

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065554

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 522/2016, de 14 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 545/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. Si unimos que el pago se encuentra probado, que el ingreso por dicho pago fue declarado a la Hacienda, y que la negativa a la deducción se debió a la falta de prueba del origen del pago, no podemos concluir que exista el elemento de dolo o negligencia en un comportamiento que viene definido por una omisión de prueba del origen del pago -una comisión por servicios inmobiliarios-, pero que se basa en la existencia del mismo y su documentación, y que, además, originó tributación en el receptor.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 150.

Constitución Española, art. 24.

Código Civil, art. 1.261.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000545 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06379/2014

Demandante: IFA CONTINENTAL HOTEL S.A

Procurador: Dº JORGE DELEITO GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido IFA Continental Hotel S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014 , relativa a liquidación y sanción en concepto de Impuesto de Sociedades ejercicios 2003, siendo la cuantía del presente recurso de 191.120,90 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por IFA Continental Hotel S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Jorge Deleito García, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se estime el recurso y se anule la Resolución impugnada por no ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la demandada.

Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

Tercero :

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día tres de noviembre de dos mil dieciséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero :

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014, por la que, desestima las pretensiones de la ahora recurrente, y confirma la liquidación y sanción objeto de la reclamación económica administrativa.

Los hechos que se encuentran en el origen del presente recurso pueden sintetizarse: a) la Administración no aceptó la deducción de un gasto en concepto de comisión por la intervención en la venta de terrenos sitos en Villalbilla (Madrid), al no considerar acreditada la operación; b) se impuso la correspondiente sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.

Segundo :

Comienza la recurrente su exposición en la demanda, afirmando la superación del plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 , en las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 27 de mayo de 2008 y concluyeron el 3 de diciembre de 2009 cuando se notifica el acuerdo de liquidación a la interesada.

Se ha imputado a la recurrente dilaciones desde el 12 de junio de 2008 al 29 de enero de 2009 por falta de aportación de la documentación requerida.

En la comunicación de inicio se solicitó al obligado tributario "los justificantes de la operación de la que se deriva la factura nº 10/2003 de pago a Club Monte Maveric S.L., así como los medios de pago empleados en dicha transacción". En la diligencia 1 de 12 de junio de 2008, se reitera la aportación de los documentos de que deriva la factura anterior. En la diligencia 2 de 26 de junio de 2008 se pone de manifiesto que no se aporta documentación relativa a la mencionada factura. En la diligencia 3 de 3 de julio de 2008, tras afirmarse que se aporta documentos relativos al destino de determinados cheques, se señala que queda pendiente de aportación lo anteriormente requerido. En la diligencia 4 de 18 de diciembre de 2008, nuevamente se reitera la aportación de la documentación contractual relativa a la operación realizada con Monte Maveric S.L. En la comunicación de continuación de actuaciones de 30 de diciembre de 2008 se reitera, una vez más, la aportación de la documentación que se ha venido solicitando en relación con la operación con Maveric S.L. En la diligencia 5 de 29 de enero de 2009, la recurrente informó a la Administración, que la operación con la entidad Maveric S.L. deriva de un acuerdo verbal y que no existe más documentación respecto de ella que la ya aportada.

No podemos aceptar las tesis actoras en cuanto a que, en la diligencia nº 2, quedó claro que no existía documentación alguna de la operación de referencia, pues tal extremo fue manifestado por la interesada en la diligencia 5, mientras que en la diligencia dos, solo se constata que la documentación no ha sido aportada. La solicitud de aportación de la documentación relativa a la operación de la que se deriva la factura nº 10/2003 de pago a Club Monte Maveric S.L., fue reiterada con posterioridad a la diligencia 2.

Señala la recurrente que la solicitud de documentación relativa a la operación con Maveric era innecesaria, pues, con anterioridad, se había inspeccionado a esta entidad y la Administración pudo comprobar la inexistencia de la documentación requerida.

En este punto compartimos los razonamientos del TEAC, en la medida en que afirma la necesidad de dar la oportunidad al recurrente de aportar todas las pruebas de que disponga en que funde su derecho. Por tal razón, el que la entidad Monte Maveric careciese de documentación relativa a la operación, no puede probar su inexistencia frente a otro sujeto tributario. Si la Administración Tributaria hubiese omitido el requerimiento de aportación de los documentos, dándolos por inexistentes, habría vulnerado el derecho de defensa de la hoya actora (artículo 24 de la CE). No podemos concluir que la inexistencia de documentación era conocida por la Administración, pues tal conocimiento, en relación con la demandante, solo se produce cuando ésta pone en su conocimiento que carece de tal documentación (diligencia 5).

