

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053086

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 17 de diciembre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 486/2012***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Necesidad de comunicar que se está procediendo a una regularización. Principios de la potestad sancionadora. Proporcionalidad. Importe sobre el que debe aplicarse la sanción. Las exigencias de este principio de proporcionalidad, que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, obligan a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige el art. 191.6 Ley 58/2003 (LGT), sólo puede aplicarse la cantidad efectiva dejada de ingresar, que se limita a los intereses por el retraso en efectuar el ingreso, a lo que se debe añadir el recargo por la extemporaneidad de la declaración y sobre la suma de estos dos importes aplicar el tipo sancionador correspondiente; de lo contrario, se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27.4, 150 y 191.6.primer párrafo.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.4.

RD 1930/1998 (Desarrolla Régimen Sancionador Tributario), art. 4.

PONENTE:*Doña Lucía Acín Aguado.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don LUCIA ACIN AGUADO

SENTENCIA

Madrid, a diecisiete de diciembre de dos mil trece.

VISTO por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso- administrativo número 486/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha interpuesto el Procurador de los Tribunales D. Manuel Lanchares Perlado en nombre y representación de ALBAMER PROMOCIONES, S.L. (antes denominada PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de febrero de 2012 (RG 4526/2009) que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de las reclamaciones 46/857/2006 y 46/860/2006 interpuestas contra el acuerdo de liquidación correspondiente al IVA periodos 1999 a 2001 por importe total de 74.634,11 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción por importe de 177.332,22 euros. Ha sido parte demandada la Administración del Estado representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Único.**

El 22 de octubre de 2012 la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acto indicado en el encabezamiento de esta sentencia ante esta Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional siendo turnado la sección sexta. Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, lo que así hizo en escrito presentado el 27 de junio

de 2012 en el que solicitó "dicte sentencia estimatoria del recurso interpuesto, anulando y dejando sin efecto la resolución del TEAC de 14 de febrero de 2012 y en consecuencia anule las liquidaciones y sanciones por ésta ratificadas, con expresa condena en costas a la Administración demandada".

Emplazado el Abogado del Estado para que contestara la demanda presentó escrito el 26 de septiembre de 2013 en el que solicitó la desestimación del recurso interpuesto y confirmatoria de la resolución impugnada.

No solicitado el recibimiento a prueba se presentaron conclusiones, quedando las actuaciones el 27 de septiembre de 2013 pendientes de señalamiento lo que se efectuó para el 3 de diciembre de 2013.

VISTOS los artículos legales citados por las partes y demás de general y pertinente aplicación, y siendo Ponente la Ilma. Sra. D^a LUCIA ACIN AGUADO, Magistrada de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El acto impugnado es la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de febrero de 2012 (RG 4526/2009) que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de las reclamaciones 46/857/2006 y 46/860/2006 interpuestas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT referido al obligado tributario PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL (anterior denominación de ALBAMER PROMOCIONES SL) correspondiente al IVA periodos 1999 a 2001 por importe total de 74.634,11 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción por importe de 177.332,22 euros.

El TEAC en la resolución recurrida estima en parte el recurso al anular en relación a la liquidación y consiguiente reflejo en el acuerdo de imposición de sanción, el incremento de la base imponible en concepto de ventas no declaradas por ingresos sin justificar en las cuentas bancarias de las que es titular el obligado tributario al entender el TEAC improcedente la presunción establecida por la Inspección de que los ingresos en cuentas bancarias no justificados por el interesado corresponden a operaciones sujetas y no exentas del IVA no existiendo en el ámbito del IVA norma específica alguna que permita presumir la realización del hecho imponible en esos casos y no aportando la Inspección la existencia de un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y el que la Inspección trata de deducir.

Por lo tanto la parte de la liquidación en la que muestra su disconformidad el interesado es en relación al incremento de la base imponible por las ventas de 2 plazas de aparcamiento documentadas en escritura pública y que no han sido declaradas ni contabilizadas por el obligado tributario. Existen otras regularizaciones realizadas en el acuerdo de la liquidación que no han sido impugnadas por el recurrente.

