

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055067

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 16 de junio de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 225/2013***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Falta de tipicidad. Es cierto que conforme a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas y que en estos casos resulta aplicable el régimen tributario sancionador así como que dicha doctrina también resulta aplicable para la Ley 230/1963 (LGT). No obstante, también es cierto que en el contexto del ejercicio que motivó la imposición de la sanción -2003- puede decirse que era práctica extendida la regularización del IVA sin sujeción a formalidad alguna en el contexto y dicción del art. 61.3 Ley 230/1963, que no exigía formalidad alguna, como así tuvo lugar, por lo que no es descartable la alegación efectuada por la actora de que fuera informada por la Inspección en el sentido de que podía operar en la forma en que hizo, regularizando en el tercer trimestre lo que debió hacer en el segundo, sobre todo si no contaba con la persona idónea para realizar la debida contabilización del IVA, por grave enfermedad de quien hasta ese momento realizaba dicha tarea, sin que se olvide que se trata de una comunidad de bienes, sin ningún tipo de empleados, por lo que la posibilidad de contratar a una tercera persona para un corto periodo de tiempo se planteaba como difícil solución.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), art. 61.3.

PONENTE:*Don Javier Eugenio López Candela.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

SENTENCIA

Madrid, a dieciseis 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 la entidad Evaristo , Jacobo Y Reyes (COMUNIDAD DE BIENES DIRECCION000 C.B), y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a. Cristina Jiménez de la Plata y García de Blas, y asistido por el Letrado Sr. D. Evaristo , frente al Tribunal Económico-administrativo Central, dirigido y representado por la Sr. Abogado del Estado, sobre liquidación y sanción por IVA (ejercicio de 2003) , siendo la cuantía del presente recurso 238.442,14 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo en fecha 29 de mayo de 2.013 promovido por la recurrente frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2013 que confirma en alzada la resolución del TEAR de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativa NUM001 y NUM000 interpuestas contra la liquidación definitiva y sanción por IVA, ejercicio 2.003 dictadas por la Oficina Técnica de la Agencia Tributaria en Madrid, de 23 de octubre de 2.007.

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 en el escrito de demanda, según se deduce de la misma la anulación únicamente de la sanción impuesta por existir fuerza mayor, y subsidiariamente la aplicación de la sanción sobre la base de 69.193,13 euros, reintegrándose los intereses ingresados en cuantía de 67.648,49 euros.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora e interesando la confirmación de la resolución impugnada.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, y evacuado por las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día 10 de junio de 2.014.

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 JURÍDICOS**Primero.**

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del TEAC de 14 de marzo de 2013 que confirma en alzada la resolución del TEAR de Madrid que desestima las reclamaciones económico-administrativa nº NUM001 y NUM000 interpuestas contra la liquidación definitiva y sanción por IVA, ejercicio 2.003 dictadas por la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Madrid, de 23 de octubre de 2.007.

Segundo.

Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, que en fecha 28 de abril de 2.006, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT inicia actuaciones de comprobación de carácter parcial a la entidad recurrente por IVA, 2.003. Como consecuencia de ello se modifican las bases imponibles del 2º y 3º trimestre, al no declararse en el segundo bases que corresponden al 3º, incrementándose el IVA devengado en el segundo en 481.242,32 euros, en su mayor parte, por la venta a PROSALVI S.A de dos locales y dos sótanos en la calle San Onofre nº2. En el primer trimestre se declaró -4.358,04 euros, que igualmente se reseñó en el segundo. En el tercero ingresó 191.604,33 euros. Al término del último período de liquidación quedaba un saldo susceptible de ser compensado por el sujeto pasivo en períodos posteriores de 309.207,52 euros de Madrid.

La comunidad recurrente se halla de alta en el epígrafe 861.2 del IAE, alquiler de locales industriales.

Con fecha 1 de junio de 2.007 se levanta acta con cuota de 285.279,95 euros firmándose el acta de disconformidad A02 71312544, no admitiéndose el IVA soportado en el segundo trimestre. Previo trámite de alegaciones se dicta liquidación por la Oficina Técnica el 23.10.2007, modificándose los intereses de demora, que quedan en la cuantía de 67.648, 49 euros.