En conclusión: hasta el 29 de enero de 2009 en que la interesada pone de manifiesto que carece de la documentación requerida, la omisión de su aportación debe considerarse dilación imputable a la interesada, como correctamente realiza la Inspección.

Tercero :

Entrando ahora en la procedencia de la deducción relativa a la operación a que se refiere la factura 10/2003, y cuya documentación reiteradamente se solicitó de la actora, recordaremos que ésta ha afirmado que la operación se basa en un acuerdo verbal consistente en la intermediación en la venta de una parcela situada en Madrid, siendo la factura reflejo del servicio de intermediación prestado por la entidad Monte Maveric.

La Administración no acepta la deducción porque: a) no existe un contrato escrito ni ninguna otra prueba objetiva de la certeza de la operación, b) el importe por la prestación del servicio de intermediación es muy elevado en relación con lo usual en el mercado, pues asciende a 7%, c) no existe justificante de ningún tipo que ponga de manifiesto las gestiones propias de la intermediación, d) el objeto de la entidad Maveric no es la intermediación financiera, sino la prestación de servicios deportivos.

Conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003 , la prueba del derecho a la deducción corresponde a la actora que los pretende:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

Cierto, como sostiene la recurrente, que en nuestro Derecho, por regla general, la forma no es constitutiva y la perfección de los contratos deriva de la concurrencia de los requisitos esenciales basados en un acuerdo de voluntades (artículo 1261 Cc), pero no lo es menos, que la actora no aporta una sola prueba de la que deducir la realidad del contrato y su conexión con el pago efectuado.

El que la entidad Monte Maveeric haya declarado fiscalmente el ingreso, no implica que la actora tenga derecho a la deducción de tal pago, pues para que ello sea así, es necesario conocer el origen del pago a fin de determinar que concurren los requisitos para su deducción. Y, precisamente, el origen del abono en los términos que afirma la actora, servicios de intermediación inmobiliaria, es lo que no resulta probado.

No podemos aceptar la deducción que se reclama.

Cuarto :

Se alega por la actora que la sanción administrativa debió reducirse en lo que a la RIC se refiere porque este aspecto fue estimado por el TEARC.

Los hechos que justifican la sanción son los anteriormente expuestos. La sanción correspondiente a la RIC no procede en ningún caso pues las pretensiones respecto de la RIC fueron estimadas en vía económica administrativa.

Pero en relación a la sanción por los hechos relativos a la indebida deducción, se plantea problemas en cuanto a elemento subjetivo.

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003 , son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia... , y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 12 de marzo de 2012, Recurso de Casación 3562/2008 :

"De otra parte, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que la resolución judicial viene a prescindir pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. No se puede sancionar por el mero resultado y a virtud de razonamientos apodícticos; es imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y a las pruebas de las que ésta se infiere".

En el mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015, Recurso de Casación 645/2013 , en la que podemos leer:

"Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que "liquidar no es sancionar". De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.

También hemos dicho, y con el mismo escaso éxito, que cuanto más objetivos son los tipos infractores más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, pues el órgano sancionador tiende a asimilar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad, anudando automáticamente a la mera "acción" la culpabilidad. Tampoco es ello así porque los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad. El medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida. A la vista de la respuesta se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, pero lo que no ofrece dudas es que por muy objetiva y evidente que sea la trasgresión si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente."

La doctrina anterior es recogida y sintetizada en la sentencia del Alto Tribunal de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015 , de cuyas reflexiones destacamos:

"(...) .Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, STS de 15 de enero de 2009 , FJ 11º) que « la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "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", y que "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" (FD 6)» (Sentencia de de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto.[...] «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» (Sentencia de

6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4 º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, destaca que « esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4 º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7 º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras). » Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

Pues bien, la deducción que nos ocupa corresponde a un pago que la receptora declaró al Fisco (esta afirmación no es contradicha por la demandada). El rechazo de la deducción se fundó en la falta de prueba, pero nunca se afirmó, porque tampoco este extremo se ha probado, que el pago correspondiera a un concepto distinto.

Si unimos que el pago se encuentra probado, que el ingreso por dicho pago fue declarado a la Hacienda, y que la negativa a la deducción se debió a la falta de prueba del origen del pago, no podemos concluir que exista el elemento de dolo o negligencia en un comportamiento que viene definido por una omisión de prueba del origen del pago, pero que se basa en la existencia del mismo y su documentación, y que, además, originó tributación en el receptor.

Por estas razones debemos anular el acto impugnado en lo que a la sanción se refiere.

Quinto :

No procede imposición expresa de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad

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

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por IFA Continental Hotel S.A. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jorge Deleito García, frente a la Administración del

Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de junio de 2014 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en lo que se refiere a la sanción impuesta, y en consecuencia, debemos anularla y la anulamos en el señalado aspecto , confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.