Respecto a la liquidación, alega que ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y que existe falta de prueba que respalde la regularización practicada.

En relación a la sanción alega 1) falta de motivación específica sobre la culpabilidad y los criterios de graduación de la sanción 2) la improcedencia de la sanción por regularización voluntaria sin requerimiento previo.

El Abogado del Estado se remite a los razonamientos del TEAC.

Segundo.

La primera cuestión que se plantea es determinar si ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación referidas al IVA periodos 1999 a 2001.

En este caso el inicio de las actuaciones inspectoras en relación al IVA ejercicios 1999 a 2001 correspondiente a PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL se comunica el 14 de mayo de 2003 y el acto de liquidación se dicta el 8 de noviembre de 2005 y se notifica el 16 de noviembre de 2005. No existe una resolución de ampliación de las actuaciones inspectoras..

La legislación vigente en el momento en que se inician las actuaciones inspectoras (14 de mayo de 2003) era la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En cuanto a duración de las actuaciones inspectoras y la fecha final del plazo de 12 meses, el artículo 29.4 de la Ley 1/1998 indica en el apartado 1 que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. En el apartado 4 indica que " A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones". En cambio la Ley 58/2003 General Tributaria que entró en vigor el 1 de julio de 2004 y ha derogado en su disposición transitoria tercera la Ley 1/1998 , si bien mantiene el día inicial de ese plazo establece que el día final no es la fecha del acto de liquidación sino es el de la notificación o intento de notificación del mismo. Así establece en su artículo 150 que: " 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario

del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas." En este caso por tanto tomando en consideración la fecha de inicio de las actuaciones y la fecha de finalización de las mismas la duración del procedimiento es de 917 días (2 años y medio).

El hecho de que las actuaciones inspectoras hayan durado dos años y medio, no implica que automáticamente se entienda que se haya superado el plazo de 12 meses previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998 ya que en ese plazo conforme al apartado 2 no se computan las dilaciones imputables al recurrente, fijando el artículo 31 bis apartado 2 del Reglamento General de la Inspección de Tributos añadido por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000 de 4 de febrero el concepto de dilaciones imputables " se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que no se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado. A efectos de dicho cómputo, el retraso debido a dilaciones imputadas al contribuyente se contará por días naturales".

La Inspección considera que existe una dilación única que va desde el 28 de mayo de 2003 (fecha en que el interesado debió aportar la documentación solicitada en la comunicación del inicio de actuaciones) hasta el 21 de junio de 2005 (fecha en que se inicia el trámite de audiencia) un total de 754 días.

En total se han extendido 17 diligencias que han sido examinadas por esta Sala

- Diligencia de constancia de hechos nº 1 de 28 de mayo de 2003 (folio 20). Sólo aporta los libros-registros de facturas emitidas y recibidas de los años 1998 a 2001, libros de contabilidad de los años objeto de comprobación y fotocopia de la escritura de constitución. Se requiere aportación de documentos y justificantes requeridos en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, en concreto justificantes de anotaciones contables como por ejemplo facturas emitidas y recibidas, contratos con trascendencia tributaria , escrituras de compraventa de inmuebles.

-Diligencia de constancia de hechos nº 2 de 12 de junio de 2003 (folio 74) se le requiere para que aporte "justificantes de adquisiciones y ventas de valores mobiliarios, extractos de movimientos de las cuentas bancarias de las que sea titular el obligado tributario en el período objeto de comprobación."

-Diligencia de constancia de hechos nº 3 de 12 de junio de 2003 (folio 1273) se indica la documentación que se aporte pero se reitera que se aporte la documentación requerida en la diligencia nº 1 referida a aportación de documentos y justificantes requeridos en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, en concreto justificantes de anotaciones contables como por ejemplo facturas emitidas y recibidas, contratos con trascendencia tributaria , escrituras de compraventa de inmuebles.

