemporáneo, que aquel que corrige la omisión o inexactitud conforme establece la norma".

En definitiva, con aquella conducta del particular, éste logra (o, al menos, pretende lograr) un doble objetivo: si no es descubierto, lo que puede ser posible en la práctica al camuflar el ingreso fuera de plazo, no se le impondrían los recargos y, en su caso, intereses de demora del artículo 61. 3 de la LGT y la Administración no podría conocer la interrupción del plazo de prescripción de la "acción" para liquidar correspondiente a los períodos con cuotas ocultadas o incorrectas como consecuencia de la declaración-autoliquidación extemporánea (ésta, en nuestra opinión, se camufla también dentro de otra ulterior presentada formalmente en plazo); y, si fuera descubierto, evitaría (o intentaría evitar) la aplicación de sanciones, alegando la regularización fuera de plazo sin requerimiento administrativo previo al amparo del artículo 61. 3 de la LGT.

Y, por último, en tercer lugar, a la necesidad de interpretar el artículo 61. 3 de la LGT en el sentido de entender debida la presentación de la declaración-autoliquidación fuera de plazo para su aplicación nos

[13] "En este sentido –continúa el informe– se puede destacar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 11 de junio de 1996 que, en relación a la redacción dada al artículo 61 por la Ley 18/1991, señala": "Lo que la Ley quiere es que la causa de exoneración de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias, se aplique única y exclusivamente a aquellos sujetos pasivos que, realizando un ingreso fuera de plazo, sin requerimiento de la Administración, destinado en principio a reparar el perjuicio económico ocasionado por la realización del ilícito tributario, tengan voluntad clara y expresa de apartamiento de aquél y de cooperación con el Derecho, es decir, que sólo operará para aquellos sujetos pasivos que, mediante la presentación de la declaración que corresponda al concepto impositivo y período que se ingresa, ponga de manifiesto ante la Administración que el ingreso se realiza fuera de plazo, evitando la sanción que sería procedente y asumiendo las consecuencias jurídicas previstas en esos casos".

llevaría también el criterio de interpretación teleológica [14]. Porque si una de las finalidades pretendidas con aquel precepto es el pago puntual, esto es precisamente lo que desestimularía con la posibilidad de realizar este ingreso fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo [15].

3) La regulación específica de estas conductas en el Anteproyecto de LGT: infracción leve con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100

Sólo nos queda para concluir, ante la reciente divulgación del Anteproyecto de LGT, hacer una referencia a la regulación que se contiene en él de estas conductas, puesto que se hace de modo específico. Se trata de algo de gran interés porque con ella se corrigen los defectos de los actuales artículo 61. 3 y 79 a) de la LGT, resolviéndose las dudas acerca de la correcta calificación que habría de darse a las conductas que aquí estamos cuestionando.

De este modo, en primer lugar, en el precepto dedicado a la regularización fuera de plazo sin requerimiento previo se deja bien claro la no posible inclusión en el mismo de estas conductas. Es en concreto en el artículo 27 del Anteproyecto, bajo el encabezamiento de "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo", que "son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria". Se omite, pues, la referencia a los "ingresos" del actual artículo 61. 3 de la LGT. Además, se viene a introducir una precisión adicional que impide que a su amparo puedan realizarse las conductas aquí cuestionadas: "Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las

[14] A una interpretación teleológica acude también el Tribunal Superior de Justicia de Canarias en su Sentencia de 18 de junio de 2002: "La finalidad del precepto es precisamente incitar a los contribuyentes para que regularicen su situación tributaria, a cambio de una condonación de las sanciones procedentes por no haber ingresado la deuda tributaria dentro del plazo reglamentario. Si el ingreso extemporáneo se hace sin declararlo a la Administración tributaria, y, por tanto, eludiendo la obligación de pagar el recargo y, en su caso, los intereses de demora, no se cumple la finalidad del precepto.

Tal es el supuesto que nos ocupa en el que es la inspección de tributos la que detecta el ingreso extemporáneo, que no fue acompañado de la correspondiente declaración complementaria dirigida a regularizar la situación tributaria, por lo que no es aplicable lo dispuesto en el artículo 61.3 LGT".

[15] En este sentido, el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia, antes citado, cuando después de examinar las finalidades perseguidas por este precepto, a partir de la Exposición de Motivos de la Ley y de la jurisprudencia constitucional, señalaba: "Por ello, entendemos que la aplicación de los recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria a los supuestos de ingresos extemporáneos incluidos en declaraciones-liquidaciones posteriores presentadas en plazo, estaría en contra de las finalidades que persigue dicho precepto.

En primer lugar, no estimularía el pago puntual de la deuda tributaria, sino lo contrario. Así, favorecería el pago no puntual, dado que dificultaría las posibilidades de la Administración de detectar el incumplimiento, con lo que el sujeto pasivo eludiría en vía de Gestión cualquier tipo de repercusión que el incumplimiento en plazo le pudiera ocasionar. Los Organos de Gestión son, precisamente, los encargados de efectuar las comprobaciones de «*carácter masivo*» a que se refiere la sentencia del Tribunal Constitucional.

