

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062760

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 1163/2016, de 23 de mayo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1409/2014***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Requisitos. Inexistencia de requerimiento previo. No procede la aplicación del régimen de recargos en el supuesto en que, con base en la elección de un nuevo criterio de imputación temporal de ingresos y gastos, se presente una declaración complementaria por un ejercicio (2004), con ingreso, comprendiendo tan solo, eso sí, datos de un período distinto (2003) y ello tras la existencia de un requerimiento por el mismo. Consta acreditado que la recurrida tuvo conocimiento de la ampliación de actuaciones inspectoras al ejercicio 2004 tras la presentación de la declaración complementaria, que es la que dio lugar a la misma, por lo que no puede afirmarse en forma alguna que hasta ese momento el obligado tributario tuviera conocimiento formal de que el período 2004 iba a ser también objeto de inspección.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. No se aprecia culpabilidad. El acuerdo sancionador parte de la conclusión alcanzada ya en el de liquidación, de que en la declaración complementaria presentada por el IS 2004 únicamente se incluyó la regularización de las facturas presuntamente irregulares del ejercicio 2003, por lo que al contener aquella datos de un período (2003), distinto al identificado como período impositivo (2004), resultaba de aplicación el art. 191 Ley 58/2003 (LGT). Además califica la infracción como muy grave, al entender que se utilizaron medios fraudulentos y anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, por operaciones de ejecución de obra en trabajos de construcción cuya realidad no ha sido acreditada.

Pues bien, al respecto hay que señalar en el acuerdo sancionador se contienen una serie de consideraciones genéricas, extrapolables a cualquier otro supuesto, relativas a que el sujeto actuó sin el cuidado o diligencia debidos y que su conducta fue 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, cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el art. 183.1 Ley 58/2003, sin que exista tampoco una aplicación razonable de la norma acerca del cambio de criterio en la imputación de ingresos y gastos. Pero es que todavía más: el acuerdo califica los hechos como constitutivos de infracción muy grave, en función de «la utilización de medios fraudulentos y anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, por operaciones de ejecuciones de obra en trabajos de construcción cuya realidad no ha quedado acreditada», y es claro que el simple hecho de no acreditar la realidad de la prestación del servicio no es suficiente para llegar a la calificación de utilización de medios fraudulentos.

Pues bien, no existen en el acuerdo sancionador argumentos suficientes que justifiquen el elemento subjetivo de culpabilidad y por ello debe darse razón a la sentencia cuando estima el recurso sobre la base de que el despliegue argumental utilizado justifica plenamente la regularización efectuada, pero no la culpabilidad en la conducta seguida.

[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 27 de marzo de 2014, recurso n.º 225/2011 (NFJ054828), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 122, 178, 183, 191 y 198.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 129.

PONENTE:*Don Manuel Martín Timón.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 23 de mayo de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación nº 1409/2014, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 27 de marzo de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo 225/2011 , interpuesto contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, en materia de sanción por el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2004. Ha comparecido como parte recurrida la entidad Construcciones y Promociones FJU- 96, S-L, representada por el Procurador de los Tribunales D. Ricardo Ludovico Moreno Martín, bajo dirección letrada de D. José M^a Solano Sesé.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 11 de abril de 2007, la Dependencia Regional de Inspección formalizó acta A01,nº 75179855, suscrita en conformidad. en concepto de Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 2003 y 2004, en la que se indica que la actividad principal del sujeto pasivo es la de construcción completa, reparación y conservación. (Epígrafe 5011 del I.A.E.). Se hace constar asimismo, lo siguiente:

1º) Que las actuaciones de comprobación en relación al Impuesto sobre Sociedades, 2003, se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada el día 30 de marzo de 2005.

En fecha 27 de octubre de 2006, la sociedad presentó una declaración complementaria del Impuesto, del ejercicio 2004, reconociendo una cuota tributaria a ingresar de 2.636.193 €.

Inmediatamente después, y en concreto en fecha 31 de octubre de 2006, y mediante la formalización de la correspondiente diligencia, se notificó a la entidad la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras al ejercicio 2004.

2º) El sujeto pasivo había presentado declaraciones-liquidaciones por Impuesto de Sociedades con las siguientes cifras:

	2003	2004
Base imponible	1.146.364,85	358.001,06
Cuota diferencial	-7.264	64.584,22

Y como consecuencia de la declaración complementaria realizada respecto del ejercicio 2004, ingresó la cantidad antes indicada de 2.636.193 €.

Respecto del ejercicio 2003 :

-La sociedad contabilizó facturas presuntamente irregulares por importe de 6.409.241 €, por obras de construcción, las cuales fueron cargadas como gasto del ejercicio y figuran dentro del importe total de los consumos de explotación.

- Sin embargo, la declaración complementaria presentada en 2006 en relación al ejercicio 2004 supuso la aplicación de un cambio de criterio de imputación temporal de ingresos y gastos de los ejercicios 2001 a 2004, basándose en Normas de Adaptación del P.G.C. a las empresas constructoras, proponiéndose como método de determinación del resultado contable la utilización del método del contrato cumplido en vez del método más usual del porcentaje de realización, lo que supuso un incremento de los gastos en el ejercicio 2004 y reducción en la misma medida de los ingresos declarados en los años anteriores y efectuándose una nueva imputación de los consumos, lo que implica de hecho una modificación de todas las rentas declaradas desde el ejercicio 2001 hasta

el ejercicio 2004. Sin embargo, desde un punto de vista global, las cifras son idénticas a las declaradas en las declaraciones iniciales, salvo en lo que se refiere a las facturas "presuntamente irregulares" recibidas y contabilizadas en 2003, puesto que en la declaración complementaria presentada del ejercicio 2004, la entidad reconoce la no deducibilidad como gasto fiscal de dichas facturas por un importe de 6.409.241 €.