-Diligencia de constancia de hechos nº 4 de 28 de julio de 2003 (folio 1233) se reitera el requerimiento de justificantes de cobros y pagos de las facturas recibidas y emitidas.

-Diligencia de constancia de hechos nº 5 de 6 de octubre de 2003 (folio 1235) no se solicita ninguna documentación.

-Diligencia de constancia de hechos nº 6 de 20 de noviembre de 2003 (folio 1271) se reiteran los requerimientos efectuados en las diligencias de hechos anteriores y en concreto 16 escrituras de adquisición de bienes inmuebles y se solicitan se aporten los extractos de 7 cuentas bancarias ya que en la diligencia nº 3 de 12 de junio de 2003 solo constan aportadas 3 cuentas bancarias

-Diligencia de constancia de hechos nº 7 de 29 de diciembre de 2003 se aporta determinada documentación por el interesado pero no se especifica si falta alguna documentación solo se hace una advertencia general de que si no se ha aportado toda la documentación requerida en anteriores diligencias se considerará dilación imputable al obligado tributario.

-Diligencia de constancia de hechos nº 8 de 30 de enero de 2004 (folio 1680) se reitera que aporte los justificantes de transmisiones de valores mobiliarios durante el año 2000.

-Diligencia de constancia de hechos nº 9 de 29 de marzo de 2004 (folio 1681) se reitera que aporte los justificantes de transmisiones de valores mobiliarios durante el año 2000, facturas emitidas en los años 1998 y 2002 y extractos de movimientos de 3 cuentas bancarias.

-Diligencia de constancia de hechos nº 10 de 6 de mayo de 2004 (folio 1686) se reitera que aporte los justificantes de transmisiones de valores mobiliarios y escrituras de compraventa de inmuebles en el período de comprobación.

-Diligencia de constancia de hechos nº 11 de 22 de junio de 2004 se reitera que aporte los justificantes de transmisiones de valores mobiliarios y escrituras de compraventa de inmuebles. Asimismo se le indica que los ingresos que se producen en las mismas una vez depurados son superiores a los ingresos declarados en las autoliquidaciones y se le solicita que justifique dichos ingresos y se fija como fecha de la siguiente actuación el 27 de julio de 2004.

-Diligencia nº 13 de 17 de noviembre de 2004 (folio 1775) se le reitera que aporte facturas del año 2000 referidas en el anexo y nuevamente que aporte justificación documental del origen de determinados abonos bancarios que ya fue solicitada el 22 de junio de 2004. No se trata de la omisión de la documentación de una sola operación sino que la Administración después de examinar las cuentas de titularidad del obligado tributario y depuradas las cuentas bancarias, eliminando los traspasos entre las mismas que están justificados, así como los movimientos derivados de las inversiones financieras realizadas por el contribuyente identifica en las citadas cuentas los abonos que se corresponden con ventas realizadas por el obligado tributario en los años 1999, 2000 y 2001 distinguiendo dos apartados los abonos que se corresponden con ventas efectuadas documentadas en facturas y los ingresos sin justificar. En el año 1999 hay 65 ingresos justificados y 32 ingresos sin justificar. En el año 2000 es superior los ingresos no justificados 40 frente a los justificados 16 y lo mismo sucede en el año 2001 en la que constan 3 ingresos justificados correspondientes a ventas documentadas en facturas frente a 33 ingresos sin justificar.

-Diligencia nº 14 de 15 de diciembre de 2004 (folio 1775) se indica que se hace constar que el obligado tributario "no ha aportado parte de la documentación solicitada en la diligencia de 17 de noviembre de 2004 por la que se reitera de nuevo la petición".

-Diligencia nº 15 de 11 de enero de 2005 se indica que "se aporta, según manifestaciones del compareciente, justificaciones de los ingresos que faltaban por documentar según diligencia de constancia de hechos de fecha 15/12/04 que se adjunta como anexo a la presente diligencia de constancia de hechos. Quedan en poder de la Inspección para su examen" y luego se establece una nueva cita para el 14 de febrero de 2005 "para la aportación de los documentos y justificantes requeridos" .

