

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058540

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 28 de abril de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 238/2013

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculporias. Interpretación razonable de la norma. Procede. Constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, que con motivo del procedimiento de comprobación instruido contra la actora quedó acreditado que el obligado tributario dejó de ingresar cuotas del IVA con facturas del primer trimestre de 2004, haciendo dicho ingreso en el cuarto trimestre de 2004. La doctrina del Tribunal Supremo establece que no son posibles las regularizaciones voluntarias tácitas, y resulta procedente, en estos casos el correspondiente régimen sancionador, [Vid., en el mismo sentido, STS, de 27 de septiembre de 2010, recurso n.º 308/2008 (NFJ040741)]. Sin embargo, en este caso, pese a cumplirse las exigencias de motivación del acuerdo sancionador, procede su anulación ya que debido a la falta del expediente de gestión del cual derivó la regularización tributaria, el cual fue objeto de expurgo, ello no le puede deparar ningún perjuicio a la actora, pero tampoco puede conllevar la nulidad de un acuerdo dictado en otro procedimiento, en este caso, sancionador y lo cierto es que la actora alega que entendió procedente que el devengo del IVA ha tenido que tener lugar en el cuarto trimestre, esto es, con el momento del ejercicio de renuncia al derecho de opción, entendiendo que el devengo tenía lugar con el vencimiento de la opción y condición resolutoria, cuestión ésta frente a la que la Administración demandada nada ha alegado de contrario. Y lo cierto es que pese a que la actora no formuló alegaciones en la propuesta previa al acuerdo sancionador que justificasen las razones de la declaración del cuestionado en el cuarto trimestre, como bien dice el TEAC, tampoco puede obviarse que la falta de la posibilidad de comprobación de este dato en el expediente de gestión por las razones antes indicadas no puede perjudicar a la actora, por lo que debe admitirse la razonabilidad del mencionado motivo y por ello la improcedencia del acuerdo sancionador.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 45.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 61 y 77.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 178, 179, 183 y 191.

PONENTE:*Don Javier Eugenio López Candela.*

Magistrados:

Doña ANA ISABEL RESA GOMEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000238 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02402/2013

Demandante: INTER-LEGERE GESTIO S.L.

Procurador: D^a AMPARO LAURA DIEZ ESPÍ

Letrado: D^a. ESTHER COLLS BORRÁS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintiocho de abril de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la entidad INTER-LEGERE GESTIO S.L., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a AMPARO LAURA DIEZ ESPÍ, y asistido por la letrada Sra. D^a. Esther Colls Borrás, frente al Tribunal Económico-administrativo Central, dirigido y representado por la Sr. Abogado del Estado, sobre sanción por IVA, siendo la cuantía del presente recurso de 199.041,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpuso en fecha 3 de junio de 2.013 recurso contencioso-administrativo 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 Catalunya que desestima la reclamación económico-administrativa n^o NUM000 interpuesta contra el acuerdo sancionatorio de 16 de noviembre de 2.006 de la Agencia Tributaria, Delegación de Pedralbes-Sarriá, por IVA, año 2004, primer trimestre.

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 la anulación de la misma.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, interesando la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por falta de acuerdo corporativo, y oponiéndose a la pretensión de la actora e interesando la confirmación de la resolución impugnada.

Tercero :

Admitidos los medios de prueba por auto de fecha 25.11.2013 y habiéndose 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 para votación y fallo el día 15 de julio de 2.014.

Por providencia de la Sala de fecha 24 de julio de 2.014 se acordó esperar al resultado de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala en el recurso contencioso-administrativo, respecto de una cuestión análoga a la debatida en autos. Concluso dicho trámite se señaló de nuevo el pleito para votación y fallo el día 14 de abril de 2015.

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 Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2013 que confirma en alzada la resolución del TEAR de Catalunya que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra el acuerdo sancionatorio de 16 de noviembre de 2.006 de la Administración de Pedralbes-Sarriá de la Delegación de Barcelona de la Agencia Tributaria por IVA, año 2004, primer trimestre.

Segundo :

Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, que con motivo del procedimiento de comprobación instruido contra la actora quedó acreditado que el obligado tributario dejó de ingresar cuotas del IVA con facturas de fecha 9.3.2004, en el período de su devengo, primer trimestre de 2.004, en cuantía de 398.082,03 euros, haciendo dicho ingreso en el cuarto trimestre de 2.004, y autoliquidando como cuantía total en ese último trimestre 436.517,57 euros.

A raíz de ello se incoa expediente sancionador en la que se formuló una propuesta de sanción en fecha 24 de julio de 2.006. La actora no formuló alegaciones y en fecha 16 de noviembre se dicta acuerdo sancionador.

Tales hechos recogidos en la propuesta como infracción muy grave fueron sancionados conforme a la Ley 230/63, aplicando un tipo sancionador del 50%.

No conforme con dicha sanción, con fecha 1 de diciembre de 2006, la entidad interpone reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya que la desestima en fecha 15 de julio de 2.010.

Contra dicha resolución la parte actora interpuso el recurso de alzada en fecha 26 de octubre de 2.010 ante el TEAC que confirma la resolución impugnada en alzada en fecha 14 de marzo de 2.013.

