

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066531

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 133/2017, de 2 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 158/2014

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Prescripción. Interrupción. La comprobación del IS de una entidad realizada por la Inspección finalizó con acta de conformidad y otra de disconformidad, ambas con sanción. La entidad impugnó la liquidación y la sanción del acta de disconformidad, en la que se declaró prescrita la acción para liquidar, lo que lógicamente afectó a la sanción. Al impugnar la sanción del acta de conformidad, la entidad entiende que está afectada por la superación del plazo de las actuaciones que había supuesto la prescripción de la liquidación de disconformidad, por lo que habría prescrito también la sanción de conformidad. Sin embargo, el TEAC entiende que como la liquidación del acta de conformidad es firme no puede enjuiciar la prescripción con base en irregularidades del procedimiento inspector. El tribunal da la razón a la Administración: los procedimientos de tributos y sancionador son diferentes; a partir de la firma de las actas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a una u otra clase de actas, tramitación es distinta. Lo que impide que juegue la prescripción es la actuación de la entidad posterior a la notificación del acta de conformidad. Esta actuación es divergente con la del acta de disconformidad, lo que justifica el trato diferenciado. El motivo se desestima. **Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma.** En la regularización se aumentó la base por exceso de los coeficientes de amortización, de la deducción por contratos de *leasing* sobre el doble de la amortización máxima y por desplazamientos y regalos sin identificar los destinatarios. No cabe apreciar interpretación razonable de la norma y la motivación es suficiente.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 156, 189 y 191.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 187 y 188.

Ley 230/1963 (LGT), art. 153.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 102.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000158 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02077/2014

Demandante: SA DE OBRAS Y SERVICIOS COPASA

Procurador: D. ALBERTO ALFARO MATOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº:

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 dos de marzo de dos mil diecisiete.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 158/2014 seguido a instancia de SA DE OBRAS Y SERVICIOS COPASA que comparece representada por el Procurador D. Alberto Alfaro Matos y asistido por el Letrado D. José Antonio Fernández Pérez, contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 5115-12), siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 98.674,27 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 22 de abril de 2014 se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 5115-12).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 24 de septiembre de 2014. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 3 de octubre de 2014.

Tercero.

Se inadmitió la prueba solicitada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 24 y 28 de noviembre de 2014. Señalándose para votación y fallo el día 16 de febrero de 2017.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 5115-12), que confirma el Acuerdo de imposición de sanción impuesto por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AETA, ejercicios 2005 y 2006.

El primer motivo alegado es la prescripción. Para comprender el motivo hay que partir de los siguientes hechos:

-Las actuaciones inspectoras se iniciaron en relación con los ejercicios 2003 a 2006 del Impuesto sobre Sociedades.

-Según indica el recurrente y no se discute por la Abogacía del Estado, las actuaciones finalizaron con diversas actas: dos de conformidad referidas una de ellas al ejercicio 2003 y otra a los ejercicios 2005 y 2006. Y una en conformidad y otra en disconformidad relativas al ejercicio 2004.

-El acta en disconformidad fue recurrida y anulada por Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2013 (RG 1273/2012). La Resolución anuló tanto la liquidación como la sanción impuesta.

-La anulación se realizó, según indica el recurrente, por no ser procedente la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y considerar que operaba la prescripción en relación con el ejercicio 2004.

-La tesis del TEAC es que el 29 de noviembre de 2011 se formalizó acta de conformidad. La propuesta de liquidación contenida en dicho acta se entendió confirmada y notificada a la entidad por el transcurso de un mes desde que se incoó la misma - art 156.3 LGT y 187.3 del RD 1065/2007 -. Por lo tanto, la liquidación practicada devino firme, para el TEAC "sentado que la liquidación derivada del acta de conformidad es firme, no cabe atender las alegaciones de la reclamante relativas a la prescripción del derecho de la Administración para sancionar".