En segundo lugar, sería necesario que la Administración pusiese en marcha los mecanismos y medios limitados de la Inspección de los Tributos para descubrir que el ingreso se realizó fuera de plazo".

autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período" (apartado 4°).

Por otro lado, en segundo lugar, también se viene a prever como infracción tributaria, de un modo semejante al actual artículo 79 a) la conducta "Dejar de ingresar dentro del plazo establecido por la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación de la letra b) del apartado 1 del artículo 161 de esta Ley" [artículo 185. 1 a)]. En consecuencia, el ingreso extemporáneo camuflado en una declaración-autoliquidación de un período ulterior aquí enjuiciado constituiría una infracción tributaria.

No obstante, en la nueva regulación del Anteproyecto se viene a considerar que esta infracción tributaria del artículo 185. 1 a) tendrá carácter de leve cuando se produzca la conducta que aquí se está cuestionando: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo –señala el apartado 6° del artículo 187–, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que se hubieran incluido en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (...)"[16].

Se logra de este modo dar un tratamiento distinto a aquel que ingresa aunque sea fuera de plazo y ocultando el carácter extemporáneo del ingreso (infracción leve, con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 y aquel que deja de ingresar totalmente (infracción grave o muy grave, con multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 o del 100 al 150 por 100, respectivamente). Recuérdese que el mismo tratamiento dado a una y otra conducta era una de las críticas que se hacían a la normativa actual y uno de los argumentos esgrimidos en favor de entender que no se cometería infracción grave con el ingreso fuera de plazo sin indicación de su carácter extemporáneo.

JURISPRUDENCIA COMENTADA

Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Sala de lo Cont-Adm de Santa Cruz de Tenerife).
Fecha: 26 de febrero de 2002

Ponente: Sr. Guillarte Martín-Calero

Impuesto General Indirecto Canario: diferimiento del impuesto devengado a períodos de liquidación posteriores; regularización de la situación jurídica tributaria: necesidad de declaración complementaria; defectos formales de las facturas: omisión del número.

[16] "Lo previsto en este apartado –se concluye– no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria".

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. El Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, por resolución de fecha 12 de agosto de 1998, desestimó la reclamación económico-administrativa número X, interpuesta por la entidad mercantil Construcciones "X" sobre liquidación tributaria en concepto de Impuesto General Indirecto Canario respecto del periodo impositivo de 1993, y sanción, dimanantes de las actuaciones inspectoras del Servicio de Inspección de Tributos de Santa Cruz de Tenerife cuyo Jefe Territorial las confirmó, con determinadas salvedades, aprobando la liquidación por importe de 5.439.036 pesetas y una multa de 3.568.144 pesetas.

SEGUNDO. Las cuestiones controvertidas del proceso son: a) las consecuencias de la imputación temporal de cuotas repercutidas por la entidad recurrente a trimestres posteriores a los del devengo del impuesto; y b) la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad recurrente acreditadas en facturas en las que se ha omitido el número de la factura.

TERCERO. Respecto de la primera cuestión, no se ha discutido que la entidad recurrente ha ingresado todos los tributos repercutidos pero en algunos casos las cuotas devengadas han sido declaradas en liquidaciones trimestrales posteriores a las del devengo y anteriores al inicio de las actuaciones inspectoras incumpliendo el artículo 61.1 de la Ley General Tributaria.

Tampoco se ha suscitado cuestión sobre las liquidaciones que ha girado posteriormente la Administración Tributaria con los consiguientes intereses de demora y recargos calculados si se hubiesen declarado e ingresado las cuotas repercutidas en su debido momento pues tales conceptos están tasados en la Ley.

La controversia se centra en la sanción impuesta por la comisión de una infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, sancionable con multa proporcional del 75 al 150 por 100 (artículo 88.3), según la calificación efectuada por la actuación administrativa impugnada.

Entiende el recurrente que al haber ingresado voluntariamente sin previo requerimiento de la Administración Tributaria, tal ingreso espontáneo está exento de sanción.

A la aplicación del artículo 61 de la Ley General Tributaria se opuso la Administración Tributaria con fundamento en que no ha existido realmente una declaración extemporánea (que en este supuesto habría sido complementaria de otra anterior) sino que lo que ha existido ha sido un ingreso extemporáneo imputado a una declaración-liquidación presentada dentro de plazo y tal imputación temporal indebida de cuotas no es una declaración tendente a regularizar la situación tributaria activando la liquidación del recargo porque dichas operaciones -contrarias a Derecho– son desconocidas por la Administración Tributaria salvo que las mismas sean descubiertas en el desarrollo de sus actuaciones investigadoras, como así ha ocurrido.

