

**BASE DE DATOS DE NORMACEF**

Referencia: NFJ060011

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de octubre de 2015

Vocalía 10.<sup>a</sup>

R.G. 4348/2013

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Legalidad.** *Vulneración del principio de legalidad penal. Procedimiento sancionador. Sanciones. En general. Incrementos de renta sancionables y no sancionables: base de la sanción.* El contribuyente alega la vulneración del principio de legalidad penal, pues considera que la Inspección ha llevado a cabo una cuantificación de la sanción de forma arbitraria e injustificada, por carecer la norma de previsión al respecto. En concreto, se refiere a la cuantificación de la base sancionadora pues al haber cantidades sancionables y no sancionables la inspección aplica el art. 8 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario). Considera que el mencionado art. 8 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) es sólo aplicable a las infracciones previstas en los arts. 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003 (LGT) pero no a las previstas en el art. 195 de dicha Ley, que es la infracción cometida y sancionada por la Inspección. Pues bien, el art. 8 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) establece la forma de calcular la base de la sanción en los supuestos en que en la regularización practicada existan cantidades sancionables y no sancionables, y al existir en este caso ajustes sancionables y no sancionables la inspección lo aplica. Como puede observarse no se trata de un cálculo arbitrario ni tampoco injustificado, sino de una consecuencia lógica de la coexistencia de ajustes sancionables y no sancionables. Así, siendo cierto que el art. 8 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) aplicado por la inspección se refiere sólo a las infracciones tipificadas en los arts. 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003 (LGT), no obstante, el Tribunal Central entiende que aunque no esté expresamente previsto en la norma, existiendo regularizaciones sancionables y no sancionables la base de la sanción se debe aplicar sobre el incremento de renta neta que se corresponda con regularizaciones sancionables. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183, 191, 192, 193 y 195.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 8 y 13.

En la Villa de Madrid, en fecha 8 de octubre de 2015, vista la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Central, promovida por la entidad **R., SA DEPORTIVA** (A.....), y en su nombre y representación por D. Manuel ..., con domicilio a efectos de notificaciones en Av..... s/n, -...., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 25 de abril de 2013, reclamación nº 41/01584/11, relativa a la imposición de sanción por la comisión de infracción tributaria grave por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2006 (periodo impositivo comprendido entre los días 1 de julio al 30 de junio del año siguiente).

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

Con fecha 2 de octubre de 2008 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, con carácter general, relativas, entre otros, al concepto Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2003 a 2006.

Con fecha 18 de enero de 2010 concluyen las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la incoación al obligado tributario del acta de conformidad (modelo A.01) nº ..... por el concepto y períodos indicados.

La propuesta de liquidación contenida en el Acta de Conformidad se entendió confirmada y notificada a la entidad por el transcurso del plazo de un mes desde que se incoo la misma.

Los ajustes regularizados en el acta de conformidad son los siguientes:

- Ajustes derivados de la calificación de los contratos suscritos entre el obligado tributario y E...,SA y entre esta última y T...,SA como de gestión o mediación y de la correcta atribución fiscal de las rentas.
- Ajustes con origen en anteriores actuaciones de comprobación e investigación.
- Ajustes en concepto de amortización de derechos de adquisición de jugadores.
- Ajustes por no considerar como deducibles determinadas partidas contabilizadas en la cuenta 627006002 denominada donativos, regalos e invitaciones; se consideran liberalidades
- Ajustes por no considerar como deducibles cargos en la cuenta 655000000 denominada "cuotas a entidades deportivas" y que corresponden a los importes satisfechos a la Real Federación Española de Fútbol en concepto de primera inscripción como jugadores profesionales de los jugadores de fútbol necesaria para que puedan participar en las competiciones oficiales; se consideran mayor importe de adquisición del inmovilizado inmaterial (derechos adquisición jugadores).
- Ajustes por no considerar como deducibles partidas contabilizadas en la cuenta 623006008 "Jurídicos y contenciosos" respecto de los cuales no se ha justificado su asunción legal; se consideran liberalidades.
- Saldos deudores cancelados con cargo a la cuenta 679000001 "gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" sin haberse aportado justificación alguna.
- Ajustes relativos al precio de las entradas entregadas de forma gratuita y que deberían haber tenido reflejo contable en una cuenta de ingresos con cargo a una cuenta de gastos que recogiera el carácter gratuito de esas entradas.
- Se considera improcedente la compensación de las bases impositivas negativas del ejercicio 1988/1999 efectuada por el obligado tributario en las declaraciones presentadas porque su importe ya ha sido compensado en declaraciones correspondientes a ejercicios anteriores.
- A solicitud del obligado tributario se modifican las cuantías de las compensaciones de las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores efectuadas por el obligado tributario en sus autoliquidaciones.
- Se admite una deducción por doble imposición y se modifica una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