En consecuencia, como la comunicación al obligado tributario, se realizó el 4 de julio de 2008, el inicio de las actuaciones inspectoras interrumpió la prescripción, tanto para determinar la deuda tributaria, como para imponer las sanciones tributarias que se deriven de la mencionada liquidación; el acta de conformidad se suscribió el 29 de noviembre de 2011; iniciándose el procedimiento sancionador el 9 de marzo de 2012, no opera la prescripción.

El recurrente no discute dichos extremos y, por ello, no niega que de estarse a los anteriores plazos no operaría la prescripción. Lo que sostiene es que habiéndose declarado por el TEAC, al impugnarse las liquidaciones con causa en las actas en disconformidad, que al plazo máximo de duración concluía el 30 de septiembre de 2011, todas las actuaciones posteriores pierden sus efectos. Por lo tanto, como el plazo para la presentación de las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006, finalizaron el 25 de julio de 2006 y 2007, respectivamente, cuando se firmó el acta de conformidad, ya había operado la prescripción.

Segundo.

Dispone el art. 189.3.a) de la LGT, el plazo para interponer sanciones tributarias se interrumpe "por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de sanciones. Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que pueden derivarse de dicha regularización".

Interpretando la indicada norma la jurisprudencia es clara y, sin ninguna duda, las acciones administrativas conducentes a regular la situación tributaria interrumpen la prescripción. En este sentido cabe citar, entre otras, la STS de 24 de febrero de 2016 (Rec. 948/2014 y 3819/2013).

La singularidad del caso de autos radica en que suscritas actas de conformidad, las propuesta en ellas contenida, se entendió confirmada y notificada al haber transcurrido un mes desde el momento de su incoación - art 156.3 de la Ley 58/2003 y 187.3 del RD 1065/2007 -, deviniendo firme la liquidación practicada. Mientras que, al

mismo tiempo y dentro del mismo procedimiento inspector, se firmaron otras actas en disconformidad que, recurridas.

La sociedad impugnó la liquidación y la sanción derivada del acta de disconformidad, lo que dio lugar a la Resolución de 28 de noviembre de 2013 (RG 1273/12 y 5112/12) en la que se declaró prescrita la acción para liquidar, lo que, lógicamente, afectó a la sanción. Y, al tiempo, impugnó la sanción derivada del acta de conformidad, razonando entre otras cosas que el acuerdo de ampliación del procedimiento inspector era nulo, pues se solicitó antes de que hubiesen transcurrido seis meses y carecía de motivación. Sin embargo, el TEAC en Resolución dictada el mismo día, es decir, el 28 de noviembre de 2013 (RG 5115/2012) desestima el recurso por entender que al ser firme la liquidación, no puede enjuiciarse la prescripción con base a las irregularidades habidas en el procedimiento inspector y, en consecuencia, las actuaciones inspectoras respecto de la sanción derivada del acta de conformidad si habían interrumpido la prescripción.

La cuestión es compleja, pero la Sala entiende que asiste la razón a la Administración por las siguientes razones:

1. Tributo y sanción tributaria son conceptos distintos, lo que se traduce, entre otras cosas, en que los procedimientos a través de los cuales se exigen son diferentes. Precisamente por ello y a efectos de prescripción, como hemos descrito, el 189.3.a) de la LGT, establece que el plazo para interponer sanciones tributarias se interrumpe " las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que pueden derivarse de dicha regularización". Lo cual es lógico, pues la procedencia de la sanción se manifiesta, en ocasiones, a lo largo de la actuación inspectora, por lo que lo correcto es esperar la desenlace de las mismas.

Por lo tanto, la regla, como hemos dicho, es clara, las actuaciones inspectoras interrumpen la prescripción

2. Establece el art 187.2.a) del RD 1065/2007 que: " Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos: 1º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad. 2º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad". La norma, continúa indicando que, en relación con el acta de conformidad " una vez firmada el acta de conformidad, se entenderá dictada y notificada la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en ella si transcurrido el plazo de un mes, contado desde el día siguiente al de la fecha del acta, no se ha notificado al obligado tributario acuerdo del órgano competente para liquidar con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre " -art 187.3- y por último indica que " el obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de ésta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo" -art 187.4-. La tramitación de las actas en disconformidad es claramente distinta y se encuentra regulada en el art. 188 del RD 1065/2007 .