La excusa absolutoria del artículo 61 no es aplicable al presente caso puesto que no ha existido una regularización espontánea de la situación tributaria posibilitando la liquidación de intereses y recargo por la Administración Tributaria. Por tanto, no existe una declaración veraz y completa al atribuirse el devengo a un trimestre diferente y en este sentido hay ocultación. Tampoco hay una interpretación razonable que justifique la conducta tributaria de la entidad recurrente que tiene el deber de conocer la normativa aplicable y tiene la obligación de repercutir el impuesto indirecto devengado e ingresarlo en la Hacienda Pública. Existe una infracción tributaria pues, repercutido el impuesto y obtenida la cantidad correspondiente, ésta ha de ser ingresada en la Hacienda Pública en el plazo correspondiente excepto en la parte que se compense con el Impuesto General Indirecto soportado exclusivamente en ese periodo y las compensaciones de estas cantidades entre diferentes periodos no son posibles. Con independencia del mayor o menor perjuicio económico ocasionado, que tiene un valor secundario en la apreciación de la existencia o no de una infracción tributaria, hay ánimo defraudatorio que primero abarcaba el no ingreso y después, espontáneamente, se cambió a una imputación temporal antijurídica de las cuotas repercutidas.

Sin embargo, también se ha de reconocer que la conducta de quien ingresa fuera de plazo, pero ingresa sin previo requerimiento imputándolo a periodos posteriores, no es igual que la falta absoluta de ingresos de tributos repercutidos y es indudable que tales conductas no son idénticas pues el resultado defraudatorio, de no haberse detectado por la Inspección de Tributos, es muy diferente. En un caso, la deuda tributaria, intereses y recargos y, en el de autos, solamente los intereses y los recargos. Pero a esta circunstancia sí que se ha dado relevancia al imponer el mínimo de la multa prevista legalmente.

CUARTO. Los requisitos formales de la deducción de facturas están previstos en el artículo 31 de la Ley de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Ley 20/91) y desarrollados en el Reglamento relativo al Impuesto General Indirecto Canario aprobado por Real Decreto 2538/994.

Documento justificativo del derecho a la deducción es, entre otros, la factura que se ajuste a los requisitos formales establecidos por el Real Decreto 2402/85, sobre el deber de expedir y entregar facturas de empresarios y profesionales, cuyo cumplimiento correcto es fundamental ya que, dice su Exposición de Motivos, sólo la posesión de una factura en regla va a permitir al destinatario de la operación practicar la deducción de cuotas soportadas.

Ahora bien, no cualquier incumplimiento de estos requisitos formales ha de determinar automáticamente la negación del derecho a la deducción de la operación irregularmente facturada sin examinar la razón de ser del requisito formal omitido y su proyección efectiva en cada caso concreto pues un formalismo excesivo y desmedido puede gravar a quien no es titular de capacidad económica y vulnerar inútilmente la prohibición de doble imposición.

En el presente caso, el requisito omitido, la numeración de las facturas, es el único defecto observado por la Inspección de Tributos. Además, estaba correctamente archivada en el libro registro de facturas recibidas y anotada en los libros de contabilidad. Por consiguiente, está perfectamente acreditado el expedidor y destinatario de la factura, la operación y la cuota repercutida, lugar y fecha de su emisión, y demás requisitos en la reglamentación expuesta; y además no se niega la realidad de la operación que está reflejada en los libros de contabilidad de la empresa.

Pues bien, sin desconocer que el cumplimiento formal de todos los requisitos es un instrumento fundamental para combatir el fraude fiscal, de ahí la tipificación de un eventual incumplimiento formal, al haberse acreditado la operación cuyo impuesto soporta la entidad recurrente, es desproporcionada (resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 17-11-99 recurso 2554/98) y contrario a la finalidad de la norma la privación del derecho a la deducción con base en una formalidad encaminada, no a acreditar la realidad del hecho del impuesto y de la deducción, el pago de la cuota soportada, que ha de tenerse por cierto mediante la factura aportada y la contabilidad de la empresa, sino el control por la Administración del número y orden de las operaciones económicas que realiza el expedidor de la factura, y para conseguir esta finalidad legítima, pero ajena al destinatario de la factura y a su concreta operación, no es coherente privarle del derecho a la deducción de una cuota del impuesto indirecto realmente soportada cuya certeza no ha sido materialmente cuestionada.

Procede, en consecuencia, reconocer el derecho a la deducción del impuesto soportado en las facturas controvertidas y anular la sanción que se había impuesto por esto.

QUINTO. Habiéndose suspendido la ejecución del acto impugnado mediante la prestación de aval bancario, y estimándose parcialmente el recurso, el reembolso de los gastos sólo alcanzará a la parte correspondiente del coste de la referida garantía, según el criterio jurisdiccional recogido posteriormente en el Estatuto del Contribuyente (artículo 12).

FALLO

Estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulamos el acto impugnado por ser contrario a Derecho, en el punto concerniente a las facturas controvertidas reconociendo al actor el derecho a la deducción del impuesto soportado en dichas facturas y anulando la sanción que se había impuesto por esto. Sin expresa imposición de costas, y con obligación de la administración demandada de reembolsar los costes de la garantía prestada en los términos expuestos en el fundamento quinto.