

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057134

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de enero de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 2693/2011

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Ocultación. En el caso que se analiza se dan los supuestos contenidos en la Ley 58/2003 (LGT) para considerar la existencia de ocultación de datos a la Administración tributaria, y, la calificación de las infracciones cometidas como graves, ya que conforme a lo dispuesto en el art. 184.2 de la mencionada Ley, se han presentado en este caso, declaraciones en las que se han omitido parcialmente operaciones, en concreto, retribuciones en especie a empleados y consejeros, que inciden en la determinación de la deuda tributaria. Así, durante los períodos comprobados, la entidad interesada realizó ingresos a cuenta tanto en relación con retribuciones en especie del trabajo -préstamos concedidos a los trabajadores para la adquisición de viviendas- como por lo que se refiere a retribuciones del capital mobiliario -entrega de planchas y otros bienes a los impositores en concepto de retribución de depósitos-, como puede comprobarse de las declaraciones correspondientes presentadas en 2004 y 2005, mientras que dejan de incluirse en las citadas declaraciones los rendimientos en especie satisfechos a los trabajadores que se han identificado por la Inspección, lo que hace que en dichas declaraciones se hayan omitido total o parcialmente una serie de operaciones, comportamiento que incide de modo expreso y claro en la conducta que el citado art 184 de la Ley 58/2003 (LGT) considera ocultación. Del mismo modo, en cuanto a la aplicación incorrecta de los tipos de retención, también puede considerarse que existe ocultación de datos a la Administración tributaria por la presentación de declaraciones inexactas relativas a los trabajadores, cuyos datos han incidido en la determinación de los tipos aplicables y de la deuda tributaria, y, por tanto, dicha ocultación se considera el hecho constitutivo de la infracción tributaria grave cometida. No excluye la existencia de ocultación, como pretende el obligado, el hecho de que en su contabilidad estuviesen reflejadas las operaciones regularizadas, ya que la ocultación se describe en el art. 184.2 de la mencionada Ley 58/2003 (LGT) en atención a los datos incorporados, o no, en las declaraciones tributarias, mientras que las anomalías contables se tratan en el apdo. 3 del mismo artículo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1775/2004 (Rgto IRPF), arts. 72, 75, 78, 80, 82, 83 y 84.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 46.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 184 y 191.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada vista la reclamación económica administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central, promovida por D. M..., en representación de **BANCO X..., S.A.** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución de procedimiento sancionador de 28 de marzo de 2011 (clave de liquidación nº ...) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retenciones e Ingresos a cuenta sobre Rendimientos del Trabajo/Profesionales), correspondiente a los períodos de 2004 y 2005 y cuantía de 92.227,21 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 27 de julio de 2010, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, instruyó a la entidad interesada Acta de conformidad, modelo **A.01, núm. ...** por el concepto y ejercicios de referencia, en la que se hizo constar, en resumen, que el sujeto pasivo había presentado declaraciones liquidaciones por los importes que indica, modificándose los datos declarados por los siguientes conceptos:

“A) Diferencias en el tipo de retención aplicado a las retribuciones de los trabajadores.

En lo que se refiere a la aplicación del tipo de retención a las retribuciones satisfechas a los trabajadores, considerando su situación familiar tal y como prevén los artículos 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, vigente en los periodos de enero de 2004 a diciembre de 2005, ambos inclusive (...), se puso de manifiesto que se produjeron errores en la aplicación de los tipos de retención en un número determinado de trabajadores.

Comprobado por la Inspección que los trabajadores afectados por este hecho habían presentado declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ingresando las cuotas diferenciales en los plazos correspondientes, procedió, de acuerdo con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo según Sentencias de 13 de noviembre de 1999, 27 de febrero de 2007, 5 de marzo, 16 de julio y 22 de octubre de 2008, y de 7 de diciembre de 2009, exigir solamente intereses de demora, calculados desde el término de plazo de presentación de las declaraciones de retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal hasta el primer día de plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(...)

B) Retribuciones en especie a empleados.

La entidad había satisfecho a determinados trabajadores, como consecuencia del cumplimiento de objetivos previamente marcados por la misma, retribuciones que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (...), han de calificarse como retribuciones en especie, sin haber practicado el ingreso a cuenta correspondiente por el valor normal de mercado de dichas retribuciones, asumido por la entidad. Tales retribuciones, que se concretaron en el disfrute de viajes por parte de los trabajadores, están sujetas a ingreso a cuenta, aplicando las reglas contenidas en los artículos 75 y siguientes del RIRPF.

