

Referencia:NFJ052903

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de noviembre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 139/2011

SUMARIO:

Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición internacional. Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. El análisis de la resolución sancionadora pone de manifiesto que la culpabilidad del infractor se ampara exclusivamente en un supuesto comportamiento negligente derivado de la consignación en su autoliquidación de un importe "bruto" de la deducción para evitar la doble imposición internacional, siendo así que la norma aplicable [el art. 31.1 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS)] -a juicio de la Administración- presenta una meridiana claridad en cuanto a la necesidad de que tal importe sea "neto", esto es, descontados los gastos incurridos para la obtención de los ingresos gravados.

Sin embargo, tales afirmaciones no son suficientes para integrar la negligencia "absoluta y patente" que se recoge en las resoluciones recurridas. Y ello, en primer lugar, porque no se aprecia la notable e indiscutida claridad de la norma tributaria aplicable, que se refiere, efectivamente, a "cuota íntegra" pero no menciona expresamente la necesidad de que la misma se forme descontando los gastos necesarios para obtener los ingresos. Además, esta misma Sala ha tenido ocasión de abordar, en otros pronunciamientos, la interpretación que ha de darse al citado artículo, procedimientos en los que la Administración tributaria no ha considerado en muchos de esos supuestos que tan errónea cuantificación de la deducción sea susceptible de integrar un comportamiento sancionador o que la conducta del obligado tributaria fuera "notoria y patentemente descuidada". A lo anterior debe añadirse que la autoliquidación del Impuesto presentada por el contribuyente ha de reputarse completa y veraz, aunque incorrecta en punto al cálculo de la suma deducible por este concepto, lo que excluye todo intento presuntivo de obtener un beneficio que se sabía indebido o defraudar a la Hacienda Pública. En definitiva, la conducta del obligado tributario no es culpable, ni siquiera a título de negligencia, en lo que hace al indebido cálculo de la suma deducible para evitar la doble imposición internacional.

PRECEPTOS:

[RD 2063/2004 \(Rgto. Régimen Sancionador Tributario\), art. 25.](#)

[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\), art. 31.1.](#)

[Ley 230/1963 \(LGT\), arts. 77, 79, 123, 178 y 179.](#)

PONENTE:

Don Jesus Cudero Blas.

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veintiocho de noviembre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 139/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don David Martín Ibeas en nombre y representación de la entidad ERICSSON ESPAÑA, S.A. frente a la Administración General del

Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 709.647,95 euros (aunque ninguna de las sanciones por ejercicio impositivo supera la suma de 600.000 euros). Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESUS CUDERO BLAS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha 5 de mayo de 2011, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 27 de septiembre de 2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados e imposición de costas a la Administración.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 1 de marzo de 2012 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 21 de noviembre de 2013 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad ERICSSON ESPAÑA, S.A. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2011 por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a los acuerdos sancionadores (cuatro) dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 11 de marzo de 2010, relativos al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007.

Los citados acuerdos sancionadores traen causa de las liquidaciones provisionales (derivadas de un procedimiento de comprobación limitada correspondiente a dicho impuesto y ejercicios) en las que se practican dos ajustes: a) La minoración, en los cuatro períodos impositivos, del importe de la deducción para evitar la doble imposición internacional al no haberse tenido en cuenta por el contribuyente, al efectuar el cálculo de su importe, los gastos imputables a la obtención de los ingresos; b) La reducción, en el ejercicio 2007, de las retenciones deducidas por el obligado tributario de la cuota íntegra, al ser superiores las aplicadas a las que figuran en los certificados expedidos por los pagadores.

Las resoluciones recurridas entienden, en ambos supuestos, que la conducta del contribuyente ha de reputarse negligente, habida cuenta que la norma tributaria que regula la cuantificación de la deducción para evitar la doble imposición internacional correspondiente a las rentas obtenidas en el extranjero es absolutamente clara en cuanto a la exigencia de que la renta deducible sea neta (esto es, deducidos los gastos correspondientes para su obtención) y que el exceso en las retenciones aplicadas se desprendía claramente de los certificados aportados a la Inspección por la propia actora.

Segundo.

Como primer motivo de oposición a la legalidad de las decisiones recurridas aduce el actor la falta de

autorización del inspector-jefe para iniciar los correspondientes procedimientos sancionadores, invocando a su favor lo dispuesto en el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, precepto que impone preceptivamente la autorización previa del inspector-jefe del equipo o unidad para acordar la iniciación de los procedimientos sancionadores iniciados "como consecuencia de un procedimiento de inspección".

La tesis no puede ser acogida. Como acertadamente señala en este punto el TEAC, el precepto invocado por el demandante solo resulta de aplicación, como se sigue de su título, a los procedimientos sancionadores "iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección", siendo así que el expediente sancionador que nos ocupa tiene su origen en un procedimiento de "comprobación limitada", expresamente calificado por el artículo 123 de la Ley General Tributaria como "de gestión tributaria", lo que hace innecesaria, por no venir exigida legalmente, la autorización del inspector-jefe.

Tercero.

No es preciso destacar, por obvia, la necesaria presencia del elemento culpabilístico en las infracciones tributarias. Evitando la innecesaria reseña de doctrina general sobre la aplicación de ese principio, debe resumirse la cuestión señalando que, en suma, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Como dice el Tribunal Supremo 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 obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

Ha de tenerse en cuenta, por tanto, la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa, y también, por tanto, de toda infracción tributaria, que la modificación del concepto de esta última introducida en el art. 77 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril ("son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"), no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril cuando textualmente declara que "no existe (...) un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, en el nuevo artículo 77.1 y, por supuesto, en los artículos 178 y siguientes de la actual Ley General Tributaria, sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

La tendencia jurisprudencial ha sido la de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 191 de la misma Ley General Tributaria.