El acta de conformidad, implica que los hechos sobre los que el obligado tributario se ha mostrado conformes, se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho - arts 144.2 y 156.5 LGT -. Nada impedía a la sociedad interponer recursos contra la liquidación resultante, lo que no hizo, permitiendo que la misma adquiriese firmeza.

3. El art. 184.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de Gestión e Inspección Tributaria , en relación con el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, en base a cuya legalidad se sostiene la prescripción de la deuda y, por ello, la nulidad de la sanción, establece que. " el acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico- administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte".

Por lo tanto, la posible ilegalidad del acuerdo y con ello la ilegalidad en la duración del procedimiento inspector, debe hacerse valer impugnando la resolución que finalmente se dicte, lo que, insistimos, en el caso de autos, la sociedad recurrente no hizo permitiendo que adquiriesen firmeza las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad.

3. De conformidad con la doctrina contenida en la STS de 11 de febrero de 2008 (Rec. 5369/2002), es cierto que, en estos casos " el sujeto pasivo con ocasión de una inspección se limita únicamente a aceptar determinadas

partidas, de donde surge la disconformidad", sin que pueda olvidarse que estamos "ante un único procedimiento inspector, cuya tramitación se bifurca con la extensión de los dos tipos de actas, en conformidad y en disconformidad, en función de la actitud adoptada por el sujeto pasivo, sin que el hecho de la bifurcación le haga perder ese carácter original, pues en ambos casos se trata de proceder a la regularización, pero con arreglo a distintos trámites. Por consiguiente, así como hasta la firma de las actas las vicisitudes en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo son las mismas, por existir un único cómputo, que afectará por igual a las liquidaciones de las actas, sean éstas de cualquier tipo, sin embargo, a partir de la extensión de aquellas, el cómputo de la prescripción puede variar respecto a las de una u otra clase ". En la misma línea la STS de 11 de abril de 2007 (Rec. 3498/2002) , entre otras.

Por lo tanto, en principio, al ser el procedimiento inspector común, hasta la bifurcación, pudiera parecer lógico que declarada la prescripción por la ilicitud del acuerdo de ampliación, lo procedente sería extender la prescripción a la deuda derivada de las actas de conformidad; pero esta situación varía cuando se tienen que tener en cuenta hechos posteriores a la bifurcación.

De hecho, el propio Tribunal Supremo matiza que producida la bifurcación cada una de las actas sigue su tramitación, sin que lo ocurrido respecto de una influya respecto de la otra. Así, la STS de 11 de abril de 2007 (Rec. 3498/2002) sostiene que " la cuestión esencial a resolver, consiste en determinar si cuando el sujeto pasivo, con ocasión de una inspección, en relación a un mismo tributo y período impositivo, discrepa sólo en parte de la regularización propuesta, aceptando firmar en conformidad, respecto a los elementos con los que está de acuerdo y en disconformidad por el resto, como la tramitación en los casos es distinta, desarrollándose también en plazos diferentes, las incidencias de esa tramitación, a efectos de la prescripción, afectan de forma independiente a cada tipo de actas, o, si por el contrario, dado el carácter inescindible de la obligación tributaria, cabe comunicación de efectos entre ambos tipos de actas, de tal forma que la notificación de la liquidación del acta de conformidad puede servir para interrumpir la prescripción de la liquidación del acta de disconformidad "; pues la " regularización -contra lo que parece sostener el representante de la Administración General del Estado- no es un todo indivisible, de manera que aceptada una parte quede afectada la que no es objeto del acuerdo entre acreedor y deudor (que es lo que la conformidad supone) a efectos de interrumpir la prescripción de la parte de la deuda discutida; antes al contrario, pone de manifiesto que el deudor tributario aceptó sólo lo que suscribió de conformidad y rechazó lo demás, que debe seguir el curso procedimental propio con todas sus consecuencias y entre ellas, la de que, al haber transcurrido más de seis meses desde la injustificada paralización de las actuaciones inspectoras que afectaban a la parte de deuda cuestionada, dichas actuaciones son consideradas inexistentes a efectos interruptivos del plazo de prescripción de esa parte de deuda ".