Las expresadas retribuciones en especie se devengaron en los meses de octubre 2004 y agosto 2005.

Por otra parte, en determinados casos las retribuciones en especie antes mencionadas, al incrementar el importe de las retribuciones totales recibidas por los trabajadores, han provocado, asimismo, la modificación del tipo de retención originalmente aplicado por la entidad, lo que ha conllevado, dado que el nuevo tipo de retención debe aplicarse sobre la totalidad de las retribuciones satisfechas tal y como se expuso en el apartado II. A) anterior de este mismo Antecedente de Hecho Tercero, la exigencia de intereses de demora sobre el incremento de retención que hubiera debido soportar la retribución original. Ello, en base a que se ha comprobado por la Inspección que los trabajadores afectados, han ingresado en tiempo y forma las cuotas diferenciales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Anexo II del acta **A01...** se relacionan los trabajadores afectados, la nueva base de retención, las retribuciones en especie sobre las que no se aplicó el ingreso a cuenta que procede aplicar sobre dichas retribuciones y las bases sobre las que procede calcular intereses de demora como consecuencia de la aplicación a las retribuciones de los trabajadores de tipos de retención inferiores a los que correspondía de haber considerado las retribuciones totales.

C) Retribuciones en especie a Consejeros.

La entidad ha satisfecho a determinados miembros de sus Órganos de Administración, retribuciones que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 del TRLIRPF, han de calificarse como retribuciones en especie, sin haber practicado el ingreso a cuenta correspondiente por el valor normal de mercado de dichas retribuciones, asumido por la entidad. Las expresadas retribuciones en especie, que se concretaron en la entrega de teléfonos móviles, DVD Philips, carteras portadocumentos, cámaras Canon, etc., están sujetas a ingreso a cuenta, aplicando las reglas contenidas en los artículos 75 y siguientes del RIRPF.

Por otra parte, dado que el tipo para determinar el ingreso a cuenta a aplicar sobre las retribuciones de las personas afectadas no es progresivo sino proporcional, en concreto el 35%, la percepción de estas retribuciones en especie no ha motivado repercusiones adicionales, esto es, la modificación del tipo de retención originalmente aplicado por la entidad.

Las retribuciones en especie se devengaron en los meses de diciembre 2004 y diciembre 2005.

En el Anexo III, unido al acta **A01...**, se relacionan los consejeros afectados, las retribuciones en especie percibidas y el ingreso a cuenta que procede aplicar sobre las mismas.

III.- De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en el acta **A01...** se liquidaron y exigieron:

a) Intereses de demora calculados sobre las retenciones no practicadas por la entidad, sobre las que en el momento actual no procedía su exigencia por haber satisfecho los trabajadores en tiempo y forma las cuotas diferenciales en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Ingresos a cuenta sobre las retribuciones en especie satisfechas por la entidad, cuyos cálculos concretos se explicitaron en el epígrafe 4 del acta."

Las cuotas del acta (base de la sanción) fueron las siguientes:

Octubre de 2004: 110.530,17 €;
Diciembre de 2004: 20.426,80 €;
Agosto de 2005: 125.568,30 €;
Diciembre de 2005: 6.981,03 €

Segundo.

El 6 de octubre de 2010 y dado que una parte de los hechos consignados relativos a los periodos de octubre y diciembre de 2004 y agosto y diciembre de 2005, podían a juicio de la Inspección ser constitutivos de infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191.3 de la Ley General Tributaria 58/2003, se procedió conforme al artículo 209 de la Ley General Tributaria 58/2003 a dictar acuerdo de inicio de expediente sancionador al obligado tributario siguiendo la tramitación abreviada. En dicho expediente se indicó que los hechos anteriores son subsumibles en el tipo de infracción descrito, toda vez que el obligado tributario no practicó correctamente las retenciones que debía de haber realizado respecto de los periodos de octubre y diciembre de 2004 de agosto y diciembre de 2005, ni ingresó su importe en el Tesoro. En materia de culpabilidad, considera que no ofrece duda razonable la interpretación de los preceptos que determinan la regularización de la situación tributaria por los conceptos a que se refiere la citada regularización.

Tercero.