## Segundo.

Con fecha 30-06-2010 se notificó al interesado el Acuerdo sancionador derivado de la liquidación que a su vez deriva del acta suscrita en conformidad (A01-.....) relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003 a 2006.

1.- Se considera cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (*"Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. También se incurre en esta infracción cuando se declara incorrectamente la renta neta (...) sin que se produzca falta de ingresos u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación"*), por la incorrección de la renta neta declarada que se compensa en la liquidación con el importe de la base imponible negativa procedente de ejercicios anteriores de forma que no resulta importe a ingresar alguno; infracción que se sanciona conforme a lo dispuesto en el artículo 195.2 de la misma Ley (15%) resultando aplicable la reducción por conformidad prevista en el artículo 188.1 de la misma Ley (30%). Al existir ajustes sancionables y no sancionables cuantifica la base sancionadora conforme lo dispuesto en el artículo 8 del RD 2063/2004

2.- Se estima que la conducta del obligado tributario fue, respecto de las regularizaciones sancionadas, 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, cuanto menos negligencia, sin que se aprecie la concurrencia de eximente alguna de responsabilidad.

3.- Como consecuencia de lo anterior se acuerda imponer al R..... SA DEPORTIVA una sanción por importe de 354.299,03 euros.

## Tercero.

Disconforme con el anterior acuerdo la entidad interpuso, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, tramitándose bajo el número de registro 41/1584/11.

Puesto de manifiesto el expediente y tras formular alegaciones la interesada, el Tribunal Regional, en sesión celebrada el 25 de abril de 2013, acordó en "primera instancia" desestimar la reclamación interpuesta, confirmando el acuerdo sancionador. El citado fallo fue notificado a la reclamante el 20 de mayo de 2013.

Disconforme con esta resolución se ha interpuesto con fecha 20 de junio de 2013 recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1) Ausencia del elemento subjetivo de la infracción por concurrir interpretación razonable de la norma. Se refiere únicamente a los ajustes practicados en los distintos periodos por la amortización de derechos de adquisición de jugadores.

2) Falta de motivación de la culpabilidad.

3) La sanción impuesta es nula por vulneración del principio de legalidad penal; se ha impuesto una sanción que no está previamente contemplada ya que la inspección ha cuantificado la sanción de forma arbitraria. Se refiere a la base de la sanción. Considera que no es extensible a la infracción prevista en el artículo 195 de la LGT las normas establecidas para el cálculo de las sanciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concorre en el presente expediente el requisito de competencia de este Tribunal Central por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado para conocer la presente reclamación económico-administrativa, habiéndose interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, siendo la cuestión a resolver la conformidad o no a derecho de la sanción impuesta.

### Segundo.

La infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

*“1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

*También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.*

*(.....).*

*2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 % si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes...”.*

En el presente caso se han declarado incorrectamente las rentas netas (en los ejercicios 2003/2004, 2004/2005 y 2006/2007) y los incentivos fiscales (2006/2007) sin que se haya producido falta de ingreso por haberse compensado cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

Las conductas del obligado tributario que son objeto de sanción por parte de la Administración han sido: 1) Ajustes negativos en concepto de amortización de los derechos de adquisición de los jugadores; 2) deducir partidas de gastos que fiscalmente no tienen esa consideración por tratarse de liberalidades; 3) contabilizar como gastos de los distintos ejercicios partidas que tiene la consideración de inmovilizado inmaterial; 4) deducir como gastos fiscales partidas respecto de la que no se dispone de la documentación acreditativa de esa circunstancia; 5) omitir la contabilización de la entrega gratuita de entradas para asistir al espectáculo deportivo, circunstancia que determinarla la generación de unos gastos que no deberían tener la consideración de deducibles por tratarse de liberalidades.

