

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054720

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 23 de junio de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 433/2012***SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia. Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias. Principio de la íntegra regularización.** La Sala ha venido reiterando en decisiones confirmadas por el TS que la Administración Tributaria está obligada a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, lo que implica el examen de una posible doble tributación, aun cuando el recurrente no aportase la documentación en la fase administrativa; por otro lado, el art. 221 Ley 58/2003 (LGT) prevé que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede ser iniciado de oficio por la Administración. Así las cosas, la Administración tributaria pudo y debió comprobar si había existido una doble tributación y, por tal razón, si el TEAC no estaba en condiciones de comprobar la certeza de la documentación presentada debió retrotraer actuaciones a fin de que se efectuase por el órgano tributario competente, petición ésta que aparece como subsidiaria en el suplico de la demanda -de otra parte, es cierto que ni el TEAC ni esta Sala pueden valorar la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la devolución de ingresos indebidos, pues sería precisa la acreditación de que las cuotas que se reclaman no fueron deducidas y que, efectivamente, fueron indebidamente ingresadas, por lo que procede atender a esa petición subsidiaria del suplico-. **Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad.** Para poder imponer la sanción tributaria es preciso, en primer lugar, comprobar si existió un doble ingreso; por tanto no es posible el ejercicio de potestades sancionadoras en cuanto no existe certeza en la concurrencia de los elementos integrantes del tipo infractor, como es el caso. La sanción, por ello, ha de ser anulada.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**SENTENCIA**

Madrid, a veintitres de junio de dos mil catorce.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido BAE Systems (Operations) Limited , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Lanchares Perlado, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de mayo 2011 , relativa a IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 2.506.557,50 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero :**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por BAE Systems (Operations) Limited, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Lanchares Perlado, frente a la Administración del Estado,

dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de mayo 2011, solicitando a la Sala, declare la nulidad de la Resolución impugnada.

**Segundo :**

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno.

**Tercero :**

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diez de junio de dos mil catorce.

**Cuarto :**

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

**FUNDAMENTOS JURIDICOS****Primero :**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de mayo de 2011 que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a IVA.

Antes de entrar en las concretas circunstancias discutidas, es necesario examinar las causas de inadmisibilidad alegadas por el Sr. Abogado del Estado, fundadas en el artículo 69 b ) y e) de la Ley 29/1998 .

Respecto de la extemporaneidad del recurso contencioso, consta, como documento numero 2 unido al escrito de conclusiones, que la notificación de la Resolución impugnada realizada el 26 de mayo de 2011, fue anulada por el propio TEAC, siendo remitida la nueva notificación el 21 de junio de 2012, afirmando el actor haberla recibido el 25 del mismo mes y año. El recurso ante esta Sala se interpuso el 25 de septiembre de 2012, por lo que, descontando el mes de agosto - artículo 128.2 de la Ley 29/1998 -, se ha interpuesto dentro del plazo de dos meses a que se refiere el artículo 46.1 de la misma Ley -.

En cuanto a la falta de acuerdo del órgano social competente para autorizar la interposición del recurso, se ha aportado con el escrito de conclusiones, por lo que queda subsanado el defecto denunciado por la representación de la administración.

**Segundo :**

El origen de la presente controversia se encuentra en los siguientes hechos:

La recurrente se dedica a la actividad de fabricación de aviones de combate para la OTAN. Como consecuencia del acuerdo de revisión de precios adoptado por las entidades que participan en el programa, en diciembre de 2004, la recurrente procedió a la facturación provisional a Eurofighter del incremento de precios correspondientes a 2001 a 2003. Según afirma la recurrente Eurofighter no pagó las citadas facturas y las cuotas devengadas por las mismas fueron ingresadas por la propia actora en febrero de 2005. En los acuerdos de de 2006 se decidió que el incremento de precios debía abonarlos CASA. En 2006 se emitieron las facturas a CASA que las abonó, así como el ingreso correspondiente a IVA.

Se trata pues de un doble ingreso, según la recurrente, de cuotas de IVA.