Posteriormente, con fecha 28 de marzo de 2011, y sin haber efectuado el interesado alegaciones ni su conformidad con la propuesta de sanción efectuada, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria grave conforme al artículo 191.3 de la ley 58/2003. El importe total de la sanción al 50% ascendió, una vez practicada la reducción por conformidad del artículo 188.1.b) de la LGT a 92.227,21 €

En cuanto a la motivación del acuerdo sancionador se indicó, entre otras consideraciones, lo siguiente:

“ (...) CUARTO. Valoración de las pruebas y apreciación de la culpabilidad.

Establecida la concurrencia del requisito de la tipicidad respecto de las conductas observadas por el obligado tributario en el presente caso, pero siendo este insuficiente para entender producidas las infracciones tributarias correspondientes (al no existir en el ámbito sancionador la responsabilidad objetiva, como ha indicado el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de abril de 1990), procede determinar, a tal efecto, si existe o no culpabilidad en la misma, esto es, si se ha producido el presupuesto subjetivo de la infracción o, lo que es lo mismo, si se ha producido la conducta con intervención de dolo o de culpa, aunque sea en el grado de simple negligencia, y si no existe ninguno de los supuestos en los que el artículo 179, apartado 2, de la Ley 58/2003, General Tributaria, considera que no es exigible responsabilidad al autor de la conducta.

(...)

Una empresa importante, y la entidad reclamante lo es, debe contar con una asesoría fiscal eficiente a la que acudir, y con un departamento administrativo capaz de responder a las exigencias materiales y formales de las normas fiscales, sin olvidar que la empresa podía y debía, si tenía dudas fundadas o razonables en la interpretación de la norma, acudir, a través de la oportuna consulta, a recabar la opinión de la Administración, en uso del derecho que le otorga el artículo 96 de la Ley General Tributaria” y en Resolución de 2 de abril de 2003 recoge lo siguiente:

“Referirse a los intereses de la Hacienda Pública es tanto como hacerlo a los objetivos de progreso social y económico del país. Lo ha puesto de relieve la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 antes aludida cuando, refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, señala que «implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales». Pues bien, el conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. Lo ha expresado con acierto la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo; en ella se afirma que «la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma [...] Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina propuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, fundamentalmente en las Sentencias de

su Sala Segunda de 1 de marzo de 1985 y de 29 de febrero de 1988 en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia.

Pues bien, en el marco del presente procedimiento sancionador, ha de examinarse si se puede considerar que Caja de Ahorros Y... ha actuado con la debida diligencia; y respecto a ello debe indicarse que para apreciar lo anterior es preciso analizar los ajustes que se ha efectuado en el acta A01-77042372 respecto de las conductas que se estiman sancionables, de donde resulta lo que sigue:

Ajustes 1 y 2: Retribuciones en especie a empleados y a Consejeros.

La entidad, como consecuencia del cumplimiento por parte de determinados trabajadores de los objetivos previamente marcados por ella, procedió a satisfacerles, en los meses de octubre de 2004 y agosto de 2005, retribuciones que se concretaron en el disfrute de viajes por parte de los mismos, sin haber practicado el ingreso a cuenta correspondiente por el valor normal de mercado de dichas retribuciones, asumido por la entidad.

Asimismo, la entidad ha satisfecho determinados miembros de sus Órganos de Administración, en los meses de diciembre de 2004 y diciembre de 2005, retribuciones que se concretaron en la entrega de teléfonos móviles, DVD Philips, carteras portadocumentos, cámaras Canon, etc., sin haber practicado, tampoco, el ingreso a cuenta correspondiente por el valor normal de mercado de dichas retribuciones, igualmente asumido por la entidad.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 46.1 del TRLIRPF, unas y otras retribuciones tienen la consideración de retribuciones en especie. En efecto, en el precepto se establece que:

“1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo, u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no suponga un gasto real para quien las concedan.

(...)”.

Pues bien, en la medida en que tales retribuciones en especie se han satisfecho por la entidad, esta venía obligada, de forma ineludible, a practicar los correspondientes ingresos a cuenta por resultar ello de lo preceptuado en el artículo 72.2 del RIRPF cuando dispone:

“2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

(...)”.