Las facturas hacen referencia a operaciones de subcontratación de trabajos, consistentes en la aportación de mano de obra, con empresas domiciliadas en Barcelona que carecen de infraestructura suficiente y de personal para realizar los trabajos presuntamente contratados.

-La presentación de dicha declaración complementaria se realizó tras verificar la entidad la imposibilidad de cumplimentar el requerimiento de la Inspección en orden a justificar contable y extracontablemente la partida del ejercicio 2003, "aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación" por importe de 2.779.889 euros que se compensan con otro de sentido contrario efectuado en la declaración correspondiente al IS/2004 en concepto de "Reducción de existencias de productos terminados y en curso", de importe de 2.729.080 euros.

Se procede a la eliminación de dichos apuntes contables por falta de acreditación.

-No puede aceptarse el cambio de criterio de imputación de ingresos y gastos ya que las declaraciones efectuadas desde el 2000 en adelante corresponden a la contabilización y determinación del volumen de ingresos siguiendo un criterio de imputación de ventas basado en la emisión de facturas mediante certificaciones de obra según lo establecido en los contratos y en las que se van detallando las unidades realizadas en el periodo y se acumulan a certificaciones anteriores que se van descontando y no se ha justificado que existan circunstancias anormales o riesgos extraordinarios que motiven la necesidad de la modificación efectuada.

Respecto del ejercicio 2004.

-Se constata que existen unas facturas por trabajos de albañilería recibidas y contabilizadas en 2004, de los proveedores Ambiente y Restauración y Consultora Inmobiliaria Solar, por importe total de 944.633,54 € en las que las operaciones descritas y los medios materiales y humanos para su realización no han sido acreditados.

3º) Se modifica la base imponible declarada en 2003 y 2004, de 1.146.364 € y 358.001,06 €, respectivamente, en razón a la no consideración como deducibles, por falta de acreditación suficiente en cuanto a la realidad de las operaciones, lo trabajos facturados por subcontratistas que, según lo dicho, ascienden a 6.409.241 € en 2003 y 357.001,06 € en 2004 y considerando no acreditados los apuntes contables de aumentos de existencias en 2003, por importe de 2.779.889 € y de reducción de existencias en 2004, por importe de - 2.729.080 €.

4º) Las modificaciones expresadas suponen que las bases imponibles y cuotas sean las siguientes:

	2003	2004
Base Imponible	4.775.716,85	4.031.714,60
Cuota Tributaria acta	1.270.273,00	1.285.799,74

Se propone la aplicación de los ingresos realizados por la entidad a partir de la declaración complementaria del ejercicio 2004 presentada el 27 de octubre de 2006, en la que reconocía una cuota tributaria de 2.636.193,28 €.

En consecuencia, se propone liquidación de 1.270.273,20 € por el ejercicio 2003 y de -1.350.393,54 €, por el ejercicio 2004.

Y una vez aplicados los intereses de demora, se llega a una deuda tributaria total a ingresar de 157.980,75 €.

Como se señaló al principio del presente Antecedente, el Acta fue suscrita en conformidad, con los efectos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria y con la advertencia de que el ingreso de la deuda tributaria liquidada debía llevarse a cabo en los plazos previsto en el artículo 62.2 de la misma Ley.

Segundo.

En la misma fecha del acta, se acordó el inicio del expediente sancionador que, tras la tramitación pertinente, concluyó con acuerdo del Inspector Regional, de fecha 12 de julio de 2007, imponiendo una sanción de 1.125.074,78 euros.

En dicho acuerdo, tras recoger los hechos reseñados en el Acta y luego en el Acuerdo de liquidación, referidos a la regularización en el ejercicio 2004, del importe de las facturas irregulares declarado en el ejercicio 2003, así como declarar aplicable la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "ya que la consumación de la infracción se produce con la finalización del período voluntario de declaración e ingresos, en este caso 26/07/2005", se expone como fundamentación de la sanción, lo siguiente:

"A Del presente expediente sancionador se estiman probados y son subsumibles en el/los tipos de infracción/es previsto/s en su/s artículos:

191.1 "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas..."

191.6. "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria."

Por su parte el apartado 4 del artículo 27 LGT , establece que "Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período."

Señalar finalmente que el artículo 8.5 RGRST aclara que "las cantidades indebidamente declaradas en un periodo, no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización del mismo" Es decir, la base de la sanción del período en el que se incluyeron incorrectamente las cantidades correspondientes a períodos anteriores será el importe resultante de la cuota regularizada sin disminuir en las cantidades correspondientes a períodos anteriores indebidamente declaradas en este periodo.

A este respecto, se trata de determinar si la declaración complementaria presentada por SOCIEDADES 2004 incluye en sus elementos regularizados datos relativos al ejercicio 2004.

A juicio de la Inspección, en relación a la declaración complementaria presentada por la entidad en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2004, en la que se reconoce una cuota de 2.636.193,29, si bien se ampara en una modificación de los criterios de imputación de ingresos y gastos del período 2000 a 2004, en realidad y a través de la imputación realizada de los consumos, se regulariza únicamente la no deducibilidad de las facturas irregulares contabilizadas en 2003 de importe 6.409.241 euros, aplicando mediante un nuevo cálculo de ingresos y gastos la cuota tributaria resultante del ejercicio (2004), no citado por la Inspección.

La cuota tributaria ingresada por la entidad tras la presentación de la declaración complementaria de 2004 (2.636.193 euros) excede de la cuota tributaria que correspondería a una estricta regularización del importe de las facturas irregulares, pero esto se debe a los ajustes realizados en ingresos y gastos por la aplicación de criterios de imputación diferentes a los seguidos en las declaraciones presentadas en plazo reglamentario.