Alega en primer lugar la reclamante la ausencia de culpabilidad al concurrir una interpretación razonable de la norma.

Se refiere únicamente a la regularización efectuada por la amortización de los derechos de adquisición de los jugadores.

Por lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de la Ley 230/1963 las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. También se recoge dicha exigencia en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 cuando dice que:

*“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley”.*

Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de

*«vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria».*

Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva, al resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

De las conductas sancionadas por la inspección la reclamante únicamente considera que no existe culpabilidad en la relativa a la amortización de los derechos de adquisición de los jugadores porque la aplicación del Plan especial de Amortización del inmovilizado inmaterial que se consideró aprobado por silencio administrativo excluye la negligencia necesaria para ser sancionado.

En los ejercicios comprobados el obligado tributario amortiza los derechos de adquisición de los jugadores en función del tiempo de duración establecido en el contrato laboral de cada jugador y al mismo tiempo realiza ajustes extracontables negativos sobre el resultado contable (y positivos por reversión de los anteriores) con la finalidad de ajustar la amortización fiscal a las cuantías derivadas de un plan específico de amortización formulado a la Administración en fecha 14 de mayo de 1997 (considerando un periodo de vida útil de tres años).

La inspección considera improcedentes las correcciones al resultado contable por los siguientes motivos:

a) Los derechos de adquisición a que se refieren los ajustes controvertidos han sido adquiridos y se han empezado a amortizar con posterioridad a la fecha de presentación del plan de amortización (14 de mayo de 1997); de acuerdo con la regulación reglamentaria los planes especiales de amortización se han de referir a elementos presentes en el momento de la solicitud y para cada nuevo elemento ha de solicitarse un nuevo plan.

b) No se puede extender la eficacia de un plan de amortización aprobado por silencio positivo a elementos que no cumplen las prescripciones reglamentarias en cuanto a su fecha de adquisición en relación con la presentación del plan especial.

c) Porque el plan de amortización, que en su caso se hubiera aprobado, solo garantiza que a efectos administrativos se entienda que la amortización que se ajuste al mismo responde a una depreciación efectiva pero ello no exime que en todo caso la amortización a deducir ha de estar contabilizada conforme al principio de inscripción contable consagrado en el artículo 19.3 del RDLegislativo 4/2004.

Este mismo hecho ya fue objeto de regularización en anteriores comprobaciones referidas al IS del ejercicio 1998/1999 habiéndose pronunciado en el sentido expuesto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en su resolución de fecha 28-10-2003, el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de fecha 17-03-2005 (RG 380/2004) y la Audiencia Nacional en sentencia de 11-12-2007 (recurso nº 175/2005).

Pues bien, en el presente caso, no se aprecia que la conducta de la interesada, consistente en no tener en cuenta lo dispuesto en la Ley y en el Reglamento del impuesto sobre sociedades (principio de inscripción contable y normativa relativa a los planes especiales de amortización), esté amparada en una interpretación razonable de la norma, siendo la misma clara a este respecto por lo que no procede exonerar de responsabilidad a la reclamante. Es evidente que no existen dudas sobre el alcance y la regulación contenida al respecto pues como se ha indicado en una comprobación anterior ya se regularizó este mismo hecho habiéndose confirmado dicha regularización tanto en la vía administrativa como en la vía contencioso administrativa.