-Diligencia nº 16 de 21 de junio (folio 3549) en la que se da trámite de audiencia al interesado.

Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 (recurso 4397/2009).

"Según nuestra jurisprudencia más reciente (sentencias de 13 de febrero de 2007 (casación 8094/02 , FJ 5 °), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03 , FJ 6 °), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02 , FJ 3 °), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3 °) y 19 de julio de 2010 (casación 3433/06 , FJ 5°)), aunque no exista una definición de "diligencia argucia o irrelevante", es posible señalar las características que debe reunir un acto de la Administración para que pueda tener eficacia interruptora. Así, «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» [entre otras, sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96 , FJ 3 °), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03 , FJ 6 °), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 6 °), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06 , FJ 3 °), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, FJ 3 °) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03 , FJ 4°)].

Lo anterior significa que sólo son capaces de interrumpir la prescripción los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto de que se trate [sentencias de 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3º.A) y 29 de abril de 2011 (casación 4721/06 , FJ 3º)]; por el contrario, debe prescindirse de aquellas actuaciones que resulten puramente dilatorias, como las que se limitan a dejar constancia de un hecho evidente, a anunciar la práctica de actuaciones futuras, a recoger la documentación presentada sin efectuar valoración alguna o a reiterar la solicitud de una documentación que ya obra en el expediente [sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96 , FJ 3 °), 29 de junio de 2002 (casación 3676/97 , FJ 2 °), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03 , FJ 6 °), 28 de abril de 2008 (casación 7719/02 , FJ 3 °), 23 de junio de 2008 (casación 1514/03, FJ 3 °) y 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04 , FJ 6°)].

En este caso se aprecia un retraso imputable a la parte actora en la aportación de determinada documentación que se considera imprescindible para realizar la regularización a la sociedad inspeccionada dedicada a la promoción inmobiliaria teniendo en cuenta la regularización realizada la Inspección procedió a incrementar la base imponible por ventas no declaradas por ingresos sin justificar en las cuentas bancarias de las que es titular el obligado tributario y por otra parte se incrementó la base imponible de determinadas ventas documentadas en escritura pública y que no habían sido declaradas ni contabilizadas por el obligado tributario. En concreto

-En relación a " extractos de movimientos de las cuentas bancarias de las que sea titular el obligado tributario en el período objeto de comprobación los extractos bancarios", se solicitan en la diligencia de constancia de hechos nº 2 de 12 de junio de 2003 (folio 74), pero el recurrente inicialmente aporta tal como consta en la diligencia nº 3 de 12 de junio de 2003 3 cuentas bancarias. En la diligencia de constancia de hechos nº 6 de 20 de noviembre de 2003 (folio 1271) se solicitan se aporten los extractos de 7 cuentas bancarias adicionales de las que la Inspección ha constatado es titular el recurrente.

-En relación a las escrituras de compraventa, se requieren desde el inicio de la Inspección y en diligencia de constancia de hechos nº 1 de 28 de mayo de 2003 (folio 20) se indica que "Se requiere aportación de documentos y justificantes requeridos en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e

investigación, en concreto justificantes de anotaciones contables como por ejemplo facturas emitidas y recibidas, contratos con trascendencia tributaria, escrituras de compraventa de inmuebles". Se reclaman en sucesivas diligencias y en la de 20 de noviembre de 2003 se identifican las concretas escrituras que faltan, reclamándose por última vez el 22 de junio de 2004 (diligencia de constancia de hechos nº 11) fijándose como fecha de nueva visita el 27 de julio de 2004, fecha en la que se aportan.