Al objeto de determinar con claridad los elementos que la entidad decide regularizar en la presentación de la complementaria por IS-2004, se reproduce a continuación un extracto de la explicación que los representantes de la empresa remitieron a la inspección al objeto de dar respuesta a la cuestión planteada acerca del ajuste extracontable aplicado en la declaración complementaria por IS-2004.

El documento, remitido el 21/11/2006 dice en relación a este punto:

I- La suma de las diferencias entre las bases imponibles declaradas en cada ejercicio y las bases resultantes de la propuesta de regularización asciende a 6.658.115,50 euros, esto es, en la propuesta de regularización las bases imponibles de esos 6 ejercicios aumentan en conjunto (saldo neto) en dicho importe. Este aumento es el resultado conjunto de tres factores:

1) Tenemos, por una parte, la supresión de las compras o trabajos subcontratados correspondientes a las facturas cuestionadas por la Inspección, que ascienden a 6.409.239 euros. Esto, lógicamente, AUMENTA la base respectodeladeclarada.

2) Por otra parte, la aplicación del criterio de imputación temporal que proponemos (a nuestro juicio, aplicación obligatoria, de acuerdo con la normativa contable) conlleva el diferimiento de ciertos ingresos,(...)esto tiene un efecto de signo contrario a lo anterior, REDUCE la base, aunque, evidentemente, es un efecto temporal: esos ingresos habrán de tributar en futuros ejercicios (concretamente, en aquellos en los que se finalicen las obras correspondientes).

3) Finalmente, un tercer factor que contribuye también al AUMENTO DE BASE: de la misma forma que la propuesta de regularización implica el diferimiento de ciertos ingresos, también conlleva el "diferimiento" de ciertos

gastos o, por mejor decir, de los costes (consumos) de las obras finalizadas. Esto halla su reflejo en el aumento de las existencias finales del sexenio considerado, o sea, las existencias a 31/12/2005.

Existencias finales s/ regularización 5.457.746,93
Existencias finales s/declaración 524.714,53
Diferencia 4.933.032,40

La lectura y exposición de este documento, deja constancia, a juicio de la Inspección, de que en la declaración complementaria presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 únicamente se incluye la regularización de las facturas irregulares del ejercicio 2003, y ajustes tanto en ingresos como en gastos de efecto temporal, por lo que es de plena aplicación el segundo párrafo del artículo 191.6, y el art. 27.4, al contener la complementaria datos de un período (2003) distinto al identificado como período impositivo(2004).

B.- Considerando que los hechos y circunstancias reflejados en la propuesta- inicio del presente expediente sancionador ponen de relieve la conducta constitutiva de la infracción descrita, que fue cometida por el obligado tributario sin el cuidado y diligencia debidos, se estima que la conducta del obligado tributario fue 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 cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades del obligado no han sido completas ni veraces pues no reflejan los hechos imposables efectivamente acaecidos en los períodos impositivos liquidados.

No hay tampoco una aplicación razonable de la norma, el cambio de criterio en la imputación de ingresos y gastos de actividad se efectúa por la entidad en su declaración complementaria presentada, tras verificar la imposibilidad de cumplimentar el requerimiento efectuado por la Inspección en orden a justificar contable y extracontablemente la partida del ejercicio 2003 "aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación, por importe de 2.779.889 euros, que se compensa con otro de sentido contrario efectuado en la declaración (primera) de Sociedades de 2004, "reducción de existencias de productos terminados y en curso", de importe 2.729.080 euros. Se constata pues una actuación consciente que justifica la apreciación de la existencia de culpabilidad.

Tampoco sería defendible la aplicabilidad del artículo 191.6 en su primer párrafo, así como el artículo 27.4, tal y como ha señalado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en sentencia de 4/10/2006 (aunque hace referencia al antiguo artículo 61.3 de la Ley 230/63 General Tributaria, las consideraciones efectuadas son perfectamente aplicables con la actual redacción) "lo que no resulta subsumible en este precepto es pretender que un pago extemporáneo de la deuda tributaria correspondiente a hechos imposables que debieron ser declarados en período voluntario, en un determinado ejercicio, sea realizado por el sujeto pasivo camuflándolo en declaraciones subsiguientes, puesto que con ello no sólo se hurta al conocimiento de la Administración los hechos imposables se refiere y la cuota que podría corresponderles, al declararse tales deudas tributarias englobadas en las correspondientes a un ejercicio o período fiscal posterior a aquel en el que debieron satisfacerse, sino que igualmente el sujeto pasivo se sustrae al pago del recargo señalado en el art. 61.3 de la Ley General Tributaria. Este recargo resulta entonces de imposable exacción por la Hacienda Pública en aquellos casos en que la regularización no se efectúa a través de una autoliquidación o declaración- liquidación en la que expresamente se ponga de manifiesto a la Administración Tributaria que se está procediendo a regularizar la situación tributaria mediante el ingreso de una cuota tributaria de la que se sabe y pone en conocimiento exactamente a qué hecho imponible se refiere y e periodo impositivo en el que debió satisfacerse. Consecuentemente la conducta de la recurrente no puede considerarse regularización, y no puede aceptarse esta calificación como pretende, pues implicaría admitir como excusa absoluta el incumplimiento de obligaciones legales. No se debe perder de vista que junto a la obligación de ingresar la deuda tributaria está la obligación de presentar declaraciones completas y veraces.

C.- No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

D.- La infracción tributaria cometida, prevista en el artículo 191 LGT (dejar de ingresar), es muy grave. La infracción cometida es muy grave al establecer el artículo 191.4:

"La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción..."