Ciertamente, en el presente caso el obligado tributario ha incumplido en cuatro ocasiones con lo dispuesto en este concreto aspecto de la normativa reguladora de las retenciones, sin que pueda alegarse en su descargo que el precepto que debió aplicar fuese de compleja o difícil interpretación, dada la claridad y sencillez del mandato contenido en el mismo. Debe recordarse que la entidad conocía perfectamente esta obligación de lo que es prueba evidente el hecho de que, durante los períodos comprobados, realizó ingresos a cuenta tanto en relación con retribuciones en especie del trabajo (préstamos concedidos a los trabajadores para la adquisición de viviendas) como por lo que se refiere a retribuciones del capital mobiliario (entrega de planchas y otros bienes a los impositores en concepto de retribución de depósitos), como puede comprobarse de la simple observación de las declaraciones correspondientes (Modelos 190 y 126) presentadas en 2004 y 2005. No cabe, por tanto, alegar desconocimiento o error como causa del incumplimiento, y aún menos si se tiene en cuenta que las retribuciones en relación a las cuales no se practicaron ingresos a cuenta tenían un valor muy superior a las de aquellas respecto de las cuales sí se practicaron.

Por otra parte la conducta de la entidad al no ingresar a cuenta desencadena un efecto pernicioso adicional, cual es el incentivo que ello puede representar para los trabajadores y Consejeros en orden a omitir en sus correspondientes declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las retribuciones en especie respecto de las que no se ha realizado el repetido ingreso a cuenta, con las consecuencias que de ello se derivarían, cuenta habida de que en el presente momento el derecho de la Administración Tributaria para determinar las deudas tributarias de los trabajadores y consejeros de la entidad por este Impuesto, en relación con los períodos impositivos de 2004 y 2005, ya ha prescrito.

Si a todo lo anterior se añade la existencia de doctrina administrativa y jurisprudencia sobre esta materia, se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un

quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en qué consiste la sanción. En efecto, debe recordarse que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de Mayo de 2009, Fundamento de Derecho Noveno, dice lo siguiente:

“Por último, la sentencia desestima la pretensión de anulación de la sanción con base en el siguiente razonamiento:

NOVENO: Finalmente respecto a la procedencia de la sanción, procede señalar que acreditada la conducta infractora, consistente en el incumplimiento de la obligación de retención, al amparo de los preceptos citados, la Sala entiende que procede su confirmación, al no haberse ingresado en plazo el importe liquidado; infracción de la que es responsable en base al principio de culpabilidad, conforme al criterio sostenido por el Tribunal Constitucional, que ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del derecho Administrativo sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (Sentencia Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril). Por su parte, el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración Tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, a en cuyo caso nos encontraríamos ante el nuevo error, que no puede ser sancionable.”

Pues bien, en el caso en que nos ocupa se dan, a criterio de esta Oficina Técnica, las circunstancias previstas en la Sentencia del Alto Tribunal para entender que existe voluntariedad en la realización de las infracciones y, por tanto, cuando mínimo negligencia: de una parte el obligado tributario conocía el hecho consistente en abonar a sus trabajadores y consejeros retribuciones en especie sin proceder a practicar los oportunos ingresos a cuenta y, de otra parte, al no declararlo lo ocultó a la Administración Tributaria, la cual no hubiera podido venir en conocimiento del mismo de no mediar su propia actividad de comprobación e investigación.

Para entender que tal negligencia no se ha producido en el presente supuesto sería preciso, a criterio de esta Oficina Técnica, que existiese bien un error de hecho invencible, lo que nos situaría en el campo de la fuerza mayor, bien un error de derecho motivado por que la entidad haya realizado una interpretación incorrecta de la norma aplicable debido a una discrepancia razonable respecto del criterio interpretativo que en ese punto tenga la Administración; y no se aprecia que en el caso que nos ocupa, haya concurrido ninguna de esas dos circunstancias. En efecto:

- El error invencible, que excluiría la responsabilidad en todo caso, es aquel que no se hubiese podido evitar aun en el caso de que se hubiese puesto en ello todo el cuidado y la diligencia necesaria; ciertamente no se puede estimar que existe tal error en la presente situación, a la vista de que las prohibiciones de verificar las conductas seguidas por la entidad en este supuesto resultan de normas legales y reglamentarias (artículos 46.1 del TRLIRPF y 72.2 del RIRPF) cuyo conocimiento y consulta están al alcance de todos y cuya ignorancia no excusa de su cumplimiento (artículo 6. 1 del Código Civil), de suerte que, en el caso de haber incurrido en él al verificar las correspondientes declaraciones liquidaciones, tal error era perfectamente vencible porque no era imposible para la entidad revisar sus declaraciones y proceder a las rectificaciones de los errores cometidos mediante su corrección previa a la presentación o mediante la posterior presentación de las oportunas declaraciones complementarias, de donde se sigue que no habiendo verificado la entidad dichas revisión y corrección “a priori” o “a posteriori” su conducta ha carecido de la necesaria diligencia que le hubiese evitado el calificativo de negligente o, lo que es igual, de haberse producido un error este consistiría en una equivocación material, aunque fuere inconsciente, fruto de una inexcusable falta de atención y perfectamente evitable, no invencible, por lo que concurriría culpabilidad en tal conducta.