Dicho de otro modo, una vez producida la bifurcación procedimental, juega el principio de que, aunque las actas de conformidad y disconformidad tienen su origen en el mismo procedimiento inspector, el juego de la prescripción respecto de las liquidaciones derivadas de una de ellas, no afecta a la otra.

Y esto es lo que ocurre en el caso de autos, pues, si bien existe un procedimiento de inspección común hasta la bifurcación, lo cierto es que la liquidación derivada de las actas de disconformidad se recurrió y se obtuvo la declaración de que la deuda se encontraba prescrita; mientras que en el caso de las liquidaciones derivadas de las actas de conformidad, no se interpuso recurso, pasando la liquidación a ser firme. Es decir, existe un hecho posterior a la bifurcación que justifica el tratamiento diferenciado y, por lo tanto, diferente solución.

En suma, aunque las actas tienen su origen dentro del mismo procedimiento inspector unas se han suscrito en conformidad y otras en disconformidad, y cada una obedece a un régimen jurídico distinto. Si se deja que liquidación derivada de las actas en conformidad pase a ser firmes, no cabe cuestionar lo ocurrido en el procedimiento en el que traen causa, pues la liquidación ha devenido firme y la impugnación del acuerdo de ampliación tiene que realizarse a través de la impugnación del acuerdo de liquidación.

4. La sociedad demandante razona que no cabe renunciar a la prescripción ganada y que la liquidación derivada del acta de conformidad es nula de pleno derecho. Pero este argumento no resulta aplicable a los supuestos de actos firmes.

Así, la STS de 12 de diciembre de 2011 (Rec. 2871/2008) analiza un caso en el que la sociedad recurrente, precisamente argumenta que " habiéndose invocado por esa parte una cuestión de orden público, como es el tema de la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria, es preferente el examen de los posibles motivos de nulidad de pleno derecho del acto o disposición impugnados, al de las posibles causas de inadmisibilidad ".

La Sala razona al respecto que " en cuanto a la pretendida imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno de derecho, esta Sala Tercera ha precisado que tal carácter sólo es predicable respecto de la acción que se ejercita en vía de la revisión de oficio (artículo 153) de la Ley General Tributario , pero no cuando se ejercita a través de las reclamaciones económico-administrativas y posterior vía jurisdiccional.-----La mayoritaria doctrina jurisprudencial, de la que son muestra las Sentencias relacionadas, puede resumirse diciendo que la imprescriptibilidad de la impugnación de actos o disposiciones administrativas viciadas de nulidad radical, solo se produce en el ejercicio de la acción prevista en el art. 109 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo (hoy art. 102 de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), cuando se ejercita ante la propia Administración, ya que puede serlo "en cualquier momento", por el contrario en el caso de acciones jurisdiccionales el recurrente ha de someterse a los plazos procesales correspondientes, ya ejercite directamente la acción de nulidad ante los Tribunales, ya acuda a ellos contra la resolución denegatoria de la Administración a quien se reclamó que la declarara ".