A efectos de la calificación de la infracción tributaria son de aplicación las disposiciones contenidas en los arts. 3 y 4 del RGRST.

En el presente caso se ha puesto de manifiesto la utilización de medios fraudulentos y anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, por operaciones de ejecuciones de obra en trabajos de construcción cuya realidad no ha quedado acreditada.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública con los incrementos porcentuales previstos en el apartado 1 del artículo 187 de esta Ley y arts. 5, 6 y 7 RGRST.

En el presente caso el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública determina que el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación es superior al 75%, por ello procede incrementar el porcentaje mínimo en 25 puntos porcentuales. E.- En base a la conformidad prestada por el obligado tributario a la propuesta de regularización efectuada, si procede la reducción de la sanción a aplicar prevista en el artículo 188 de la LGT -0, consistente en la reducción del 30% de su importe,

F.-En consecuencia el importe de la sanción resultante conforme a la Ley 58/2001, de 17 de diciembre, es el siguiente:

SANCIONES APLICABLE/S Ley 58/2003

Concepto/periodo SOC 2004
Artículo aplicable Art. 191
Base de la sanción 1.285.799,74
Calificación sanción Muy Grave
Sanción mínima 100%
Graduación Perjuicio económico 25%
Graduación Comisión repetida -
Porcentaje sanción 125%
Importe Sanción 1.607.249,68
Reducción conformidad (30 %) 482.174,90
Sanción efectiva 1.125.074,78

Por todo lo expuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 211.5.d) LGT y 25.7 RGRST, SE ACUERDA imponer a la entidad CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES FJ, por la comisión de la infracción tributaria muy grave consistente en dejar de ingresar, la sanción que se detalla en el fundamento de derecho cuarto.

Sanción a ingresar 1.1125.074,78"

Tercero.

La entidad Construcciones y Promociones FJU-96, S-L, interpuso reclamación económico-administrativa contra la sanción impuesta, ante el Tribunal Económico-Administrativo de las Islas Baleares, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 26 de febrero de 2010.

E interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, fue desestimado por resolución 7 de abril de 2011.

Cuarto.

La representación procesal de Construcciones y Promociones FJU-96, S-L interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Segunda de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 225/2011, dictó sentencia, de fecha 27 de marzo de 2014, con la siguiente parte dispositiva:

"F A L L A M O S: Que INADMITIENDO la causa de inadmisibilidad invocada por el Abogado del Estado y ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Ludovico Moreno Martín Rico, en nombre y representación de la entidad CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES FJU-96, S.L., contra la resolución de fecha 07.04.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula al no ser conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas."

Quinto.

No conforme con la sentencia dictada, el Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la misma y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en 15 de julio de 2014, en el que solicita su anulación y, tras ello, la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Sexto.

La entidad Construcciones y Promociones FJU-96, S-L, representada por el Procurador de los Tribunales D. Ricardo Ludovico Moreno Martín, se opuso al recurso interpuesto, por medio de escrito presentado en este Tribunal en 18 de noviembre de 2014, en el que solicita de esta Sala que acuerde confirmar la resolución recurrida en todos sus extremos, con imposición de costas a la Administración recurrente.

Séptimo.

Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del diez de mayo de dos mil dieciséis, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

A la hora de resolver el recurso contencioso-administrativo, la Sala sentenciadora transcribe en primer lugar (Fundamento de Derecho Tercero) los artículos 122 y 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los que se regula la posibilidad de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas y el régimen de recargos por declaración extemporánea.

Tras ello, la sentencia funda la estimación del recurso contencioso-administrativo en dos consideraciones fundamentales: ser aplicable el régimen de recargos por declaración extemporánea y falta de acreditación de la culpabilidad por haberse limitado la Administración a incorporar al expediente sancionador las actuaciones de comprobación.

En efecto, la sentencia razona del siguiente modo:

"CUARTO. En el presente caso, como hemos expuesto, las actuaciones inspectoras en relación con la liquidación del ejercicio 2003, se iniciaron en fecha 30 de marzo de 2005. En fecha 31 de octubre de 2006 se notificó a la entidad la ampliación de las actuaciones inspectoras al ejercicio 2004, que son los dos períodos regularizados por el Acta de conformidad de fecha 11 de abril de 2007. Y, por último, la declaración complementaria presentada por la entidad en relación con el ejercicio 2004, se realizó en fecha 27 de octubre de 2006.

Como se desprende de estos datos, cuando la actora presentó la declaración complementaria no se habían ampliado todavía las actuaciones a dicho ejercicio.

Esta circunstancia impide la aplicación de lo establecido en el citado art. 27.1, segundo párrafo, que dispone: " A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. "

Por lo tanto, estamos ante la presentación de una "declaración complementaria" sin requerimiento previo, pues aunque la entidad modificó la autoliquidación originaria por el ejercicio 2004, a tenor de lo actuado por la Inspección en relación con el ejercicio 2003, sin embargo, no se habían ampliado las actuaciones al ejercicio 2004.

Por otra parte, se inició expediente sancionador y en la propuesta se ponía de manifiesto que la cuota tributaria de la declaración complementaria de 2004 excede de la cuota que correspondería a una estricta regularización del importe de las facturas irregulares debido a los ajustes realizados por el cambio de criterio de imputación temporal y que la declaración complementaria presentada únicamente incluye la regularización de las facturas irregulares del ejercicio 2003 y ajustes temporales. En consecuencia, se ponía de manifiesto que el obligado tributario había dejado de ingresar en el ejercicio 2004 parte de la deuda tributaria conducta que incide en el tipo de infracción tributaria del artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria; infracción que califica de muy grave (art. 191.4), al haberse utilizado medios fraudulentos y haberse puesto de manifiesto anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, y que se cuantifica en 1.125.074,78. Ya el TEAR declaró que no procedía aplicar el régimen de recargos previsto en el citado art. 27, de la Ley General Tributaria.