-Las facturas emitidas en el año 2000 requeridas desde el inicio de la Inspección y reiterado en sucesivas diligencias no se aportan hasta el 11 de enero de 2005. Así consta que se realizaron sucesivos requerimientos siendo el último al que se hace referencia expresa el realizado en la diligencia nº 13 de 17 de noviembre de 2004 (folio 1775) siendo la siguiente cita el 15 de diciembre de 2004. En las diligencias posterior de 15 de diciembre de 2004 se indica que no "no ha aportado parte de la documentación solicitada en la diligencia de 17 de noviembre de 2004 por la que se reitera de nuevo la petición" y es en la de 11 de enero de 2005 cuando se indica que se aporta, según manifestaciones del compareciente, justificaciones de los ingresos que faltaban por documentar según diligencia de constancia de hechos de fecha 15/12/04. No se indica a que concreta documentación se refiere, por lo que hay que entender que estas facturas fueron aportadas en la diligencia de 15 de diciembre de 2004.

Teniendo en cuenta lo anterior si bien se considera que es correcta la fecha de inicio de la dilación 28 de enero de 2003 (fecha en que el interesado debió aportar la documentación solicitada en la comunicación del inicio de las actuaciones) el día final no es el 21 de junio de 2005, fecha en que se inicia el trámite de audiencia sino el 15 de diciembre de 2004 fecha fijada en la diligencia nº 13 de 17 de noviembre de 2004 (folio 1775), para aportar dicha documentación a la que se hace referencia concreta.

Aunque se modifique la fecha del periodo de dilación la duración del procedimiento ha sido menor de un año por cuanto el acuerdo de liquidación se dicta el 8 de noviembre de 2005 y se notifica el 16 de noviembre de 2005 y la duración imputable al recurrente es desde el 28 de mayo de 2003 hasta el 15 de diciembre de 2004, y teniendo en cuenta los periodos computables 14 de mayo (fecha de incoación) hasta el 28 de mayo de 2003 y desde el 15 de diciembre de 2004 hasta el 8 de noviembre de 2005 no supera el plazo de 12 meses.

Tercero.

Descartada la existencia de prescripción en relación a la liquidación el único aspecto que discute el recurrente es el relativo al incremento de la base imponible por la venta de determinados inmuebles documentadas en escritura pública y que no han sido declaradas ni contabilizadas por el obligado tributario. La Inspección determina el importe de la compraventa que no coincide con el declarado en la escritura pública por la declaración de los compradores en la que señalan que el precio abonado era uno notablemente superior que es el que se toma como referencia para determinar la base imponible. Cuestiona el recurrente que las manifestaciones de los compradores sean medio de prueba suficiente para poder incrementar el precio de compra de los mismos y por lo tanto la base imponible del impuesto, lo que no se comparte teniendo en cuenta que los compradores de los inmuebles aportaron también extractos de cuentas bancarias de fechas próximas en las que se observan salidas de dinero, sin que por otra parte el carácter público de un documento garantice la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados.

Cuarto.

En relación al acuerdo de imposición de sanción el recurrente considera que el acuerdo de imposición de sanción no cumple con los requisitos de motivación exigidos por los Tribunales, al no motivarse de forma individualizada el elemento intencional de cada una de ellas.

En este caso resolución sancionadora para acreditar la existencia de culpabilidad reproduce el artículo 4.1, 5, 75 y 78 de la Ley 37/1992 del IVA y señala " el Instructor del procedimiento aprecia el concurso del elemento subjetivo o culpabilidad del obligado tributario por cuanto la legislación del impuesto es clara en cuanto que establece que la obligación del sujeto pasivo de presentar las declaraciones liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante (artículo 164.6 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el valor añadido) , que en las declaraciones a presentar se deben incluir la totalidad de las operaciones efectuadas, que su incumplimiento no admite ningún tipo de duda razonable que permita al obligado alegar una interpretación razonable y que obraba en poder del sujeto pasivo toda la documentación de tipo fiscal necesaria, habiéndose sido necesaria la actuación inspectora para descubrir los incumplimientos. Como consecuencia se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley 230/1963 .

Como se constata se trata de una motivación de tipo plantilla para acomodar a cualquier acuerdo sancionador.