Añadiendo que " la acción de nulidad viene a remediar, en los supuestos más graves de vulneración del ordenamiento jurídico, la preclusividad del plazo de los recursos. El interesado puede impugnar los actos que incurran en alguno de los vicios de nulidad del artículo 153.1LGT mediante el correspondiente recurso, dentro del plazo establecido para ello, o a través de la acción de nulidad del artículo 153.2.b) LGT , una vez transcurrido éste, sin que sea oponible una pretendida firmeza del acto administrativo basada en la falta de impugnación dentro de plazo. Ahora bien, conviene no confundir la imprescriptibilidad de la acción de nulidad con un planteamiento equivocado sobre la posibilidad de interponer recurso, sin sujeción a plazo, frente a los actos nulos de plenos derecho. Estos actos han de ser impugnados tanto en vía administrativa -recurso de reposición o reclamación económico administrativa- como en vía jurisdiccional dentro de los plazos legalmente establecidos. Y, de no hacerlo con observancia del requisito temporal establecido, los recursos resultan extemporáneos. En virtud de la acción de nulidad el particular puede solicitar, sin sujeción a plazo, la revisión de oficio del acto nulo y, en caso de denegación por la Administración, expresa o presunta, impugnar ésta ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que juegue en tal supuesto la excepción de acto confirmatorio (STS 8 de junio de 1980). Esta acción autónoma de nulidad está sujeta, sin embargo, a ciertos límites y requisitos; entre ellos la solicitud de revisión previa ante la propia Administración y el que se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad de los actos tributarios o administrativos, en genera".

Terminando por afirmar que " la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/92). Por el contrario en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia ".

Doctrina que es aplicable al supuesto de autos en el que las actas no se impugnaron pasando a ser firmes. Repárese, insistimos, en que lo que impide que juegue la prescripción es la actuación de la empresa posterior a la notificación del acta en conformidad. Las actuaciones inspectoras previas al dictado de los actas es común, pero la actuación posterior al dictado de las mismas es divergente y obedece a un régimen jurídico distinto, lo que justifica el trato diferenciado. Lo que pretende en el fondo la recurrente es que se aprecie el juego de la prescripción respecto de una liquidación que no impugnó.

Por todas estas razones, el motivo se desestima.

Tercero.

Desestimado el motivo anterior, procede que analicemos ahora si la sanción impuesta es o no correcta. Para ello conviene partir de los siguientes hechos:

-En el acta de conformidad se concluyó que la entidad, por motivo de las actuaciones que han motivado los tres ajustes que se consideran sancionables, dejó de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al impuesto que nos ocupa relativamente a los períodos impositivos de 2005 y de 2006, en las cuantías de 114.016,36 € y de 167.910,13 €, respectivamente.

Lo que es subsumible en el art. 191, apartados 1, 2 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se califica como infracción leve.

-Los ajustes obedecen a los siguientes motivos:

a. La entidad ha amortizado su inmovilizado material siguiendo el método lineal, distribuyendo el coste de los activos entre los años de vida útil estimada; pero se ha constatado que, para los elementos que se relacionan en el Antecedente de Hecho Tercero de la Resolución sancionadora, se han excedido los coeficientes lineales máximos de amortización establecidos en las tablas, en las cantidades de 5.934,75 € y de 17.814,45 €, que han sido, por tanto, deducidos improcedentemente como gastos en la determinación de la base imponible del Impuesto correspondiente a 2005 y a 2006, respectivamente.

Para la Administración, la normativa aplicable así como la doctrina administrativa y jurisprudencia son "suficientemente claras, resultando de las mismas que las dotaciones a la amortización del inmovilizado material serán consideradas gastos fiscalmente deducibles cuando respondan a una efectiva depreciación, lo que, en casos como el que nos ocupa se presume siempre que no se apliquen coeficientes de amortización superiores a los resultantes de las tablas contenidas en el Anexo del RIS, pues si se superan tales coeficientes, los excesos resultantes no pueden estimarse como fiscalmente deducibles salvo que el obligado tributario acredite de forma incontrovertible que la depreciación efectiva es superior a la determinada por las aplicaciones de dichas tablas, lo que la entidad no ha hecho en el presente caso".

b. La entidad se ha deducido como gastos cuotas derivadas de contratos de leasing; pero, al hacerlo, ha excedido el límite respecto de los gastos cuya deducibilidad es admisible por este concepto, al tomar como tal límite de gasto deducible la cuota realmente pagada en cada periodo impositivo en lugar del doble de la amortización máxima correspondiente según tablas. El exceso de deducciones por este motivo en la determinación de las correspondientes bases imponibles del Impuesto alcanza las cifras de 13.860,50 € respecto del ejercicio de 2005 y de 25.275,81 € por lo que afecta al ejercicio de 2006.