Este Tribunal en la citada resolución de fecha 17-03-2005 (RG 380/2004) ya apreció la existencia de una conducta negligente en dicha regularización por no concurrir los supuestos excepcionales determinantes de la ausencia de voluntariedad tales como jurisprudencia titubeante, dudas razonables de interpretación o laguna normativa; la Audiencia Nacional no entró a analizar si existía o no culpabilidad pues consideró que el expediente sancionador estaba caducado.

En definitiva, a juicio de este Tribunal, la conducta de la entidad ha de ser calificada como negligente, y por tanto acreedora de sanción, sin que dicha conducta esté amparada por ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad contempladas por la Ley.

Por tanto, ha de confirmarse en el presente caso la existencia del elemento subjetivo de la infracción.

### Tercero.

A continuación alega que el acuerdo sancionador no motiva de forma adecuada la existencia de culpabilidad.

Es cierto tal y como indica la reclamante que el acuerdo sancionador debe ser suficientemente motivado conteniendo una sucinta, al menos, referencia a los hechos y fundamentos de derecho, que permita conocer el proceso lógico y jurídico que condujo al órgano administrativo a tomar su decisión, pero, contrariamente a lo pretendido por la parte, tanto respecto de los hechos como de los fundamentos legales y de las consecuencias jurídicas a que dan lugar, se hace referencia suficiente no solamente en el acuerdo sancionador, sino también en el de iniciación y comunicación del trámite de expediente sancionador (este último respecto del que la interesada no formuló alegaciones pese haber solicitado ampliación de plazo para formularlas).

En cuanto a la motivación, explícitamente el acuerdo resume los hechos y su calificación señalando que:

*“Se considera voluntaria y antijurídica la conducta del obligado tributario que se describe en el apartado 3.1.3.1 del cuerpo del acta de referencia, consistente en practicar ajustes negativos para la determinación de las bases imponibles de los distintos periodos impositivos en concepto de amortización de derechos de adquisición de jugadores en base a un plan especial de amortización presentado en el año 1997 y referido a elementos distintos de los actualmente amortizados. Se considera que la conducta del obligado tributario es voluntaria, ya que sabía que ese comportamiento era contrario a lo requerido por la norma, que claramente exige, de una parte, que los elementos amortizados estén adquiridos antes de la solicitud del Plan especial de amortización y, de otra, que las amortizaciones practicadas estén, en todo caso, contabilizadas; requisitos que conscientemente incumple el obligado tributario. Y más teniendo en cuenta que el mismo comportamiento, en anteriores actuaciones inspectoras, ya había sido objeto de regularización mediante acuerdos de liquidación, que han sido confirmados en distintas instancias administrativas y jurisdiccionales. La anteriores consideraciones determinan la apreciación de la concurrencia del elemento intencional o culpa, al menos a título de simple negligencia, en el comportamiento llevado a cabo por el obligado tributario; culpabilidad necesaria para considerar la conducta merecedora de reproche sancionador.*

*Respecto a los incrementos de bases imponibles que se describen en el apartado 3.1.3.2 del cuerpo del acta de referencia, consistentes en deducir partidas de gastos que no se consideran fiscalmente deducibles por tratarse de liberalidades, concurriendo las circunstancias de que a lo largo de las actuaciones inspectoras no se han identificado los destinatarios de esas partidas, ni su correlación con la actividad desarrollada, ni con los ingresos obtenidos por la empresa, también se considera que la conducta del obligado tributario es voluntaria, ya que, ante la ausencia de justificación de destino y aplicación de esas partidas, el comportamiento exigido al obligado tributario era precisamente el de ajustar dichos importes para la determinación de las bases imponibles de los distintos periodos impositivos. En consecuencia, se considera que también el obligado tributario sabía lo que hacía y conocía las consecuencias de su incumplimiento.*