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2013 (recurso de casación 4065/2010) y en términos similares la de 6 de junio de 2008 recoge los requisitos sobre motivación exigidos por nuestros tribunales en relación con el elemento subjetivo de la culpabilidad:

1) No basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo afirmar en abstracto que el interesado debió de ajustar su conducta a las circunstancias concurrentes, que no se aprecia causa de exclusión de responsabilidad sin más, o que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar 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 le era exigible otra conducta en función de las circunstancias concurrente o porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 Ley de 1963 (actual art. 179.2 Ley 58/2003).

2) No corresponde al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sin que fuera suficiente a efectos de quedar justificada la obligada concurrencia del elemento subjetivo, limitarse a constatar la voluntariedad de la conducta porque las circunstancias concurrentes exigían otra conducta, sin individualizar ni particularizar el caso concreto en relación con la conducta de la recurrente"

3) No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye tampoco ahora- infracción tributaria.

4) No es el Tribunal de instancia al que corresponde realizar el juicio de culpabilidad, sino que este es de exclusiva competencia de la Administración sancionadora y debe plasmarse en las resoluciones sancionadoras, quedando reservado al órgano jurisdiccional, en esta cuestión, verificar si efectivamente consta y se ha efectuado dicho juicio de culpabilidad en dichas resoluciones. 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.

En este caso el instructor del procedimiento apreció la existencia de la culpabilidad con base al siguiente razonamiento considerando que la norma es clara en cuanto que establece la obligación de sujeto pasivo de presentar las declaraciones liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante (artículo 164.6 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el valor añadido) , que en las declaraciones a presentar se deben incluir la totalidad de las operaciones efectuadas, que su incumplimiento no admite ningún tipo de duda razonable que permita al obligado alegar una interpretación razonable y que obraba en poder del sujeto pasivo toda la documentación de tipo fiscal necesaria, habiéndose sido necesaria la actuación inspectora para descubrir los incumplimientos. Como consecuencia se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley 230/1963 .

Esa motivación no era suficiente para la imposición de la sanción, pero en este caso en el acuerdo de imposición de sanción se contiene un razonamiento extenso en la que se razona la existencia del elemento de la culpabilidad (folios 25 a 27 del acuerdo de imposición de sanción)

Asimismo se razona por que se ha incrementado el importe de la sanción mínima al apreciar la existencia de medios fraudulentos por existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad por la llevanza incorrecta de los libros y registros establecidos con carácter obligatorio por normas fiscales, ya que la cuantía en mas o menos de los cargos, abonos o anotaciones omitidos o inexactos representan un porcentaje superior al 15% de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en los libros registros correspondientes.

Quinto.

La última cuestión que se plantea en si procede imponer una sanción por la realización de unos ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo en una autoliquidación posterior, sin indicar en dicha autoliquidación la existencia de ingresos correspondientes a periodos anteriores que no se identifican.

En este caso se ha sancionado al recurrente por haber declarado operaciones en un trimestre posterior al devengo del IVA sin identificar el periodo impositivo a que se refieren las bases. En el acuerdo sancionador se indica que el obligado tributario concertó " ventas de inmuebles en el 2º trimestre de 1999, y sin embargo contabilizadas y declaradas por el obligado tributario en el 4º trimestre de 1999, es decir en un periodo distinto al

de la entrega del inmueble". Lo mismo se indica con respecto a las ventas realizadas en el 3º trimestre de 1999, el 1º trimestre de 2000 y el 1º trimestre de 2001 que fueron declaradas en los siguientes trimestres.

El recurrente entiende que es aplicable el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 (era la ley vigente en el momento en que se realizó el hecho por el que se sanciona) y por tanto es exigible el pago de un recargo pero no la imposición de una sanción prevista en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963 consistente en "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".

"El artículo 61.3 establece " 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."

La parte recurrente alega que el hecho sancionado no constituye una infracción tributaria ya que distintos Tribunales Superiores de Justicia en sentencias que cita (del año 2003, 2004 y 2007) vienen interpretando el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria 230/1963 en el sentido de que no procede su aplicación a hechos como los aquí debatidos pues ello supone la exigencia de un requisito para la exoneración no contemplado expresamente en la ley, cual es el de la identificación de la regularización realizada con indicación del período al que corresponde. No ofrece duda a las partes que a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 la cuestión está claramente regulada en el artículo 27. 4 de la LGT 58/2003 relativo a "recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" en el que después de indicar en su apartado 2 que dicho recargo excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración en su apartado 4 establece " para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período ."