Para la Administración, "puede observarse que el tenor del precepto es meridianamente claro sin ofrecer su interpretación problemática alguna, de lo que es prueba evidente el carácter idéntico que presenta, de manera reiterada, el contenido de las resoluciones de consultas emanadas de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión; lo que descarta que puedan plantearse lógicamente dudas interpretativas del precepto de referencia en orden a su aplicación, y que, por tanto, no quepa admitir que una conducta infractora del mismo pueda considerarse como resultado de una discrepancia razonable respecto del criterio seguido por la Administración tributaria".

c. La entidad se ha deducido, para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a estos dos periodos de 2005 y de 2006, gastos en cuantía total de 305.965,78 € y de 436.652,96 €, respectivamente, los cuales no tienen, en absoluto, la condición de deducibles, por los motivos siguientes:

1º) Para una serie de gastos no se han aportado facturas completas o documentos sustitutos con valor probatorio equivalente, por lo que no se cumplen las condiciones exigidas para que se consideren partidas fiscalmente deducibles.

2º) Otros gastos son relativos a la compra de entradas en espectáculos, desplazamientos en fin de semana o regalos sin identificación del destinatario, los cuales, de acuerdo con el artículo 14.1 del TRLIS, se califican como liberalidades. Además, al no estar correlacionados con los ingresos y no justificarse su naturaleza promocional, no se pueden acoger a la excepción del último párrafo del apartado e) del artículo 14.1 del TRLIS, por lo que no son gastos deducibles.

-Partiendo de lo anterior, para la Resolución: "De todo lo expuesto al analizar los tres ajustes antes citados se deduce, a criterio de esta Oficina Técnica, que el obligado tributario ha incumplido, al actuar en la forma en que lo ha hecho, con la normativa legal sobre la deducción de gastos en orden a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; y a ese respecto ha de indicarse que es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas a la determinación de las bases imponibles y de las cuotas e ingresos de estas últimas correspondientes por dicho concepto tributario en los periodos de 2005 y de 2006, en la medida en que, como ya se ha examinado con anterioridad, no determinó la base imponible en la forma legalmente exigible. En efecto, la lectura de la normativa antes expuesta y de la doctrina jurisprudencial y administrativa existente sobre la misma no deja lugar a duda alguna respecto de esta cuestión y hubiera bastado esa lectura para darse cuenta de que no cabía practicar las deducciones

de gastos de las que se ha hecho anterior mención. Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que la conducta examinada, en tanto en cuanto pone en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, respecto de ella, de una cierta negligencia merecedora del reproche en qué radica la sanción".

Añadiendo que "finalmente y como conclusión del presente análisis debe examinarse el posible concurso, en el supuesto contemplado, de alguna causa eximente de responsabilidad cuya existencia hiciera factible considerar que dicha negligencia existe en el caso que nos ocupa; ahora bien, ello implicaría, en opinión de esta Oficina Técnica, que el desarrollo de las conductas efectuadas se hubiese producido por razón, ya de un error de hecho invencible, lo que nos situaría en el terreno de la fuerza mayor, ya de un error de derecho motivado porque la entidad haya realizado una interpretación de las normas aplicables que aunque incorrecta, se apoye en una discrepancia razonable respecto del criterio interpretativo que en ese punto tenga la Administración. Pues bien, no se aprecia aquí que se haya producido ninguna de esas dos circunstancias"