-No puede sostenerse válidamente, tampoco, que exista una discrepancia razonable en la interpretación de la normativa hecha en este caso por la entidad.

Debe recordarse que la jurisprudencia requiere a este fin y entre otras cosas que el error sea razonable y que la norma ofrezca dificultades de interpretación (sentencia del Tribunal Supremo de 8/05/1997) y que la discrepancia interpretativa o aplicativa esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por un fundamento objetivo (sentencia del Tribunal Supremo de 19/12/1997). Ahora bien, en el presente supuesto, la definición de las retribuciones en especie y la obligación de practicar ingresos a cuenta en el caso de que se satisfagan vienen establecidas, respectivamente, en los artículos 46.1 y 72.2, antes mencionados de forma rotunda, clara y concluyente, sin que existan dificultades en su interpretación, de forma que el obligado tributario no puede alegar

desconocimiento ni error de derecho en lo que se refiere a las normas a aplicar; y de eso se sigue que cualquier quebrantamiento del contenido de estos preceptos no puede ampararse, dentro de las reglas de la lógica, en un comportamiento que pueda ser calificado de razonable.

Por ello se concluye que, si la cuestión se enfocase desde cualquiera de las dos perspectivas antecitadas, no cabe sostener que se ha producido un motivo en el que se pudiese amparar la alegación de inexistencia de responsabilidad.

Por todo lo hasta ahora expuesto, considera esta Oficina Técnica que es correcta la propuesta sancionadora formulada por la instructora, en lo que se refiere a que la no realización por la entidad de los correspondientes ingresos a cuenta en sus declaraciones-liquidaciones correspondiente a los períodos de octubre y diciembre de 2004 y de agosto y diciembre de 2005, implica conductas cuyos resultados constituyen un total de cuatro infracciones y que, por tanto, deben de ser objeto de las sanciones oportunas.

No apreciándose, por lo expuesto, la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179, apartados 2 y 3 de la Ley 58/2003, se estima que procede la imposición de las correspondientes sanciones.”

(El subrayado es de este Tribunal)

Cuarto.

Contra dicha resolución, notificada el 29 de marzo de 2011 según acuse de recibo de la AEAT, la entidad interesada promovió el 28 de abril de 2011 reclamación económica administrativa ante el Tribunal Central.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, mediante escrito remitido el 29 de junio de 2012, la entidad reclamante formula escrito de alegaciones, manifestando, en resumen, lo siguiente:

1º) Inexistencia de motivación específica de la culpabilidad en el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria. Con invocación de diversa jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, manifiesta que en la actuación del contribuyente, para que pueda ser sancionada, se exige que sea probada la culpabilidad, no bastando con indicar el precepto en que se define la infracción. Prosigue indicando que el acuerdo sancionador impugnado no contiene con claridad los datos que permitan determinar por qué y en qué medida se incurrió en culpabilidad, pues no motiva de modo específico por qué en el presente caso concurre el esencial requisito de culpabilidad. Es decir, se aprecia una falta de motivación suficiente de dicho elemento subjetivo, pues no se prueba ni se motiva dicho elemento culposo necesario e imprescindible para la imposición de la sanción. La recurrente actuó en todo momento bajo los principios de la buena fe, diligencia y transparencia, sin mala fe, no ocultando datos a la Administración, que tuvo en todo momento a su disposición la información tributaria necesaria para la determinación de la deuda tributaria derivada.

2º) La improcedencia de la calificación de la conducta como constitutiva de infracción grave, por inexistencia de ocultación. La reclamante, a la vista de lo dispuesto en los artículos 191.3 y 184.2 de la LGT, que determinan que para que la supuesta conducta infractora del obligado tributario sea calificada como infracción grave es preciso que la base de la sanción sea superior a 3.000 € y haya existido ocultación de datos a la Administración Tributaria, manifiesta su desacuerdo con la calificación efectuada por la Administración de la infracción pues en ningún momento se han ocultado datos que le impidieran determinar la deuda tributaria, ya que todo estaba en su contabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Central es competente para conocer de la presente reclamación económica administrativa, que ha sido formulada con personalidad y legitimación acreditadas y en tiempo hábil conforme a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de dicha Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, siendo la cuestión principal que se plantea determinar si el acto de imposición de sanción fue debidamente motivado en cuanto a la culpabilidad, y, en consecuencia, ajustado a Derecho.

