

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ055486

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 16 de septiembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 143/2012***SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Infracciones específicas de los tributos. IVA. Repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.** Los vendedores del inmueble reservaron las cantidades percibidas en concepto de IVA sin confundirlas con su patrimonio, de suerte que pudieron devolverlas a la entidad repercutida; asimismo realizaron una consulta a la DGT sobre la procedencia del ingreso del IVA, declarándose por la Administración que la operación estaba no sujeta. Finalmente, consta en autos informe pericial caligráfico en el que se concluye que la firma que obra en la factura, en virtud de la cual la entidad adquirente realizó la deducción, no corresponde al vendedor.

Así las cosas, se observa en esta actuación, de una parte, la inexistencia de emisión de factura por el vendedor y, de otra, el desarrollo de actuaciones tendentes a comprobar la procedencia del ingreso del IVA, y, por último, la conservación de la suma percibida por la repercusión del impuesto a fin de darle el destino legalmente previsto. Pues bien, este comportamiento pone de manifiesto que si bien se realizó una repercusión impropia, los vendedores desarrollaron una actividad ulterior tendente a clarificar la situación tributaria y dar a la repercusión el destino legal. Si a ello añadimos que los vendedores son personas físicas, que, no consta, se dediquen a actividades empresariales y que, por ello, no podemos entender que se encuentren familiarizados con la mecánica del IVA, hemos de concluir que la actividad descrita implica buena fe incompatible con la imposición de la sanción.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 170.Dos.3.

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

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

**SENTENCIA**

Madrid, a dieciseis de septiembre de dos mil catorce.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Dº Marcelino , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª Belén Aroca Flórez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de enero de 2012 , relativa a sanción en concepto de IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 206.748,16 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Dº Marcelino , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª Belén Aroca Flórez, frente a la Administración del Estado, dirigida y

representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de enero de 2012, 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, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día once de septiembre 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 17 de enero de 2014 que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a sanción por IVA ejercicio 2003.

Los hechos que han dado origen a la imposición de sanción son los que siguen: El 13 de febrero de 2003, el recurrente y su cónyuge venden a la entidad "Inversiones Terepaima S.L." un inmueble repercutiendo el IVA al 16%. En la escritura pública de compraventa consta que la entidad compradora es sujeto pasivo del Impuesto y que los otorgantes renuncian a la exención, por lo que se efectúa la repercusión. Los vendedores no ingresaron el IVA repercutido en la citada compraventa, si bien la Administración Tributaria llega a la conclusión de que la operación estaba no sujeta al IVA. Estos hechos no son discutidos por las partes.

### **Segundo.**

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.

Dicho lo anterior entraremos en el análisis de las circunstancias concurrentes en el supuesto de autos.

El tipo infractor aplicado por la Administración lo es el contenido en el artículo 170. Dos.3 de la Ley 37/1992 :

"Constituirán infracciones tributarias:...

3.º La repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas."

La recurrente niega la concurrencia del elemento objetivo de la infracción en dos aspectos, la inexistencia de factura y la existencia de una consulta realizada a la Dirección General de Tributos.

Respecto a la factura, la constancia de la repercusión en la escritura pública de compraventa es documento suficiente para justificar la misma - así lo ha declarado la Sala en relación a supuestos de deducción -, sin que sea necesario un documento adicional. Por tal razón la referencia del precepto a "factura" ha de entenderse realizado a cualquier documento que contenga la repercusión, y por ello, también, a la escritura pública de compraventa que la refleja.

La recurrente formuló consulta ante la DGT que respondió declarando que la operación se encontraba no sujeta al IVA, lo que justifica la falta de ingreso, a juicio de la actora. Sin embargo esta circunstancia no impide la aplicación del precepto, pues en toda " repercusión impropia", no procede el ingreso, y, precisamente, el tipo infractor lo que contempla es una repercusión impropia y falta de ingreso de la cantidad repercutida, siendo indiferente que el ingreso no proceda.

Los elementos objetivos del tipo concurren en el presente caso.

Veamos ahora el elemento subjetivo.

Se afirma, en primer lugar, en la demanda, que no se ha razonado la existencia del elemento subjetivo de la infracción administrativa. Basta leer los folios 13 y 14 de la Resolución impugnada para comprobar que ha existido razonamiento sobre la culpabilidad del sujeto infractor. Cuestión distinta es que tal razonamiento sea suficiente para justificar la concurrencia de culpabilidad.

Para examinar la existencia del elemento subjetivo del injusto, hemos de resaltar los siguientes hechos relatados en la demanda y no contradichos por la parte demandada: la recurrente reservó las cantidades percibida en concepto de IVA sin confundirlas con su patrimonio, de suerte que pudo devolverlas a la entidad repercutida. La actora realizó una consulta a la DGT sobre la procedencia del ingreso del IVA, declarándose por la Administración que la operación estaba no sujeta.

Además, consta en autos, informe pericial caligráfico en el que se concluye que la firma que obra en la factura, en virtud de la cual la entidad Inversiones Terepaima S.L. realizó la deducción, no corresponde al recurrente.

Pues bien, se observa en esta actuación, de una parte, la inexistencia de emisión de factura por el recurrente, de otra, el desarrollo de actuaciones tendentes a comprobar la procedencia del ingreso del IVA, y, por último, la conservación de la suma percibida por la repercusión del impuesto a fin de darle el destino legalmente previsto. Este comportamiento pone de manifiesto, que si bien se realizó una repercusión impropia, la recurrente desarrolla una actividad ulterior tendente a clarificar la situación tributaria y dar a la repercusión el destino legal.

Si a ello añadimos que los vendedores son personas físicas, que, no consta, se dediquen a actividades empresariales y que, por ello, no podemos entender que se encuentren familiarizados con la mecánica del IVA, hemos de concluir que la actividad descrita implica buena fe incompatible con la imposición de la sanción.

Por lo expuesto procede la estimación del recurso.

Procede imponer las costas a la Administración demandada, 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 el recurso contencioso administrativo interpuesto por Dº Marcelino , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª Belén Aroca Flórez, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de enero de 2012 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la imposición de sanción, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos , con imposición de costas a la demandada.

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.** 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.