

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074095

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de julio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 9251/2015

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Clases de golf y entradas a partidos de fútbol.* La controversia gira en torno a la deducibilidad del IVA soportado por ciertos gastos facturados por las entidades, que la Administración no admite en aplicación del art. 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Así, la primera alegación se refiere a la incompatibilidad de las exclusiones del derecho a deducir recogidas en el mencionado art. 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), con el ordenamiento jurídico comunitario, fundamentalmente como consecuencia de la cláusula stand still del art. 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA). Pues bien, la misma habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que nos ocupa. Además, se alega también la adecuada acreditación de la vinculación de los gastos incurridos con la actividad empresarial, que tiene como única finalidad la consolidación de la posición en el mercado de las entidades del grupo, ya sea por medio de la fidelización de clientes actuales o por medio de la promoción frente a clientes potenciales, pero, de los elementos de prueba aportados no se deduce que los gastos incurridos puedan considerarse como una excepción a la prohibición del art. 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por cuanto no se trata de bienes o servicios propios del tráfico habitual de la empresa, ni tienen la consideración de objetos o muestras publicitarias de sus actividades, ni tampoco resulta acreditado la necesidad de los mismos para el ejercicio de la actividad económica. No puede admitirse, por tanto, que las atenciones a clientes, asalariados, o terceras personas materializados a través de entradas gratuitas para el acceso a un estadio de fútbol o para la obtención de clases de golf sirvan inmediatamente a los fines de la empresa, o a publicitar o impulsar su objeto de negocio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92 y 96.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 176.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 35, 106, 178, 179, 181, 183, 191 y 211.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación

F. Inter.

F. Entra.

00-09251-2015

24/11/2015

01/12/2015
00-02373-2016
04/04/2016
12/04/2016
00-02374-2016
04/04/2016
12/04/2016

Segundo.-

En relación con la entidad XB ESPAÑA SL, en fecha 8 de mayo de 2015 se inicia por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) un procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 04 a 12/2012.

Notificada la propuesta de liquidación, el 30 de octubre de 2015 se dicta resolución con liquidación provisional, de la que resulta un importe de deuda tributaria a ingresar de 21.826,36 euros. La regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas en los períodos 05/2012, 08/2012 y 10/2012, correspondientes a adquisiciones de clases de golf y de entradas a partidos de fútbol realizadas a las entidades YZ SL, FHA y FKQ, de conformidad con el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas, se inician expedientes sancionadores por los períodos 08/2012 y 10/2012, dando lugar a los correspondientes acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 16 de febrero de 2016. En ambos acuerdos se sanciona la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Las infracciones se califican como leves y se sancionan con multa pecuniaria proporcional del 50% de la base de la sanción en cada caso.

Cuarto.

Contra la resolución con liquidación provisional y los acuerdos de imposición de sanción descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto, el 17 de mayo de 2016 la entidad presenta escrito en el que formula las siguientes alegaciones:

- Las exclusiones a la deducibilidad del IVA soportado contenidas en el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido son incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario, en concreto con los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112/CE.

- Los gastos incurridos están plenamente relacionados con la actividad empresarial. Los asistentes a los eventos deportivos son clientes en activo de las sociedades del grupo o clientes potenciales cuya captación interesa al grupo.

Respecto a los acuerdos sancionadores, el 22 de marzo de 2017 la entidad reclamante presenta escrito en el que alega, en síntesis, ausencia de tipicidad y de culpabilidad en su actuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Conformidad a Derecho de los actos impugnados.

Cuarto.

La controversia gira en torno, como se ha expuesto, a la deducibilidad del IVA soportado por ciertos gastos facturados por las entidades YZ SL, FHAY FKQ, que la Administración no admite en aplicación del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A este respecto, dispone el citado precepto lo siguiente:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

(...).

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.o y 4.o de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

(...).

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata."