El criterio mantenido por el recurrente en relación a los requisitos para aplicar el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria 230/1963 era el sostenido por esta sección. Así en la sentencia de 23 de marzo de 2010 (recurso 440/2008) dijimos lo siguiente:

"La cuestión que se plantea en este recurso relativa a un ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo en una autoliquidación posterior, sin indicar en dicha autoliquidación la existencia de ingresos correspondientes a periodos anteriores que no se identifican ya ha sido resuelta por esta Sala en sentencia de 18 de octubre de 2007 (recurso 322/2005). Dicha sentencia se refería a un supuesto de hecho como el aquí planteado en que "el sujeto pasivo dejó de ingresar cuotas devengadas en las declaraciones correspondientes, habiendo sido incluidas dichas cuotas como un mayor ingreso en declaraciones presentadas relativas a periodos posteriores." en la que se remitía a las sentencias dictadas por esta Sala de 17 de mayo de 2007 (recurso 322/2005) y 22 de junio de 2007 (recurso 432/2005). Se consideró que era improcedente imponer una sanción e intereses de demora al existir una falta de tipificación o, cuanto menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 del supuesto analizado y así se razona:

"Entiende la Sala que debe admitirse que existía una falta de tipificación o, cuanto menos, una defectuosa tipificación en la LGT 230/1963 del supuesto que contemplamos. Así lo reconoce, al menos, el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, elaborado por la Secretaria de Estado del Ministerio de Hacienda el 23 de enero de 2003, que decía lo siguiente:

"Por último, también se ha introducido una norma específica para una situación que se está produciendo con mucha frecuencia en la práctica: las regularizaciones efectuadas a través de declaraciones correspondientes a periodos de liquidación posteriores del mismo impuesto. Cuando el actual art. 79.a) tipifica la infracción consistente en dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios la totalidad o parte de la deuda tributaria, excepciona que se trate de ingresos voluntarios extemporáneos (complementarias), dado que, en dicho supuesto, procedería la exigencia del correspondiente recargo . El Informe 2001 planteó la conveniencia de aclarar la tipificación respecto de los obligados tributarios que, si bien operan de la forma mencionada, ingresan en una declaración ulterior la cuota inicialmente omitida, pero lo hacen sin consignar su carácter extemporáneo. Piénsese en el caso de aquél que no declara determinadas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas durante el primer trimestre (período impositivo trimestral) y que lo hace como si de cuotas del cuarto trimestre se tratase. En concreto, el Informe 2001 consideraba que estos casos deberían tipificarse como infracción tributaria, pero no de la máxima gravedad. Ello porque no puede desconocerse que, aunque no sea por el cauce idóneo, el obligado tributario ha acabado regularizando su situación.

De conformidad con las ideas anteriores, el borrador de Anteproyecto LGT señala, tal y como ya avanzamos en otro lugar, que, sean cuales sean las circunstancias concurrentes (cuantía dejada de ingresar, medios empleados o existencia de ocultación) esta conducta siempre va a tener la consideración de infracción leve.

En este sentido, existe una postura mayoritaria dentro de la Comisión que considera que no debe ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que ingresa pero en una declaración posterior. Además, la Comisión ha considerado que debería distinguirse entre aquellos obligados que llevan a cabo su conducta mediando dolo de aquellos otros que la realizan por simple diligencia. En otro caso, estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva."

Esta falta de tipificación o -como mínimo- defectuosa tipificación del supuesto que contemplamos, lleva a la anulación de las sanciones tributarias, pues nos encontramos en el ámbito del derecho sancionador en el que son de aplicación -según indica el artículo 178 LGT (ley 58/2003)- los principios de legalidad y tipicidad, suponiendo este último, como dice el Tribunal Constitucional en su sentencia de 52/2003, de 17 de marzo (RTC 20032), la prohibición de "...la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem», es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan...".