QUINTO. Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, la Sala entiende que, en primer lugar, era aplicable el régimen previsto en el art. 27, de la Ley General Tributaria, pues cuando la actora presentó la declaración complementaria por el ejercicio 2004, no se habían iniciado actuaciones de comprobación de dicho ejercicio, tratándose de una "declaración extemporánea", sin que puedan introducirse otros elementos que distorsionen las circunstancias que la propia norma fiscal recoge, pues se limita a que por el contribuyente se identifique, únicamente, el ejercicio objeto de liquidación, con los datos de dicho período. Y, en segundo lugar, en relación con la sanción impuesta por dejar de ingresar, impuesta por la Administración al considerar que no era aplicable el régimen de "recargos" e "intereses", la Sala, sobre la falta de culpabilidad, considera aplicable el criterio jurisprudencial declarado por el Tribunal Supremo, Sala 3ª, Secc. 2ª, en su Sentencia de fecha 27 de junio de 2008, dictada en el Rec. de Casación para unificación de doctrina núm. 396/2004, transcribiendo el Fundamento Jurídico completo, que dice: "SEXTO.- En cambio, sí procede aceptar el segundo motivo del recurso, pues aunque los hechos son también distintos y la sentencia impugnada, razona correctamente sobre el principio de culpabilidad que rige en las infracciones administrativas, soslaya la exigencia de motivación específica de la culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar el precepto donde se define la infracción y la sanción que le corresponde.

La reciente sentencia de esta Sala de 3 de Junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/04, recuerda la doctrina del Tribunal Constitucional que señala que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril; 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, se llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria, sin motivación de la culpabilidad vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia."

Por otra parte, la resolución administrativa alude a que por el representante de la entidad no se aducen argumentos de ninguna clase en las que apoyar eventuales dificultades en la interpretación de las normas aplicables ni se aporta prueba de que las irregularidades observadas sean debidas a ningún error material, por lo que no cabe apreciar ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad recogidos en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria.

Esta argumentación equivale a invertir la carga de la prueba, cuando no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de Julio de 2007 (rec. para unificación de doctrina 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad."

Por otra parte, se ha de recordar que, el art.33, de la Ley 1/98, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de rúbrica "Presunción de buena fe", dispone: "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias."

Correlativamente, la Ley exige la separación de procedimientos, el de comprobación y el sancionador. Ello supone que, si bien los datos constatados y recogidos por la Inspección sirven para la práctica de la correspondiente liquidación, su extensión a los efectos del expediente sancionador no puede ser total, en el sentido de que su incorporación a dicho expediente venga a suplir la actividad procedimental que marca el "iter" procedimental sancionador, y de forma categórica la motivación del acuerdo sancionador, pues lo definitivo a la hora de imputar una conducta infractora al contribuyente es que los hechos que se le atribuyen sean imputados, como mínimo a título de negligencia", sufriendo la carga de dicha imputación la Administración, que debe acreditar, precisamente, esa falta de "buena fe" del contribuyente, sin que sea suficiente el traer o incorporar al expediente sancionador las actuaciones de comprobación.

En consecuencia, procede anular la sanción, estimando el recurso, pues la mención al "hecho objetivo" de los referidos conceptos, lo que ha requerido de una valoración de los mismos por parte de la Inspección, y cuyo resultado ha dado lugar a la regularización propuesta, por sí solo, no es suficiente para establecer el "elemento subjetivo" de la infracción imputada, pues esta forma sinóptica de apreciación de la existencia de la infracción no puede acogerse, debiendo quedar fijados los hechos imputados y el elemento subjetivo de la infracción imputada, y más en supuestos como el presente, en el que los preceptos e interpretaciones del mismo reflejan una concurrencia de normas que han exigido, como se desprende de lo declarado en la propia resolución, de un gran

despliegue argumental, que ha servido de fundamento para la regularización de la situación tributaria de la entidad, pero no para fundamentar la culpabilidad en las conductas imputadas de la entidad recurrente y su participación en las mismas.

Por otra parte, es criterio reiterado de esta Sala el de que, el hecho de la conformidad a las Actas no puede entenderse como una confesión de las infracciones o autoinculpación, pues la conformidad a la regularización tributaria supone aceptación de los ajustes practicados a la autoliquidación presentada por la entidad, pero no que los ajustes practicados por el sujeto pasivo constituyan automáticamente infracciones administrativas; por ello la importación al expediente sancionador de los hechos constatados en el procedimiento de liquidación no excluye la necesidad de la motivación del acuerdo sancionador en cada uno de los conceptos, sin que la descripción de los motivos que provocan la regularización tributaria pueda equipararse a la prueba y fundamentación de la culpabilidad en las infracciones imputadas.

Como hemos declarado, en el presente caso, primero, era aplicable el art. 27 de la Ley General Tributaria, y, segundo, la conducta de la entidad recurrente al presentar la declaración complementaria con la finalidad de ajustar la originariamente presentada por el ejercicio 2004 al resultado de la comprobación efectuada por la Inspección del ejercicio 2003, corrobora esa ausencia de culpabilidad con su pretensión de regularizar la situación tributaria del período 2004, debiéndose recordar que la Administración no sanciona por la infracción tipificada en el art. 198, de la Ley General Tributaria, relativo a la " Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.", sino por dejar de ingresar, cuando la cuota que ingresó con la declaración complementaria fue superior a la inicialmente declarada.