Segundo.

En primer lugar, en cuanto a la motivación del acuerdo sancionador cabe señalar que como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia nº 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más

recientemente recoge la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, la sentencia de 11 de marzo de 2010 -recurso de casación 10315/2003- con cita de numerosa jurisprudencia del mismo tribunal), que:

“la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T ., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]” (el subrayado es de este Tribunal).

El propio Tribunal Supremo concluye en su reciente sentencia de 12 de julio de 2010 (recurso de casación 480/2007), que:

“Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]”.

A este respecto, recuerda el Alto Tribunal que la motivación suficiente acerca de si resulta acreditada la concurrencia de culpabilidad en la actuación del sujeto pasivo, debe resultar de la propia resolución sancionadora, en tanto que los tribunales cumplen una función de mero control de legalidad del acuerdo enjuiciado. Dice en su sentencia de 6 de junio de 2008, que:

“en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad” .

Tercero.

Una vez expuesto lo que antecede y del examen del expediente se desprende que en el presente caso el acuerdo sancionador aquí impugnado recoge ampliamente los antecedentes del caso, partiendo de los hechos recogidos en la regularización de la liquidación principal en acta de conformidad incoada a la entidad interesada, que entiende la Inspección acreditan que la misma dejó de ingresar la deuda tributaria correspondiente en los

ejercicios objeto de comprobación, y que ello obedece a un comportamiento culpable, en los términos definidos por la Ley General Tributaria.

Así, describe la Inspección que los incumplimientos de la norma legal que la entidad debía conocer se producen como consecuencia, en primer lugar, de diferencias en el tipo de retención aplicado a las retribuciones de los trabajadores, en segundo lugar, de retribuciones en especie a empleados, y por último, de retribuciones en especie a Consejeros, describiendo suficientemente los preceptos fiscales incumplidos, en concreto, los artículos 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio en cuanto a los tipos aplicados, el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo en cuanto a las retribuciones en especie a empleados y los artículos 75 y siguientes del RIRPF en cuanto a las retribuciones en especie de los consejeros.

Estas circunstancias determinaron la modificación de los datos declarados por la entidad ya que las cuotas a ingresar en cada ejercicio comprobado fueron inferiores a las que en realidad correspondían, ocultando, a la Administración la sujeción de unos rendimientos que deben ser sometidos a retención o ingresos a cuenta, hecho éste, que tras las actuaciones de comprobación fue detectado por la Inspección de los Tributos lo que llevó a la Inspección a concluir que en la actuación del sujeto pasivo concurría la culpabilidad exigida por la norma legal, lo que se motiva de modo claro y explícito en el acuerdo sancionador, tal y como se expone en los antecedentes de hecho, concluyendo la Inspección, en síntesis, que “

“(…) en el caso en que nos ocupa se dan, a criterio de esta Oficina Técnica, las circunstancias previstas en la Sentencia del Alto Tribunal para entender que existe voluntariedad en la realización de las infracciones y, por tanto, cuando mínimo negligencia: de una parte el obligado tributario conocía el hecho consistente en abonar a sus trabajadores y consejeros retribuciones en especie sin proceder a practicar los oportunos ingresos a cuenta y, de otra parte, al no declararlo lo ocultó a la Administración Tributaria, la cual no hubiera podido venir en conocimiento del mismo de no mediar su propia actividad de comprobación e investigación.”

Visto lo allí argumentado, procede desestimar las alegaciones de la entidad interesada sobre la falta de contenido y de motivación del acuerdo sancionador impugnado, resultando plenamente satisfecha la obligación que en este ámbito se impone a la Inspección de los Tributos de motivar y exteriorizar las razones que le llevan a concluir que la actuación del sujeto pasivo en este extremo es merecedora de sanción.

Cuarto.

Plantea la reclamante que su conducta no puede reputarse de culposa o negligente, puesto que en su día y en relación con los ejercicios controvertidos, la recurrente actuó en todo momento bajo los principios de la buena fe, diligencia y transparencia, sin mala fe, no ocultando datos a la Administración, que tuvo en todo momento a su disposición la información tributaria necesaria para la determinación de la deuda tributaria derivada.