La primera alegación formulada por la reclamante se refiere a la incompatibilidad de las exclusiones del derecho a deducir recogidas en el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, con el ordenamiento jurídico

comunitario, fundamentalmente como consecuencia de la cláusula stand still del artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE.

El citado artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece:

"El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión."

Sobre la cuestión planteada se ha pronunciado este Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 19 de abril de 2018, RG 6530/14, en la que se establece que el IVA soportado por entradas a un campo de fútbol no es deducible, según resulta de lo dispuesto por el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del Impuesto; este precepto es compatible con el Derecho de la Unión, resultando amparado por el artículo 176 de la Directiva 2006/CE, norma básica de armonización del impuesto, que permite el mantenimiento en las normativas nacionales de los Estados de la Unión de las restricciones existentes a la fecha de su adhesión a la Unión Europea, como ocurre con esta exclusión, incluso aunque se trate de gastos de naturaleza exclusivamente empresarial (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14-6-2001, Asunto C-345/99), y que cabe aplicar a los obsequios a clientes, como dispone expresamente la sentencia del mismo Tribunal de 15 de abril de 2010, Asunto C-538/08.

Así, se indica en el fundamento de derecho cuarto de la resolución de este Tribunal:

De igual modo, es de ver lo dispuesto por el artículo 176 de la misma Directiva, que reza lo siguiente:

(...).

La jurisprudencia que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado en relación con esta norma es profusa, confirmándose en ella la improcedencia de la introducción de restricciones en el derecho a la deducción no existentes a la fecha de adhesión a la Unión Europea (que es la de procedente referencia a estos efectos), así como su aplicación incluso a gastos de exclusiva utilización empresarial o profesional (sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión contra Francia, recaída en el asunto C-345/99).

Igualmente relevante es la sentencia de 15 de abril de 2010, recaída en en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland, en la que el Tribunal de Justicia concluye fallando que: "El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones»."

Constituyendo la cláusula que se examina, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE, una cláusula de stand-still, que habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que se enjuicia, entiende este Tribunal que el mismo ampara y justifica las exclusiones del derecho a la deducción que se contienen en los ordinales 4º y 5º del artículo 96.uno de la Ley del IVA, de constante aplicación desde la adhesión de España a la Unión Europea, los cuales, por tanto, han de considerarse como exentos de reproche en sede del Derecho de la Unión.

De acuerdo con el criterio expuesto, sólo cabe desestimar la alegación de la interesada.

Quinto.

La siguiente cuestión alegada por la reclamante se refiere a adecuada acreditación de la vinculación de los gastos incurridos con la actividad empresarial, que tiene como única finalidad la consolidación de la posición en el mercado de las entidades del grupo XB, ya sea por medio de la fidelización de clientes actuales o por medio de la promoción frente a clientes potenciales.

En relación con la deducibilidad de cuotas soportadas, el artículo 92 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su apartado Uno:

"Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones (...)"

La primera cuestión que se desprende de este precepto es que los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto podrán ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación, para lo que se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria y según el cual:

"En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."

De acuerdo con lo anterior, analizamos a continuación los elementos de prueba aportados por la reclamante:

- Contrato suscrito con FHA, del que resulta la prohibición para el cliente (XB ESPAÑA SL) de utilizar el logo, imagen o escudo del club, por lo que en ningún supuesto se podrán realizar actividades por parte del cliente que puedan comportar la asociación entre la imagen del club y la del cliente y sus invitados; asimismo se prohíbe expresamente al cliente la subrogación o cesión de cualquiera de los derechos u obligaciones derivadas del contrato sin consentimiento previo del club.

- Contrato suscrito con FKQ en cuya cláusula quinta se prohíbe la cesión total o parcial del uso de las butacas vip a terceros, salvo por razones de relaciones públicas, así como la entrega de localidades del mismo como premio de concursos, ofertas o promociones, o su venta a terceros; la contratación del uso de las butacas vip no da derecho a utilizarlas con fines publicitarios o de promoción, ni siquiera a título gratuito.