Así las cosas, procede la estimación del recurso, al no apreciarse la culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente en el sentido declarado por la jurisprudencia citada."

Segundo.

El Abogado del Estado funda su recurso de casación en dos motivos, ambos formulados al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción.

En el primero de ellos, alega infracción de los artículos 191.1, párrafo 1º, 191.4 y 191.6, párrafo segundo, en relación con los artículos 27, 187.1 y 179, apartados 2 y 3, y 195, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Transcribe primeramente los hechos reseñados en el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia impugnada y tras ello opone a la conclusión alcanzada por la sentencia que en la declaración complementaria presentada en 27 de octubre de 2006 no se incluyeron únicamente los datos relativos al período 2004, sino los relativos a la regularización efectuada por la Inspección de Hacienda en el ejercicio 2003. Y así ocurre con la inclusión como gastos no deducibles la cantidad de 6.409.241€, que en la comprobación del ejercicio 2003, había determinado requerimiento inspector para acreditación de facturas declaradas como deducibles en aquél, correspondientes a obras y servicios de empresas, que carecían de infraestructura y personal para llevar a cabo una y otros.

De aquí que considere el Abogado del Estado que no procede la aplicación del régimen del artículo 27 de la Ley 58/2003, pues en el apartado 1, inciso primero de dicho precepto se dispone que " Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria."

En el segundo de los motivos, se alega infracción de los artículos 179, apartados 2 y 3 de la Ley 58/2003.

Razona el Abogado del Estado afirmando que "estamos ante unos gastos respecto de los cuales la parte recurrida no acreditó la realidad de los servicios, por importe de 944.653,54 €, y que no han sido objeto de discusión, referidos al ejercicio 2004 y que generaron un menor ingreso de la deuda tributaria. Y lo mismo, respecto de la falta de justificación de un gasto por consumo de existencias por 2.729.080 €, resultado de las actuaciones inspectoras, y el cambio de criterio de imputación de las ventas de los ejercicios 2000 a 2004, que se incluyó en su declaración complementaria para proponer una rectificación que aceptara la regularización de las facturas irregulares del ejercicio 2003, tras verificar la interesada la imposibilidad de justificar contable y extracontablemente, como requería la Inspección, la partida del ejercicio 2003, <<aumento de existencias de productos terminados y curso de fabricación>>, que se compensaba en sentido contrario en el ejercicio siguiente 2004. Tal y como lo dice la resolución del TEAC anulada. Lo que pone de manifiesto el descuido en la actuación de la parte recurrida y su imputación de culpabilidad en la comisión de la infracción tributaria cometida y anulada por la sentencia. Por ello, la motivación de la sanción y la culpabilidad del contribuyente están suficientemente justificadas, infringiendo la sentencia el art. 179, apartados 2º y 3º de la Ley 58/2003".

Concluye su alegato el Abogado del Estado aduciendo que el acuerdo sancionador está suficientemente motivado, "recogiendo los antecedentes de hecho como una descripción de los elementos fundamentales que configuran la infracción tributaria y la sanción a través de la descripción en los fundamentos de derecho de la

tipicidad de la consulta, la valoración de las pruebas y la apreciación de la culpabilidad y la consiguiente calificación de la infracción y la sanción a imponer, así como la atribución de la sanción al sujeto infractor."

Tercero.

En cuanto al primero de los motivos de casación formulados por el Abogado del Estado, la parte recurrida, tras recordar, aludiendo a la sentencia, el régimen de declaraciones extemporáneas y de recargos, afirma haber hecho uso de la facultad reconocida en la Ley, presentando una declaración complementaria con anterioridad a la ampliación de las actuaciones inspectoras al ejercicio de 2004.

Frente al argumento del Abogado del Estado de que la declaración complementaria contiene datos del ejercicio 2003, alega que la base imponible del Impuesto de Sociedades consignada en la declaración complementaria para el ejercicio 2004 es superior a la calculada posteriormente por la Inspección y, consecuentemente, la cuota de ella es también superior, habiéndose limitado la recurrente durante el procedimiento de regularización a proponer un criterio alternativo para la imputación temporal de rentas, no equiparable a un intento de regularización indirecto del ejercicio 2003.

Reitera que cumplía con todos los requisitos exigidos por la legislación para practicar declaración complementaria del ejercicio 2004, en base a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, sin que se haya presentado por la Administración prueba alguna, basando su recurso en meras suposiciones y preguntas retóricas.

Insistiendo en su tesis, en relación con la alegación del Abogado del Estado referida al requerimiento inspector efectuado, afirma la entidad recurrida que el artículo 27 de la Ley General Tributaria dispone que "se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria..." y que consta acreditado que la recurrida tuvo conocimiento de la ampliación de actuaciones inspectoras al ejercicio 2004, en 31 de octubre de 2006, siendo la presentación de la declaración complementaria la que dio lugar a la misma, por lo que no puede afirmarse en forma alguna que hasta ese momento el obligado tributario tuviera conocimiento formal de que el periodo 2004 iba a ser también objeto de inspección.

En cuanto al segundo motivo de casación, opone la parte recurrida que no existe acreditación alguna en todo el procedimiento de que su conducta fuera con ánimo consciente y deliberado de dejar de ingresar cantidades a la Hacienda Pública, por lo que no cabe imponer sanción alguna, más aún cuando la cuota ingresada como consecuencia de la declaración complementaria resulta incluso superior a la calculada en momento posterior por la propia Administración en el procedimiento de inspección.