Así, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible.

A lo anterior debe añadirse que el artículo 179 de la Ley General Tributaria señala que "I. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya actuado en una interpretación razonable de la norma". Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el

supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad.

Por último, cabe destacar que la nueva Ley General Tributaria, ya en vigor, define en el artículo 178 los principios de la potestad sancionadora y, tras afirmar que ésta "se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley", incluye entre tales principios el de responsabilidad.

En síntesis, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción.

Bien es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquéllos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera que la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente como para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia.

Tercero.

Pues bien, aplicando la anterior doctrina al caso concreto, esta Sala tampoco puede desconocer a la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de las normas que regulan las obligaciones tributarias que aquí han sido objeto de controversia.

El análisis de la resolución sancionadora (y del acuerdo del órgano de revisión que la confirma) pone de manifiesto, en primer lugar, que la culpabilidad del infractor se ampara exclusivamente en un supuesto comportamiento negligente derivado de la consignación en su autoliquidación de un importe "bruto" de la deducción para evitar la doble imposición internacional, siendo así que la norma aplicable (el artículo 31.1 del Texto Refundido de la ley del impuesto) presenta una meridiana claridad en cuanto a la necesidad de que tal importe sea "neto", esto es, descontados los gastos incurridos para la obtención de los ingresos gravados.

Ciertamente, el precepto invocado por la Administración exige, para cuantificar la suma deducible, determinar "el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las rentas si se hubieran obtenido en territorio español". Ello conduce al órgano sancionador a afirmar que "una mínima verificación hubiera permitido constatar la improcedencia de calcular la deducción sin deducir los gastos asociados a los ingresos obtenidos en el extranjero", lo que denota, siempre a criterio de la Administración, "una absoluta y patente falta de cuidado en la cuantificación de la deducción aplicada", pues la conducta exigible consistió en aplicar el artículo 31.1.b) de la ley del impuesto "calculando la cuota íntegra a partir de la diferencia entre ingresos y gastos".

No entendemos, sin embargo, que tales afirmaciones (únicas en las que, realmente, se justifica la culpabilidad) sean suficientes para integrar la negligencia "absoluta y patente" que se recoge en las resoluciones recurridas. Y ello, en primer lugar, porque no apreciamos la notable e indiscutida claridad de la norma tributaria aplicable, que se refiere, efectivamente, a "cuota íntegra" pero no menciona expresamente la necesidad de que la misma se forme descontando los gastos necesarios para obtener los ingresos.

Además, esta misma Sala ha tenido ocasión de abordar, en otros pronunciamientos, la interpretación que haya de darse al artículo 31.1.b) de la ley del impuesto con ocasión de la interposición de recursos dirigidos contra regularizaciones tributarias derivadas, precisamente, del defectuoso cálculo de la deducción al no descontar de la misma los gastos necesarios para la obtención de ingresos. Lo relevante, a los efectos que ahora nos ocupan, es que la Administración tributaria no ha considerado en muchos de esos supuestos que tan errónea cuantificación de la deducción sea susceptible de integrar un comportamiento sancionador o que la conducta del obligado tributaria fuera "notoria y patentemente descuidada".

A lo anterior debe añadirse que la autoliquidación del impuesto presentada por el contribuyente ha de reputarse completa y veraz, aunque incorrecta en punto al cálculo de la suma deducible por el concepto que nos ocupa, lo que excluye todo intento presuntivo de obtener un beneficio que se sabía indebido o defraudar a la Hacienda Pública.

En definitiva, no entendemos que la conducta del obligado tributario sea culpable, ni siquiera a título de negligencia, en lo que hace al indebido cálculo de la suma deducible para evitar la doble imposición internacional.

Y en cuanto a la otra infracción sancionada en la resolución referente al ejercicio 2007 (la aplicación de retenciones superiores a las efectivamente aplicadas), nada se aduce en la demanda en relación con aquella infracción, lo que no permite a la Sala cuestionar en modo alguno la legalidad de la sanción impuesta por este concepto. En cualquier caso, la falta de diligencia resulta aquí notoria: hubiera bastado con comprobar los certificados acreditativos de las retenciones a cuenta del impuesto sobre sociedades, expedidos por los pagadores de las rentas, para determinar cuáles eran las sumas efectivamente retenidas.

Cuarto.

Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo y anular las resoluciones impugnadas en relación con las sanciones impuestas por la indebida cuantificación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional sin que, a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una condena en costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad ERICSSON ESPAÑA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2011, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente a los acuerdos sancionadores (cuatro) dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 11 de marzo de 2010, relativos al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007, debemos declarar y declaramos la nulidad de las mencionadas resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, exclusivamente en relación con las sanciones (relacionadas con los cuatro ejercicios) asociadas a la indebida cuantificación de la deducción para evitar la doble imposición internacional, dejando sin efecto, en consecuencia, las sanciones impuestas por tal concepto.

Asimismo, desestimamos en lo demás el recurso, declarando ajustada a Derecho la sanción referida al ejercicio 2007 por la indebida deducción en la cuota íntegra de retenciones superiores a las soportadas.

Todo ello, sin hacer mención especial en relación con las costas procesales, al no apreciarse méritos para su imposición.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.