- Relación de clientes asistentes a los eventos, importes facturados por el grupo al cliente y entidad del grupo que mantiene la relación comercial.

- Modelos 347 en los que figuran los clientes.

De los elementos de prueba aportados no se deduce que los gastos incurridos puedan considerarse como una excepción a la prohibición del artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA, por cuanto no se trata de bienes o servicios propios del tráfico habitual de la empresa, ni tienen la consideración de objetos o muestras publicitarias de sus actividades, ni tampoco resulta acreditado la necesidad de los mismos para el ejercicio de la actividad económica.

No puede admitirse, por tanto, que las atenciones a clientes, asalariados, o terceras personas materializados a través de entradas gratuitas para el acceso a un estadio de fútbol o para la obtención de clases de golf sirvan inmediatamente a los fines de la empresa, o a publicitar o impulsar su objeto de negocio. Este Tribunal ha sentado doctrina en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos correspondientes al abono de un club financiero, predicable respecto al supuesto actual, al considerarse como gastos de carácter social o recreativo, en resolución de 23 de octubre de 2017, RG 1886/14. Así, establece la misma:

Sostiene la entidad que se trata de centros de negocios, no entidades recreativas, y que allí celebra reuniones y eventos con clientes de sus empresas, directivos y empresarios para mantener o establecer relaciones mercantiles. Para acceder a las instalaciones es preciso ser socio del Club, y para ello se pagan las cuotas sociales de la administradora y socia única, y las del apoderado de la entidad (en el Club Financiero de

Vigo); y de la administradora y socia única, y un empleado por cuenta ajena de la entidad (en el Club Financiero Atlántico).

No obstante, la entidad no aporta prueba alguna de ello, más allá de sus manifestaciones: no hace referencia ni acredita ningún evento concreto allí realizado, ni los asistentes, a efectos de comprobar si efectivamente tenían fines empresariales, ni tampoco hace referencia a reuniones concretas celebradas en los citados clubes.

Es cierto que los Clubes se publicitan como lugares para facilitar a empresarios y profesionales un clima de bienestar y eficacia necesario para desarrollar sus relaciones comerciales y personales, pero se trata de clubes sociales. Disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos, pero las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos etc, serían utilizables pagando por ello (no se incluye en las cuotas), y la empresa no acredita haber hecho uso de ese tipo de servicios a los que da acceso al Club, ni tampoco, como hemos dicho, los asistentes. Igual que se puede celebrar un evento de la empresa, respecto del que habrá que analizar la deducibilidad de los gastos incurridos, se puede celebrar también un evento privado de la socia y administradora, por poner un ejemplo.

Por mucho que sean lugares donde se pueden llevar a cabo actividades de interés profesional, se trata de clubes sociales con restaurantes, gimnasios, donde se celebran exposiciones, conferencias de temas diversos, jornadas gastronómicas, etc. Claramente se trata de entidades de carácter social y recreativo, por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, lo que no queda acreditado en el presente caso.

De esta forma, confirmamos la regularización inspectora y la Resolución del TEAR, que rechazan la deducibilidad del IVA correspondiente a las cuotas sociales de estos clubes, al amparo del artículo 96.Uno.4º de la LIVA.

Teniendo en cuenta tanto la claridad de la norma española como su acreditado anclaje en la europea, ya justificado, este Tribunal no puede más que concluir que el órgano administrativo ha actuado correctamente al prohibir la deducibilidad de las cuotas correspondientes a los gastos controvertidos, desestimándose las alegaciones de la reclamante en este punto.

Sexto.

A continuación corresponde decidir sobre la conformidad a Derecho de los acuerdos sancionadores impugnados, teniendo en cuenta las alegaciones de la reclamante, que se fundan en la ausencia de tipicidad y de culpabilidad en su actuación.

En primer lugar, conviene señalar que la existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad.

En el presente caso, ambos acuerdos sancionadores determinan la concurrencia de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece:

"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."