Comparte el criterio de la sentencia recurrida, en el sentido de que la mera remisión en el procedimiento sancionador a los datos obrantes en el expediente de inspección, que han servido para practicar la correspondiente liquidación, no es suficiente para destruir la presunción de inocencia que debe imperar en cualquier procedimiento sancionador.

Se aduce igualmente que se atribuye a la recurrida la utilización de facturas presuntamente irregulares, sin que exista prueba alguna de dicho extremo, añadiendo que según el artículo 33 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se presume la buena fe y corresponde a la Administración la carga de probar que concurren elementos suficientes para determinar la culpabilidad del sujeto pasivo, lo que no ha sucedido en el presente caso, pues la existencia de un procedimiento inspector que da lugar a una liquidación y posterior regularización por parte del contribuyente, sin la existencia de un elemento subjetivo que acredite la voluntariedad del sujeto pasivo en la comisión de la infracción, no es suficiente para justificar la imposición de una sanción, debiendo, en su caso, estar suficientemente motivado el acuerdo sancionador. Se invoca la Sentencia de esta Sala de 23 de julio de 2012.

Además, sigue aduciéndose, la sanción que pretende aplicar la Administración no es la prevista en el artículo 198, sino en el 191 de la Ley General Tributaria de 1963, que precisamente prevé que no será de aplicación cuando se presente una regularización con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 del propio texto legal.

Para el caso de que procediera la imposición de una sanción, entiende que debería imponerse conforme a lo dispuesto en el artículo 198 de la Ley General Tributaria.

Finalmente, se alega infracción del artículo 178 de la Ley General Tributaria, en especial en cuanto al principio de tipicidad, que se encuentra recogido en el artículo 129.2 de la Ley 30/1992 y que supone que únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones, que en todo caso, estarán delimitada en la ley.

Se invoca la Sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2014, que transcribe parcialmente.

Cuarto.

Del fallo de la sentencia y de la argumentación que la soporta se deduce claramente que la estimación del recurso tiene una doble fundamentación, pues, de un lado, la Sala de instancia considera aplicable en el caso enjuiciado el régimen de recargos y, de otro, que la sanción no aparece motivada.

Por ello, aún cuando el Abogado del Estado formula dos motivos separados, dados los términos en que se pronuncia la sentencia, resolveremos los mismos en forma conjunta, de tal forma que la estimación del recurso de casación exige que se admitan los que el Abogado del Estado articula como motivos independientes.

Pues bien, refiriéndonos ya al argumento primero utilizado en la sentencia, debemos indicar que el artículo 27.1 de la Ley General Tributaria dispone: "Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período."

Así pues, los requisitos que han de darse para aplicar el régimen de recargos y no el de sanciones son los siguientes: a) que el obligado tributario practique una autoliquidación o declaración fuera de plazo; b) que dicha autoliquidación o declaración tenga lugar sin requerimiento previo de la Administración tributaria; y c) que en la declaración extemporánea se identifique expresamente el período impositivo de liquidación al que se refiere y contenga únicamente los datos relativos a dicho período.

Ningún problema plantea el primero de los requisitos que es consustancial con la regularización espontánea del sujeto pasivo.

En lo que se refiere a la necesidad de que no exista requerimiento previo, debemos recordar que en la Sentencia de esta Sala de 19 de noviembre de 2012 -recurso de casación 2526/2011 - dijimos que "Fácilmente se observa que el apartado 1 del artículo 27 de la Ley General Tributaria de 2003, a diferencia del artículo 61.3 de la Ley homónima de 1963, aclara lo que debe entenderse, a estos efectos, por requerimiento previo y lo hace en términos amplísimos: «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria»."

Y respecto del tercer requisito, queda claro que al igual que la jurisprudencia de esta Sala surgida en torno al artículo 61.3 de la Ley General Tributaria (Sentencias 7 de octubre de 2010 - recurso de casación 3308/2008- de 22 de diciembre de 2010 - recurso de casación para la unificación de doctrina 35/2007 - y 6 de febrero de 2012 - recurso de casación para la unificación de doctrina 51/2009 -), en la nueva Ley General Tributaria de 2003, no se admiten las denominadas "regularizaciones tácitas" (sin perjuicio de que la expresión supone una contradicción conceptual cuando no se expresan los datos de la situación tributaria que se pretende regularizar), de tal forma que resulta preciso expresar en la declaración extemporánea los datos precisos que permitan compararla con aquella que pretende regularizarse y, en el caso de que no haya habido una declaración anterior, se indicará el menos el período al que corresponde la declaración extemporánea.

En el presente caso, la entidad recurrida se encontraba sometida a procedimiento inspector por el ejercicio 2003, por lo que no podía regularizar el importe de las facturas irregulares y la consiguiente deducción del mismo en la correspondiente autoliquidación del (artículo 27.4 de la L.G.T)

Se dirá que la regularización de dicho importe tuvo lugar en el ejercicio 2004, en el que al tiempo de producirse no se había iniciado procedimiento inspector, habiéndose llevado ello a cabo a virtud de un cambio de criterio de imputación de ingresos.

Sin embargo, según la Inspección dicho cambio de criterio no resultaba justificado y la entidad recurrente no contradicho adecuadamente la actuación administrativa.

Lo anteriormente expuesto nos lleva a la conclusión de que bajo la cobertura indicada se produjo en realidad una regularización sin identificación de período y datos del mismo a los que se refería, con infracción, por ello, del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria .

Es cierto también que en el presente caso la declaración complementaria del ejercicio 2004 determinó una cuota de 2.636.193,29 €, que excedía de la que correspondería a una estricta regularización del importe de las facturas, pero ello se debe a los ajustes realizados en ingresos y gastos por cambio del criterio de imputación, que sirvió para tratar de regularizar el importe de las facturas irregulares.