*También se considera voluntaria y antijurídica la conducta del obligado tributario que se describe en el apartado 3.1.3.3 del acta de referencia, consistente en deducir como gastos contables y fiscales del ejercicio las cuotas de primera inscripción como profesionales de los jugadores de fútbol, necesaria para -que puedan participar -en las competiciones oficiales, cuando en aplicación de las normas contables específicamente aplicables al obligado tributario (norma de valoración 5ª de Orden Ministerial de 26 de junio de 2000, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las Sociedades Anónimas Deportivas) los referidos gastos deben tener la consideración de un mayor importe de adquisición del inmovilizado inmaterial (derechos de adquisición de jugadores) e imputarse a resultados durante el tiempo de duración del contrato federativo. El comportamiento del obligado tributario se considera, - en este aspecto, al menos negligente, ya que al ser una sociedad anónima deportiva conocía la normativa contable que le resulta específicamente de aplicación y sus consecuencias de su incumplimiento.*

*También se considera voluntaria y antijurídica la conducta del obligado tributario, descrita en el apartado 3.1.3.4 del acta de referencia, consistente en deducir como gastos fiscales gastos de defensa jurídica, contabilizados en la cuenta contable 623006008 JURIDICOS y CONTENCIOSOS, respecto de los que no se ha justificado su asunción legal por parte del obligado tributario. En este aspecto el comportamiento seguido es contrario al exigido por la norma. En efecto, al no tener la obligación legal de responder de esas cantidades y, en consecuencia, tener su causa el pago de las mismas en la mera liberalidad del obligado tributario, no debería haber considerado [os importes satisfechos como gastos fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006/2007 (artículo 14.1.e) del Real Decreto Legislativo*

4/2004, de 5 de marzo). El obligado tributario conocía esas circunstancias y por lo tanto debía haber adaptado su conducta a lo exigido por el precepto reseñado; que, por lo demás, es claro y no admite dudas interpretativas. De acuerdo con lo anterior, se considera que, en este aspecto, la conducta del obligado tributario debe considerarse culpable, al menos a título de simple negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 5812.003, de 17 de diciembre.

También se considera al menos negligente el comportamiento del obligado tributario descrito en el apartado 3.1.3.5 del acta de referencia, consistente en deducir como gastos de ejercicios anteriores saldos de cuentas deudoras sin contar con la documentación acreditativa del origen, naturaleza, exigibilidad o vencimiento de los anteriores saldos.

También se considera voluntaria y antijurídica la conducta del obligado tributario descrita en el apartado 3.1.3.6 del cuerpo del acta de referencia, consistente en la omisión de la contabilización del precio de las entradas de invitación entregadas de forma gratuita por el obligado tributario, comportamiento que ha determinado que las bases imponibles declaradas no sean completas. Se aprecia en el comportamiento del obligado tributario la culpabilidad requerida para la imposición de la sanción, ya que a través de la no contabilización de los ingresos estaba ocultando al mismo tiempo los gastos que fiscalmente no serían deducibles por tener la consideración de liberalidades.

Por otra parte, no se considera sancionable, por no apreciarse negligencia, la conducta del obligado tributario que determina un incremento de renta neta que deriva de la improcedente compensación de las bases imponibles negativas del ejercicio 1998/1999, descrita en el apartado 3.1.3.7 anterior, ya que si bien el comportamiento exigido al obligado tributario era precisamente el contrario al llevado a cabo, pues los importes compensados no habían sido admitidos por la Inspección mediante acto de liquidación definitivo adoptado y conocido por el obligado tributario con anterioridad al momento en que compensó esas bases imponibles, negativas, el hecho de que ese comportamiento esté íntimamente relacionado con el que motiva los ajustes negativos que se proponen en el apartado 3.1.2 del cuerpo del acta de referencia, que tienen un mismo origen e identidad de razón, determina que el comportamiento del obligado tributario, aunque incorrecto, no se considere negligente por coherente en su aplicación.

Finalmente tampoco se considera sancionable la conducta que se describe en el apartado 3.3.2 del acta de referencia, consistente en declarar, incorrectamente los incentivos fiscales derivados de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.. Si bien el criterio del obligado tributario no se adapta al mantenido por la Dirección General de tributos para estos casos, su comportamiento no se considera ni siquiera negligente en la medida en que la cantidad reinvertida durante el ejercicio 2006/2007 es muy superior a la que, de acuerdo con una distribución meramente proporcional correspondería a la renta integrada en la base imponible de ese periodo.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, se estima que procede la imposición de sanción.”