La Administración niega que se haya producido ese doble ingreso.

Nos encontramos por ello, ante el supuesto contemplado en el artículo 221 de la Ley 58/2003 :

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones..."

En primer lugar, hemos de examinar las argumentaciones contenidas en la Resolución impugnada, relativa a los documentos aportados en vía económica administrativa para justificar el doble pago. Sostiene el TEAC, que tal documentación no puede ser considerada ya que pudo y debió aportarse ante la Administración Tributaria, a fin de que por ella, puedan comprobarse los datos contenidos en los documentos.

No podemos compartir este razonamiento en cuanto, a) esta Sala ha venido reiterando en decisiones confirmadas por el TS, que la Administración Tributaria esta obligada a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, lo que implica el examen de una posible doble tributación, aún cuando el recurrente no aportase la documentación; b) el artículo 221 prevé que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede ser iniciado de oficio por la Administración.

La Administración Tributaria pudo y debió comprobar si había existido una doble tributación.

Por tal razón, si el TEAC no estaba en condiciones de comprobar la certeza de la documentación presentada debió retrotraer actuaciones a fin de que se efectuase por el órgano tributario competente - petición ésta que aparece como subsidiaria en el suplico de la demanda -.

De otra parte, es cierto que ni el TEAC ni esta Sala pueden valorar la concurrencia de los requisitos necesarios para proceder a la devolución de ingresos indebidos, pues sería precisa la acreditación de que las cuotas que se reclaman no fueron deducidas y que, efectivamente, fueron indebidamente ingresadas. Por ello hemos de atender en este punto a la petición subsidiaria contenida en el suplico.

Hemos de recordar la doctrina del TS contenida en la sentencia de 5 de junio de 2014, recurso 947/2012 :

"Ahora bien, lo que si protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida.

Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002 ), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA."

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina (4498/2012 ).

En el mismo sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012 ) y de 11 de abril de 2014 ( 2877/2012 )..."

### **Tercero :**

En cuanto a la sanción tributaria, y aún cuando nada se dice en la demanda, hemos de recordar que es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva, para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor, por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción.

Así las cosas, se afirma la procedencia de la sanción sobre la base de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo para la imposición de una sanción administrativa. Y así se parte de la idea de que no es admisible una responsabilidad objetiva por el resultado, sin considerar la concurrencia de buena fe en la actora.

Ciertamente es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Tribunales Superiores de Justicia y la propia Sala, en la que se afirma que los principios del Derecho Penal son de aplicación, con matizaciones, al Derecho Administrativo Sancionador. Fuera de toda duda queda la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, bien en su manifestación de dolo o intencionalidad, o culpa o negligencia; pero en todo caso no es posible la imputación del resultado desde principios objetivos de responsabilidad.

Y desde tales criterios reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, que quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto.

Por ello es necesario pues, examinar en cada supuesto la participación del sujeto, o lo que es lo mismo, la existencia de elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, pues el carácter quasi-penal de la actividad sancionadora administrativa, hace que la culpabilidad del sancionado se constituya en uno de los elementos esenciales para la existencia de la infracción, apreciable en toda la extensión de sus diversas graduaciones de dolo y clases de culpa.

Para poder imponer la sanción tributaria es preciso, en primer lugar, comprobar si existió un doble ingreso, por tanto no es posible el ejercicio de potestades sancionadoras en cuanto no existe certeza en la concurrencia de los elementos integrantes del tipo infractor, como es el caso. La sanción, por ello, ha de ser anulada.

Por lo expuesto procede la estimación parcial del recurso.

No procede imposición de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa 29/1998 en su redacción dada por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por BAE Systems (Operations) Limited , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Manuel Lanchares Perlado, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 24 de mayo 2011 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto debió ordenar la retroacción de actuaciones y anular la sanción impuesta, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en los extremos examinados, declarando proceder la retroacción de actuaciones a fin de que la Administración Tributaria compruebe la existencia de un ingreso indebido, con imposición de costas a la Administración demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma 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 / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.