En consecuencia, no procedía considerar cumplidos los requisitos del artículo 27 de la Ley General Tributaria y exigidos por la Jurisprudencia de esta Sala, por lo que no sería procedente la aplicación del régimen de recargos, tal como mantiene la Sala de instancia.

Ahora bien, como antes se dijo, el segundo argumento que utiliza la sentencia impugnada es el de que el acuerdo sancionador no resulta motivado.

Pues bien, la trascendencia constitucional del deber de motivar las resoluciones sancionadoras, ha sido puesta de relieve por esta Sala de una forma constante, siendo ejemplo de ello la Sentencia de 6 junio de 2008 - recurso de casación para la unificación de doctrina 146/2004 -, al señalar: (F.J. 4).

"(...) en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, es evidente que la falta de motivación lesiona asimismo garantías constitucionales. Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «[f]rente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «[e]l derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. «Así, de poco serviría -explica el máximo intérprete (d)e la Constitución - exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión» (STC 7/1998, de 13 de enero , F. 6; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio , F. 6 ; 251/2004, de 12 de julio , F. 6 ; 317/2004, de 27 de julio , F. 6 ; y 324/2004, de 29 de julio , F. 6). En la misma línea, esta Sección ha subrayado que la motivación de la sanción es la que «permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» [Sentencia de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 1445) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 385/2005), FD Octavo]. Se añade que "(...) debemos recordar que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE , rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre F. 2 ; y 291/2000, de 30 de noviembre , F. 11), y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» [STC 76/1990, de 26 de abril , F. 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio , F. 6]."

Conviene recordar aquí que la STC 164/2005, de 20 de junio , citada en último término en la transcripción anterior, estableció en su fundamento jurídico 6º: "(...) como hemos señalado en la STC 76/1990, de 26 de abril , «no existe... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" .

Y en la Sentencia de esta Sala de 6 de junio de 2008 a que acabamos de referirnos también se dijo: (FJ 4º) : "En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT (1963) -aplicable al supuesto que enjuicamos-, en virtud del cual «[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia»; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia» [SSTC 76/1990 , F. 4 A); y 164/2005 , F. 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , General Tributaria , al establecer, que «[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»

Por otra parte, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, F. 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , F. 4), garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga

fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC 212/1990, de 20 de diciembre , F. 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril , F. 8 B); 14/1997, de 28 de enero, F. 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, F. 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , F. 5); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio , la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia."

En el presente, caso el acuerdo sancionador parte de la conclusión alcanzada ya en el de liquidación, de que en la declaración complementaria presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 únicamente se incluyó la regularización de las facturas presuntamente irregulares del ejercicio 2003, por lo que al contener aquella datos de un período (2003), distinto al identificado como período impositivo (2004), resultaban de aplicación los siguientes artículos de la Ley General Tributaria de 2003:

-Artículo 191.1 : "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta liquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley"

-Artículo 191.6: "No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta Ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria" .

Artículo 27.4: "Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período."

El acuerdo sancionador califica la infracción como muy grave, al entender que se utilizaron medios fraudulentos y anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, por operaciones de ejecución de obra en trabajos de construcción cuya realidad no ha sido acreditada.

Pues bien, en cuanto al ejercicio 2003, la Inspección llegó a fijar una base imponible comprobada de 4.775.716,85 €, tras considerar como gastos no deducibles el importe de las facturas (6.409.241€) y eliminar el apunte contable que determinaba un aumento de existencias (2.779.889€), y ello tuvo reflejo en la liquidación practicada, por importe de 1.270.273€.

Pese a ello, se impone la sanción por el ejercicio 2004, en el que se presentó la declaración complementaria por tal ejercicio, con ingreso, comprendiendo tan solo, eso sí, datos de un período distinto (2003) y ello tras la existencia de un requerimiento por el mismo.

Pues bien, es lo cierto que en el apartado B de la fundamentación jurídica, que se transcribió con anterioridad, se contienen una serie de consideraciones genéricas, extrapolables a cualquier otro supuesto, relativas a que el sujeto actuó sin el cuidado o diligencia debidos y que su conducta fue 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, cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, sin que exista tampoco una aplicación razonable de la norma acerca del cambio de criterio en la imputación de ingresos y gastos.

Pero es que todavía más: el acuerdo califica los hechos como constitutivos de infracción muy grave, en función de "la utilización de medios fraudulentos y anomalías contables en el registro de facturas recibidas y contabilizadas como gasto, por operaciones de ejecuciones de obra en trabajos de construcción cuya realidad no ha quedado acreditada". Y es claro que el simple hecho de no acreditar la realidad de la prestación del servicio no es suficiente para llegar a la calificación de utilización de medios fraudulentos (artículo 191.4 L.G.T)

De esta forma, hay que llegar a la conclusión de que no existen en el acuerdo sancionador argumentos suficientes que justifiquen el elemento subjetivo de culpabilidad y por ello debe darse razón a la sentencia cuando

estima el recurso sobre la base de que el despliegue argumental utilizado justifica plenamente la regularización efectuada, pero no la culpabilidad en la conducta seguida.

Sexto.

Lo expuesto hasta aquí nos lleva a desestimar el recurso de casación, lo que ha de hacerse con imposición de costas, si bien que la Sala, atendiendo a la complejidad del asunto y al trabajo realizado, y haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la Ley Jurisdiccional, limita los derechos de la parte recurrida a la cantidad máxima de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- DESESTIMAR el presente recurso de casación nº 1409/2014, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 27 de marzo de 2015, dictada en el recurso contencioso-administrativo 225/2011. 2.- CONDENAR en costas a la Administración General del Estado, con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACION .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.

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.