Por tanto, a juicio de este Tribunal hay que entender que en el presente caso existe suficiente motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad debiendo por tanto rechazarse las alegaciones presentadas por el interesado al respecto y confirmar el Acuerdo impugnado por ser conforme a derecho.

#### **Cuarto.**

Alega finalmente la reclamante vulneración del principio de legalidad penal. La reclamante considera que “la inspección ha llevado a cabo una cuantificación de la sanción impuesta a este contribuyente en forma arbitraria e injustificada, por carecer la norma de previsión al respecto”. Se refiere a la cuantificación de la base sancionadora pues al haber cantidades sancionables y no sancionables la inspección aplica el artículo 8 del Reglamento General del Régimen sancionador tributario aprobado por RD 2063/2004 (RGST). Considera que el artículo 8 del RD 2063/2004 es sólo aplicable a las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003 pero no a las previstas en el artículo 195 de dicha ley.

Tal y como se ha indicado la infracción cometida y sancionada por la Inspección es la prevista en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

“1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este artículo, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta...

Luego, tanto el tipo infractor como la base está previsto en una norma con rango legal por lo que se cumple el principio de legalidad denunciado por la reclamante.

La sanción se calcula por la Inspección aplicando el tanto por ciento de sanción (15%) sobre la base de la sanción (incremento de renta neta sancionable) que al existir conceptos sancionables y no sancionables se determina aplicando lo dispuesto en el artículo 8 del RD 2063/2004 (RGST).

El artículo 8 del RGST establece la forma de calcular la base de la sanción en los supuestos en que en la regularización practicada existan cantidades sancionables y no sancionables.

*“Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.*

*2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3.*

*3. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren: a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar”.*

El artículo 13.2 del RGST establece en cuanto a la infracción tributaria por declarar incorrectamente la renta neta que:

*2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de la sanción calculada de la siguiente forma:*

*a) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.*

*b) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren: 1.º En el numerador, la renta neta sancionable declarada incorrectamente. 2.º En el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente.*

*c) Si la aplicación de las cantidades pendientes se ha llevado a cabo tanto en la base como en la cuota del tributo o cantidad a ingresar, la base de la sanción será la suma de las cantidades que resulten de lo dispuesto en los párrafos a) y b) anteriores, calculadas en ese orden. Para determinar el incremento de renta neta sancionable que constituye la base de la sanción prevista en el párrafo b) será preciso, en primer lugar, restar de la totalidad del incremento de renta neta sancionable la parte que haya sido compensada en la base del tributo con cantidades pendientes de compensación”.*

Al existir ajustes sancionables y no sancionables la inspección aplica el artículo 8 del RGST; así para el ejercicio 2003/2004 del total de incrementos netos por importe de 13.568.911,50 euros sólo ha considerado sancionable el importe de 5.855.837,03 euros, por lo que se determina que sólo un porcentaje del 43,16% sobre el importe compensable en base y en cuota constituirá la base de la sanción (páginas 22 y siguientes del acuerdo sancionador).

Como puede observarse no se trata de un calculo arbitrario ni tampoco injustificado como sostiene la reclamante sino de una consecuencia lógica de la coexistencia de ajustes sancionables y no sancionables.

Es cierto que el artículo 8 del RGST aplicado por la inspección se refiere sólo a las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193, no obstante, este Tribunal entiende que aunque no esté expresamente previsto en la norma existiendo regularizaciones sancionables y no sancionables la base de la sanción se debe aplicar sobre el incremento de renta neta que se corresponda con regularizaciones sancionables.

En igual sentido, aunque referido al primer párrafo del artículo 195.1 LGT, se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 05/02/2015 (RG 266/2012).

Así pues, procede también desestimar la alegación de la actora objeto de análisis en el presente fundamento jurídico.

**POR LO EXPUESTO:**

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** conociendo el presente recurso,

**ACUERDA:**

desestimarlo, confirmando la Resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.