Los hechos sancionados se calificaron de la forma siguiente en la propuesta: respecto del 2º trimestre de 2003 la infracción cometida se sanciona como infracción grave del art.195 en cuantía de 2.179,02 euros, y como leve del art.191.6, en cuantía de 238.442,14 euros, lo que hace un total de 240.621,16 euros, aplicándose la Ley 58/2003 por ser más favorable.

Después del trámite de alegaciones se impuso una única sanción por infracción leve en el acuerdo de 23 de octubre de 2.007 del Jefe de Oficina Técnica en cuantía de 238.442,14 euros..

Contra dichas resoluciones la entidad interpone sendas reclamaciones económico-administrativa que son desestimadas por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27.9.2010.

Contra dicha resolución la parte actora interpuso el recurso de alzada el 22.11.2010, el cual fue desestimado por la resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2.013.

Tercero.

El debate litigioso en la presente vía judicial se plantea en los mismos términos que en la vía económica-administrativa, toda vez que la actora no se opone a la procedencia de la regularización, aunque en el suplico de la demanda solicité la devolución de los intereses abonados, sin que haya fundamentado esta pretensión en el cuerpo de la misma. Sí, por el contrario, se opone a la imposición de la sanción a la recurrente por el ingreso extemporáneo en el 3º trimestre de 2003, conforme al art. 191.6 de la Ley 58/2003, admitiendo que concurre un supuesto de fuerza mayor, toda vez que la persona encargada de llevar la contabilidad de la comunidad de bienes, suegro de uno de los recurrentes, padeció una grave enfermedad en el 2º trimestre que le impidió realizar correctamente dicha declaración del IVA en ese trimestre, dato éste que admite la Agencia tributaria, y que la actora considera como un supuesto de fuerza mayor. Además, considera que se ha infringido el principio de culpabilidad con la imposición de la sanción, si conforme a la Jurisprudencia existente en ese ejercicio, 2.003, anterior a la aprobación de la LGT 58/2003, no era necesario realizar el ingreso extemporáneo sujeto a formalidad alguna, y en este sentido, conforme a lo que le fue comunicado a la comunidad recurrente por teléfono, realizó la regularización en el tercer trimestre sin realizar indicación alguna. Por último, invoca la falta de proporcionalidad, debiendo tomar como base otra distinta, atendiendo a la cantidad efectivamente debida, debiendo deducir el IVA soportado en ese trimestre de 323.466,35 euros, lo que hace una diferencia de 69.193,13 euros.

Cuarto.

Dentro de lo que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo, debemos recordar el contenido del principio de culpabilidad en el ámbito tributario.

El principio de culpabilidad en el ámbito tributario respondía a una doctrina extraída del art. 77.4 de la LGT de 28.12.1963, y recogida por la jurisprudencia del TC y TS (STC 76/90 de 26 de abril y STS 9.1.1991, 13.4.1996, 26.9.1996, 7.7.1997, 26.7.1997, 9.12.1997, 18.7.1998, 17.5.1999, 16.10.2000, 13.7.2002, 31.1.2003, 8.3.2003, 11.11.2003 por todas, así como de la Circular de 24 de febrero de 1988 de la Dirección General de Inspección Financiera) que permite excluir el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria si la actuación del sujeto pasivo deriva de una interpretación razonable de la norma tributaria y no ha existido ocultación documental alguna.

La vigente LGT 58/2003 reconoce este principio en el art. 178 y 179, calificándolo como de responsabilidad, y concretando el art. 179.2 las causas por las que puede tener lugar la exoneración de responsabilidad, aunque no de forma exhaustiva. Una de ellas es la fuerza mayor.

El concepto de fuerza mayor aplicable al presente ámbito puede suscitar dudas, si se entiende como supuestos de concurrencia de una fuerza irresistible, vis maior, claramente imprevisible, o de situaciones que previstas, son absolutamente inevitables.