Tercero:

Plantea la Abogacía del Estado la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo conforme al art.45.2. de la ley jurisdiccional toda vez que no se ha aportado a los autos el acuerdo corporativo que demuestre la decisión de la sociedad recurrente de impugnar la resolución objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Este motivo ha de ser desestimado, toda vez que conforme a la documental que ha aportado la recurrente consta el certificado del administrador único de la sociedad recurrente, D. Eliseo , y que certifica la decisión de adoptar el acuerdo de impugnar la resolución del TEAC, en virtud de las facultades atribuidas en Junta General de socios, que a su vez autorizó el acuerdo para recurrir en fecha 27 de mayo de 2.013, tal como consta documentalmente en autos.

En consecuencia esta pretensión de inadmisibilidad debe ser desestimada.

Cuarto:

El debate litigioso en la presente vía judicial se plantea en los mismos términos que en la vía económica-administrativa, invocando la actora los siguientes motivos de impugnación:

- 1.- Imprudencia de la aplicación del régimen sancionador en vez del recargo.
- 2.- Falta de tipificación de la conducta.
- 3.- Inexistencia de culpabilidad.
- 4.- Falta motivación de la culpabilidad.

5.- Ya en vía de conclusiones, nulidad de la sanción por inexistencia de expediente de gestión.

Quinto :

El primer motivo va referido a la improcedencia de la aplicación del régimen sancionador al decalaje, esto es, el retraso en el ingreso del IVA repercutido, en vez del régimen del recargo previsto en el art.61.3 de la LGT 230/63. Esta cuestión 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 2.011 , 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 periodo, procediendo en cambio, la aplicación del régimen sancionador procedente. Y ello lo extiende también al régimen de la Ley 230/63 aunque no contuviese el art.61.3 las exigencias del art.27.4 de la LGT 58/2003.

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 o al art.61.3 de la LGT 230/63, el correspondiente régimen sancionador. El motivo, por tanto, no puede prosperar.

Sexto :

El segundo motivo, relativo a la falta de tipicidad de la conducta antes examinada, se fundamenta, según la actora, en que tal conducta no se halla expresamente tipificada en la Ley 230/63 a diferencia del art.191.6 de la Ley 58/2003 . Lo cierto es que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha venido manifestando acerca de la tipicidad de esta conducta, tanto antes como después de la LGT 58/2003 . Baste con indicar también la reciente STS de 26 de junio de 2.004, recurso 1421/2012 , confirma el criterio de que se halla tipificada en el art.79.a de la LGT 230/63, aplicado al caso por la Administración demandada. También debe fenecer este motivo.

Séptimo:

En el siguiente motivo de impugnación alega la actora la vulneración del principio de culpabilidad que reconocía tanto el art.77, de la LGT 230/63 como el art. 183.1 de la vigente LGT 38/13, por entender la recurrente que la resolución impugnada no ha fundamentado las razones para sancionar a la recurrente.

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

En el supuesto de hecho examinado, la resolución impugnada deja clara las razones por las cuales se ha sancionado a la recurrente, recogidas esencialmente en la página 10 de la resolución impugnada, admitiendo, de forma sucinta, pero suficiente que no concurre una interpretación razonable de la norma tributaria -sin perjuicio de lo que luego se expondrá- y estableciendo los deberes fiscales que le eran exigibles, si bien no puede decirse que el mencionado retraso sea sistemático, tal como expresa el TEAC.

En consecuencia, se cumplen las exigencias de motivación del acuerdo sancionador como exigencia del principio de culpabilidad conforme a la doctrina de Tribunal Supremo que exige la motivación de la culpabilidad (STS de 22.10.09, recurso 2422/03 , 1-2-10, recurso 6906/04 , y 12-7-10, recurso 480/07).

Octavo :

Sin embargo, presupuesto lo anterior habremos de admitir que concurre una interpretación razonable de la norma tributaria, sobre la base de la falta del expediente de gestión del que se derivó la regularización tributaria, el cual fue objeto de expurgo, como se ha certificado según oficio de 12.3.2014, ello no le puede deparar ningún perjuicio a la actora, pero tampoco puede conllevar la nulidad de un acuerdo dictado en otro procedimiento, en este caso, sancionador y lo cierto es que la actora alega que entendió procedente que el devengo del IVA ha tenido que tener lugar en el 4º trimestre, esto es, con el momento del ejercicio de renuncia al derecho de opción,

entendiendo que el devengo tenía lugar con el vencimiento de la opción y condición resolutoria (f.14 de la demanda), cuestión ésta frente a la que la Administración demandada nada ha alegado de contrario.

Y lo cierto es que pese a que la actora no formuló alegaciones en la propuesta previa al acuerdo sancionador que justificasen las razones de la declaración del cuestionado en el cuarto trimestre, como bien dice el TEAC, tampoco puede obviarse que la falta de la posibilidad de comprobación de este dato en el expediente de gestión por las razones antes indicadas no puede perjudicar a la actora, por lo que debe admitirse la razonabilidad del mencionado motivo y por ello la improcedencia del acuerdo sancionador, lo que conlleva la estimación del recurso contencioso-administrativo, con la consiguiente anulación de la resolución del TEAC impugnada en autos.

Noveno:

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 hecho y de derecho relevantes que justifican la razonabilidad tanto de los escritos de demanda como de contestación.

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 EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la Procuradora D^a Amparo Laura Díez Espí, en representación de INTER-LEGERE GESTIÓ S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2013 la cual se anula por no ser acorde a derecho, así como el acuerdo sancionador de la que deriva y expresado en el fundamento de derecho primero.

2º.- No realizar 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 .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 6/5/2015 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.