Por último, se concluye, "en el presente supuesto la conducta contraria a la seguida por el obligado tributario está establecida en la normativa reguladora del Impuesto (artículos 10.3 , 11 , 14. 1, e) y 139 de la LIS , 1 y 2 del RIS y 29, 105 y 106 de la Ley 58/2003) de manera clara, concluyente e incontrovertible de manera que no parece posible que existan dificultades en su interpretación. En efecto, los artículos de la Ley 58/2003 y de la LIS en los que se apoya la regularización propuesta en el acta A01- 77767694 de la que trae causa este expediente sancionador, por su evidente claridad no necesitan interpretación distinta de la literal; y por otra parte, el criterio interpretativo sobre estas cuestiones es, como ya se ha visto anteriormente, tan constante y reiterado como para que no sea admisible conceptuar que una interpretación distinta de dicho criterio pueda ser presentada como fruto de una discrepancia razonable, a lo que se suma el hecho de que tal criterio ha sido formulado con anterioridad a la comisión de las conductas consideradas sancionables. Por todo ello ni el obligado tributario puede alegar, a criterio de esta Oficina Técnica, desconocimiento ni error en lo que se refiere a las normas a aplicar; ni, como consecuencia de lo anterior, cualquier quebrantamiento del contenido de dichas normas puede ampararse, desde un punto de vista lógico, en la alegación de comportamientos que puedan ser calificados de razonables".

Cuarto.

Nadie discute desde la STC 76/1990 que el principio de culpabilidad juega en el ámbito del derecho sancionador tributario. De conformidad con la doctrina sentada por dicha sentencia no existe un régimen de responsabilidad objetiva, 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. Dejando claro la STC 164/2005 que "no se puede (sancionar) por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

Esta doctrina ha sido reiteradamente aplicada por el Tribunal Supremo, de hecho, ninguna de las partes discute su juego, lo que se discute es su aplicación al caso, pues, sin duda, la suscripción de un acta de conformidad implica que se reconocen como ciertos determinados hechos, no que exista una conducta sancionable, la cual debe ser motivada y razonada por la Administración.

En esta línea, la STS de 28 de abril de 2014 (RCUD 1994/2012 <https://www3.poderjudicial.es/search/juez/index.jsp>) razona que: "la culpabilidad es también un requisito necesario para considerar procedente una sanción tributaria que debe tener su reflejo en la motivación de la resolución sancionadora. Como ha reiterado la jurisprudencia de esta Sala, la culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada con la mera reiteración del tipo, ni puede sancionarse con la mera referencia al resultado. Ahora bien, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquella contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta- incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la responsabilidad- debe, sin embargo, considerarse, en el presente caso, bastante la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia". Doctrina que se reitera en la STS de 22 de diciembre de 2016 (Rec. 3976/2015). En suma, como ha puesto de relieve la reciente STS de 13 de diciembre de 2016 (Rec. 2211/2015), en materia sancionadora, partiendo de un marco aplicativo general, debe huirse de automatismos y estar a las circunstancias concretas de cada caso.

Quinto.

Como el debate se centra en el juego del principio de culpabilidad -no se discute que concurre el elemento objetivo-, procede realizar unas mínimas reflexiones respecto del juego del denominado elemento subjetivo, recogido en los arts. 179.1 y 183.1 de la LGT .

Para la imposición de una sanción no es suficiente con la comisión de un hecho típico y antijurídico, es preciso, además que concorra el elemento de la culpabilidad. La culpabilidad, en el ámbito administrativo, supone reprochar a una persona física o jurídica la posibilidad de actuar de modo distinto a como realmente lo hizo, contraviniendo la norma jurídica y lesionando el bien jurídico defendido por esta.