Ahora bien hemos cambiado el criterio desde nuestra sentencia de 9 de marzo de 2011 (recurso 525/2009) rectificando a la vista de los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la cuestión debatida que considera (STS de 27 de septiembre de 2010 en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 308/2008) que en estos supuestos no existe una regularización voluntaria y señala que

"Es consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción , la observancia o concurrencia de los siguientes requisitos:

1º) Extemporaneidad de la declaración o autoliquidación, es decir que se presente después de finalizar el plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

2º) Presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y cuotas objeto de regularización .

3º) Existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada.

4º) Espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

Por consiguiente, resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiera. Dicho en otros términos, no puede hablarse de "regularización tácita".

Así pues, en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia debe preservar, cumpliendo la principal función que corresponda a este Tribunal, ha de precisarse que la interpretación adecuada y procedente tanto al artículo 61.3 LGT y el artículo 4 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre , es aquella que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma, requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones relacionándolas, o, si no hubo una anterior, la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea."

Dicho criterio ha sido reiterado en sentencias posteriores del Tribunal Supremo y por citar la más reciente de 7 de febrero de 2013 que se remite a sentencias anteriores de 9 de mayo de 2011 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 267/2007), 15 de septiembre de 2011 (recurso de casación núm. 1258/2009) y la de 4 de octubre de 2012 (recurso de casación núm. 4462/2010) y 31 de mayo de 2013 (recurso de casación 3056/2010).

Ahora bien, queda por determinar el importe sobre el que debe aplicarse la sanción. En nuestra sentencia de 21 de noviembre de 2013 (recurso 278/2012) hemos establecido que "las exigencias del principio de proporcionalidad (art. 131.3 de la Ley 30/52 de 26 de noviembre del PAC , art. 178.2 de la LGT 58/2003), que exige una clara adecuación entre la gravedad de la infracción y la cuantía de la sanción a imponer, y sobre cuyo alcance en estos casos, no se ha pronunciado dicha Jurisprudencia, nos obliga a considerar que a los efectos de determinar la cantidad dejada de ingresar, como exige la aplicación del artículo 191.6 de la LGT 58/2003 . Sólo puede aplicarse la cantidad efectiva dejada de ingresar, que se limita a los intereses por el retraso en efectuar el ingreso, a lo que debe añadir el recargo por la extemporaneidad de la declaración y sobre la suma de estos dos importes aplicar el tipo sancionador correspondiente. De lo contrario se produciría una clara desproporción entre lo dejado de ingresar y la cuantía que constituye objeto de sanción.

En consecuencia procede anular la parte del acuerdo de imposición de sanción de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT referido al obligado tributario PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL (anterior denominación de ALBAMER PROMOCIONES SL) en relación a la sanción impuesta por la regularización por los ingresos fuera de plazo, debiendo ajustar su importe al criterio establecido en esta sentencia.

Sexto.

Por todo lo anteriormente razonado procede la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo. No se hace condena en costas.

En atención a lo expuesto,

FALLAMOS

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de ALBAMER PROMOCIONES, S.L. (antes denominada PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de febrero de 2012 (RG 4526/2009) y en consecuencia se anula el acuerdo de imposición de sanción de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT referido al obligado tributario PROMOTORA CONSTRUCTORA CORET SL (anterior denominación de ALBAMER PROMOCIONES SL) correspondiente al IVA periodos 1999 a 2001 por importe de 177.332,22 euros exclusivamente en relación a la sanción impuesta por la regularización de ingresos fuera de plazo, debiendo ajustar su importe al criterio establecido en el fundamento de derecho quinto de esta sentencia. Se declara conforme en los demás extremos la resolución del TEAC recurrida. No se hace condena en costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación , siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- La anterior sentencia fue leída y publicada en la forma acostumbrada por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente, hallándose constituido en audiencia pública, de lo que yo el Secretario, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.