En el ámbito del derecho tributario sancionador ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el art. 77.4 de la LGT 230/83, en el sentido de si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

A este respecto no puede olvidarse que la cuestión relativa a la procedencia de la imposición de una sanción cuando no concurren los presupuestos exigidos para la aplicación del recargo, del art. 61.3 de la LGT 230/63, o del art. 27.4 de la Ley 58/2003, fue resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo dictada el 27 de septiembre de 2010 (recurso 308/08), 7 de noviembre de 2011 (recurso 74/10) y 18 de noviembre de 2010 (recurso 261/2007), a la que ha seguido la de 18 de julio de 2011, al entender que tras la aprobación del art. 27.4 de la LGT 38/03 en relación con el art. 179.3 del mismo texto, no procede la aplicación del recargo por ingreso fuera de plazo sin requerimiento cuando, como en el supuesto de autos, no ha habido identificación expresa del período impositivo objeto de liquidación ni se han expresado los datos relativos a dicho período, procediendo en cambio, la aplicación del régimen sancionador pertinente.

De dicha doctrina del Tribunal Supremo se deduce que no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas, y resulta procedente en estos casos de ingresos sin ajustarse a lo dispuesto en el art. 27.4, el correspondiente régimen sancionador. Además dicha doctrina se considera aplicable también para la ley 230/63.

Pero dicho lo anterior no puede obviarse que en el contexto del ejercicio que motivó la imposición de la sanción, 2.003, esto es anterior a la aprobación de la vigente LGT 58/2003, que entró en vigor el uno de julio de 2004, tal como alega la recurrente puede decirse que era práctica extendida la regularización del IVA sin sujeción a formalidad alguna en el contexto y dicción del art. 61.3 de la LGT de 1.963 que no exigía formalidad alguna, como así tuvo lugar, por lo que no es descartable la alegación efectuada por la actora de que fue informada por la Inspección en el sentido de que podía operar en la forma en que hizo, regularizando en el tercer trimestre lo que debió hacer en el segundo, sobre todo si no contaba con la persona idónea para realizar la debida contabilización del IVA, por grave enfermedad de quien hasta ese momento realizaba dicha tarea, sin que se olvide que se trata

de una comunidad de bienes, sin ningún tipo de empleados, por lo que la posibilidad de contratar a una tercera persona para un corto periodo de tiempo se planteaba como difícil solución.

Por consiguiente, dadas las circunstancias concurrentes en el presente caso, no se aprecia culpabilidad en la entidad recurrente respecto del retraso en la regularización del IVA del segundo trimestre de 2.003, no pudiendo ser exigible otra conducta distinta.

Ello determina la improcedencia de la aplicación de la sanción en la cuantía de 238.442,14 euros, lo que conlleva la estimación del presente recurso contencioso administrativo, en lo sustancial, y la anulación de la resolución impugnada del TEAC, sin necesidad de entrar en el examen de los demás motivos formulados; si bien la estimación debe ser parcial, debiéndose mantener la regularización practicada así como la procedencia de los intereses devengados que la actora se limita a cuestionar en el suplico de la demanda sin fundamento en el cuerpo de ésta.

Quinto.

Conforme a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley jurisdiccional, no procede hacer pronunciamiento alguno en costas toda vez que la cuestión litigiosa suscita dudas de derecho relevantes que justifican la razonabilidad tanto de los escritos de demanda como de contestación, aunque la estimación de la demanda haya resultado sustancial.

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

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) ha decidido:

1º.- ESTIMAR PARCIALMENTE EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora Sra. D^a. Cristina Jiménez de la Plata y García de Blas, en representación de Evaristo, Jacobo Y Reyes (COMUNIDAD DE BIENES DIRECCION000 C.B), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2013 la cual se anula, así como la sanción de la que deriva en los términos indicados en el fundamento de derecho tercero cuarto.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso ordinario de casación, por lo que se declara su firmeza, 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 el Ilmo. Sr. Magistrado 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.