La lesión al bien jurídico puede realizarse de forma consciente -dolo- o bien por imprudencia o negligencia. Centrándonos en ésta última, para que exista imprudencia es preciso que concurren las siguientes notas: a.- la inobservancia de las reglas objetivas que configuran la conducta esperable según el caso concreto; b.- la infracción de un deber subjetivo de cuidado que cabe esperar de un operador jurídico, en nuestro caso, de un obligado tributario guiado por pautas de conducta razonables

La existencia de una divergencia entre la conducta realmente realizada y la que debería haber sido realizada en virtud del deber de cuidado que, objetivamente, era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor podía haber observado es lo que justifica que la conducta sea calificada de negligente, concurriendo el elemento subjetivo que justifica la sanción.

Sexto.

Si aplicamos la precedente doctrina al caso enjuiciado la Sala entiende que, en este supuesto, la sanción debe ser confirmada por las siguientes razones:

1. En contra de lo que se sostiene en la demanda, la sanción está motivada, se exponen los hechos concretos en virtud de los cuales la Administración llega a la conclusión de que concurren culpabilidad. Así, se exponen los hechos realizados; se insiste en la claridad de los tipos normativos que describen la conducta que debió regir la actuación del recurrente -reglas objetivas que describen la conducta esperada por el ordenamiento-; y se explica que concurre una infracción del deber subjetivo de cuidado, pues ante los supuestos descritos y la claridad de los mismos, no se alcanza a comprender la desviación en la conducta esperada sin que exista infracción del deber de cuidado.

Repárese en que estamos ante supuestos en los que la sociedad, sin alegar causa alguna que permita modular el alcance del deber de cuidado exigible, se ha excedido de los coeficientes lineales máximos de amortización; se ha deducido como gastos cuotas derivadas de contratos de leasing, excediendo los límites de gasto deducibles por tal concepto; y se ha deducido una serie de gastos respecto de los que no aporta prueba o no justifica la conexión existente entre los mismos y la actividad de la empresa.

2. A la hora de justificar la existencia de una "interpretación razonable" a efectos de culpabilidad, no basta con cualquier interpretación alternativa a la de la Administración. Pues como razona la STS de 19 de diciembre de 1997 (Rec 10309/1991) " aunque es cierto,....que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria y, por tanto, la procedencia de sanción en aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido-, de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable, es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable , es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación , en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables -como lo ha sido la de autos- resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad "

Sin que pueda pretenderse la aplicación de la normativa prevista para el IVA, al IS que tiene su propia regulación y, por ello, configura el deber objetivo de cuidado que la sociedad debe cumplir.

3. En suma, como razona el TEAC y la Sala comparte en éste caso, la Administración describe de forma suficiente los motivos por los que sanciona. Dado el tipo de infracción imputadas es imposible sostener que, al menos, no concurrió una infracción del deber subjetivo de diligencia, pues como hemos razonado en nuestra SAN (2ª) de 2 de junio de 2016 (Rec. 369/2013 <https://www3.poderjudicial.es/search/juez/index.jsp>), estamos ante un supuesto en el que " la culpabilidad del sujeto...[está] ínsita en la conducta de éste, conforme a la doctrina establecida en la STS de 16 de julio de 2015, Rec 650/2014 <https://www3.poderjudicial.es/search/juez/index.jsp>". Y es que no puede sostenerse la inexistencia de culpabilidad cuando el sujeto realiza unas actuaciones que contravienen el tenor de una norma clara, infringiendo con ello el deber de cuidado exigible y no aporta documento ni explicación alguna que permita justificar su conducta.

La Administración ha cumplido con su deber de motivar y exponer los hechos de los que extrae la concurrencia del elemento subjetivo y, partiendo de la realidad y razonabilidad de los mismos, es el demandante quien puede y debe aportar hechos que permitan discutir o desvirtuar unas conclusiones que, con arreglo a máximas de la experiencia, resultan razonables.

El motivo se desestima.

Séptimo.

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Alberto Alfaro Matos, en nombre y representación de SA DE OBRAS Y SERVICIOS COPASA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013 (RG 5115-12)ki, la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia 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; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo.Sr. Magistrado 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.