Pues bien, respecto de los elementos subjetivos de la existencia de dolo, culpa o simple negligencia debe señalarse que el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria 58/2003 establece que: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”*

Del examen del expediente se desprende que la conducta de la entidad interesada ha de reputarse culpable, por los siguientes hechos:

En primer lugar, por la existencia de errores producidos en la aplicación de los tipos de retención a las retribuciones satisfechas a un número determinado de trabajadores considerando su situación familiar tal y como prevén los artículos 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, vigente en los períodos de enero de 2004 a diciembre de 2005, ambos inclusive, legislación que, contenida en el Capítulo II relativo al cálculo de las retenciones, es clara respecto del importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo (art.78) y sobre el procedimiento general para determinar el importe de la retención (art.80), regulando diversos aspectos, entre otros, la base para calcular el tipo de retención (art.82), la cuota (art.83) y el tipo de retención (art.84).

En segundo lugar, respecto de las retribuciones en especie a empleados, la entidad había satisfecho a determinados trabajadores, como consecuencia del cumplimiento de objetivos previamente marcados por la misma, determinadas retribuciones consistentes en el disfrute de viajes por parte de los trabajadores, retribuciones que han de calificarse como retribuciones en especie conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de marzo de 2004, relativo a las “Rentas en especie” que dispone que: *“ 1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda. (...) ”*

Tales retribuciones, están sujetas a ingreso a cuenta, conforme a lo dispuesto en el artículo 72.2 del Reglamento del tributo que señala que: *“2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.”*, aplicando las reglas contenidas en los artículos 75 y siguientes del RIRPF, al señalar dicho precepto que: *“2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar sobre el valor de las mismas, determinado según las normas contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.”*

En tercer lugar, por las retribuciones en especie satisfechas a Consejeros. En este caso, la entidad reclamante ha satisfecho en los meses de diciembre 2004 y diciembre 2005 a determinados miembros de sus Órganos de Administración, retribuciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del TRLIRPF de 2004 antes referenciado, han de calificarse como retribuciones en especie, sin haber practicado el ingreso a cuenta correspondiente por el valor normal de mercado de dichas retribuciones, asumido por la entidad. Dichas retribuciones en especie, que consistieron en la entrega de teléfonos móviles, DVD Philips, carteras portadocumentos, cámaras Canon, etc., están sujetas a ingreso a cuenta, aplicando las reglas contenidas en los artículos 75 y siguientes del RIRPF citados.

A mayor abundamiento con lo expuesto, conviene hacer constar, tal y como se ha indicado en el acuerdo de imposición de sanción que, en el presente caso el obligado tributario ha incumplido en los casos expuestos con lo dispuesto en este concreto aspecto de la normativa reguladora de las retenciones, sin que pueda alegarse a su favor que el precepto que debió aplicar fuese de difícil interpretación, dada la claridad del mandato contenido en el mismo. Además, la entidad conocía perfectamente esta obligación de lo que es prueba evidente el hecho de que, durante los períodos comprobados, realizó ingresos a cuenta tanto en relación con retribuciones en especie del trabajo (préstamos concedidos a los trabajadores para la adquisición de viviendas) como por lo que se refiere a retribuciones del capital mobiliario (entrega de planchas y otros bienes a los impositores en concepto de retribución de depósitos), como puede comprobarse de las declaraciones correspondientes (Modelos 190 y 126) presentadas en 2004 y 2005. En consecuencia, no cabe, alegar desconocimiento o error como causa del incumplimiento, y aún menos si se tiene en cuenta que las retribuciones en relación a las cuales no se practicaron ingresos a cuenta tenían un valor muy superior a las de aquellas respecto de las cuales sí se practicaron.

Además, prosigue el acuerdo sancionador, la conducta de la entidad al no ingresar a cuenta desencadena un efecto pernicioso adicional, cual es el incentivo que ello puede representar para los trabajadores y Consejeros en orden a omitir en sus correspondientes declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las retribuciones en especie respecto de las que no se ha realizado el repetido ingreso a cuenta, con las consecuencias que de ello se derivarían, habida cuenta de que en el presente momento el derecho de la Administración Tributaria para determinar las deudas tributarias de los trabajadores y consejeros de la entidad por este Impuesto, en relación con los períodos impositivos de 2004 y 2005, ya ha prescrito.

En definitiva, dicha conducta que debe considerarse voluntaria o al menos, derivada de un comportamiento negligente, contraviene lo dispuesto en las normas tributarias cuyo cumplimiento debía conocer el contribuyente, hecho éste que determina, junto con la ausencia de concurrencia de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179 de la ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad contenido en el precepto anteriormente referenciado.

Debe concluirse, señalando que, prima facie, el no cumplimiento de dichas obligaciones de aplicar los tipos correctos de retención como de efectuar los correspondientes ingresos a cuenta debe ser considerado comportamiento, cuando menos, negligente, sin que, por supuesto, sea descartable que hayan existido circunstancias que expliquen de otro modo los citados incumplimientos, pero al tratarse de circunstancias propias de la reclamante parece razonable que sea ella quien, al menos, las señale, sin que esto hay ocurrido en el presente caso.

No hay, por tanto, sanción, automáticamente impuesta, sino acreditación de unos incumplimientos fiscales a partir de los cuales la entidad recurrente ha de acreditar la existencia de circunstancias eximentes. En este sentido conviene traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 recaída en el recurso 480/2007, que, entre otras consideraciones, indicó lo siguiente: *“Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.”*

Dicho comportamiento voluntario del obligado tributario determinó que solamente a través de las actuaciones de comprobación e investigación desplegadas por la Agencia Tributaria pudiera corregirse la situación tributaria de la entidad interesada, lo que, en suma, acredita la intencionalidad del sujeto al no aplicar

correctamente los tipos de retención sobre los rendimientos del trabajo ni efectuar los ingresos a cuenta a los que estaba obligado.

Quinto:

En cuanto a sus alegaciones sobre la improcedencia de la calificación de la conducta como constitutiva de infracción grave, manifiesta la interesada, a la vista de lo dispuesto en los artículos 191.3 y 184.2 de la LGT, su desacuerdo con la calificación efectuada por la Administración de la infracción como grave pues en ningún momento se han ocultado datos que le impidieran determinar la deuda tributaria.

Pues bien, el artículo 184 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, relativo a la calificación de las infracciones tributarias establece que:

1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.”

Por su parte el artículo 191.3 de la citada ley relativo a la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación establece que: *“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en 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 del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley. (...)*

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes:

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. (...) “

De lo expuesto puede concluirse, que, en este caso se dan los supuestos contenidos en los referidos preceptos para considerar la existencia de ocultación de datos a la Administración tributaria, y, la calificación de las infracciones cometidas como graves, ya que conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 184 se han presentado en este caso, declaraciones en las que se han omitido parcialmente operaciones, en concreto, retribuciones en especie a empleados y consejeros, que inciden en la determinación de la deuda tributaria. Recordemos, tal y como se ha indicado con anterioridad, que durante los períodos comprobados, la entidad interesada realizó ingresos a cuenta tanto en relación con retribuciones en especie del trabajo (préstamos concedidos a los trabajadores para la adquisición de viviendas) como por lo que se refiere a retribuciones del capital mobiliario (entrega de planchas y otros bienes a los impositores en concepto de retribución de depósitos), como puede comprobarse de las declaraciones correspondientes (Modelos 190 y 126) presentadas en 2004 y 2005, mientras que dejan de incluirse en las citadas declaraciones los rendimientos en especie satisfechos a los trabajadores que se han identificado por la Inspección, lo que hace que en dichas declaraciones se hayan omitido total o parcialmente una serie de operaciones, comportamiento que incide de modo expreso y claro en la conducta que el citado artículo 184 de la Ley General Tributaria 58/2003 considera ocultación.

Del mismo modo, en cuanto a la aplicación incorrecta de los tipos de retención, señalar, que también puede considerarse en el supuesto objeto de estudio la existencia de la ocultación de datos a la Administración tributaria por la presentación de declaraciones inexactas relativas a los trabajadores, cuyos datos han incidido en la determinación de los tipos aplicables y de la deuda tributaria, y, por tanto, dicha ocultación se considera el hecho constitutivo de la infracción tributaria grave cometida.

No excluye la existencia de ocultación, como pretende el reclamante, el hecho de que en su contabilidad estuviesen reflejadas las operaciones regularizadas, ya que, como hemos visto, la ocultación se describe en el

artículo 184.2 en atención a los datos incorporados, o no, en las declaraciones tributarias, mientras que las anomalías contables se tratan en el apartado 3.

En consecuencia con todo lo expuesto, han de rechazarse las alegaciones de la entidad reclamante reputando ajustada a Derecho tanto la calificación de las infracciones cometidas como graves conforme a lo dispuesto en el artículo 191.3 de la LGT como la sanción impuesta.

POR LO EXPUESTO:

EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vista la reclamación económica administrativa interpuesta,

ACUERDA:

su desestimación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.