Confirmada la regularización practicada, en los períodos 08/2012 y 10/2012 se produce efectivamente la falta de ingreso de la deuda tributaria en los términos previstos en el artículo transcrito, por lo que concurre el elemento objetivo de la infracción en ambos casos.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21

de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo 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 de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

El acuerdo sancionador relativo al período 08/2012 contiene la siguiente motivación de la culpabilidad:

El 16/11/2015 se notifica resolución con liquidación provisional minorando en el modelo 303 ejercicio 2012 período 08 la cuota de IVA deducible declarada en 9.666,00 euros, en virtud del artículo 96. Uno, apartado 5º de la Ley de IVA, resultando un importe a ingresar de 148.758,21 euros, habiendo ingresado la interesada 139.092,21 euros, por lo que en el procedimiento de comprobación limitada tramitado por la AEAT para este modelo período y ejercicio procede ingresar la cantidad de 9.666,00 euros, como consecuencia de haberse deducido incorrectamente la cuota de IVA de la factura incluida en el período 08 por importe de 9.666,00 euros. Por tanto la sociedad ha dejado de ingresar en el plazo voluntario para ello el importe de 9.666,00 euros por dejar de ingresar el citado importe de acuerdo al artículo 191 de la Ley 58/2003. Todo esto pone de manifiesto que no se ha puesto la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al menos existe negligencia en el sujeto pasivo al no haber presentado una declaración completa y veraz, pese a conocer todos los datos, por lo que no concurre causa de exclusión de responsabilidad.

(...).

Se desestiman las alegaciones presentadas por la entidad en relación a la sanción del modelo 303 ejercicio 2012 período 08, pues la sanción deriva de una liquidación practicada por la administración por haber deducido indebidamente el IVA aplicado en la factura emitida por Pack Hospitality temporada 2012/2013, por importe de 53.700,00 euros y cuota de IVA 9.666,00 euros. Que el artículo 96 de la Ley 37/1992, del IVA, establece (...). Que éste artículo de nuestra normativa es claro y actualmente en vigor. Tampoco se puede aplicar el principio de responsabilidad del art. 179. 2. d) de la Ley 58/2003 puesto que el art. 96 la Ley 37/1992 es claro y no da lugar a interpretaciones, por otro lado no consta que la sociedad haya ajustado su actuación a criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado... Por todo ello y teniendo en cuenta que la sociedad a la hora de deducirse el IVA, indicado anteriormente, no aplicó el artículo correspondiente a la misma se puede estimar que en esta actuación por parte de la interesada al menos hubo negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, por lo que si existe culpabilidad a título de simple negligencia pues la entidad a pesar de tener todos los datos a su alcance presenta una declaración incorrecta siendo la AEAT la que mediante el inicio de un Procedimiento de Gestión Tributaria de Comprobación Limitada comprueba el citado registro en los libros reglamentarios, resultando un importe a ingresar de 148.758,21 euros para el período 08 ejercicio 2012 del modelo 303, cuando el ingreso efectuado fue de 139.092,21 euros.

(...)

El artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de 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 es constitutiva de infracción tributaria, estando tipificada como tal en el artículo 191.1 de la citada ley. En esta conducta concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el artículo 183.1 de dicha Ley al establecer que son 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 no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la misma Ley.

La motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador relativo al período 10/2012 es la siguiente:

El 16/11/2015 se notifica resolución con liquidación provisional minorando en el modelo 303 ejercicio 2012 período 10 la cuota de IVA deducible declarada en 8.820,00 euros, en virtud del artículo 96. Uno, apartado 5º de la Ley de IVA, resultando un importe a ingresar de 94.283,96 euros, habiendo ingresado la interesada 85.463,96 euros, por lo que en el procedimiento de comprobación limitada tramitado por la AEAT para este modelo período y ejercicio procede ingresar la cantidad de 8.820,00 euros, como consecuencia de haberse deducido incorrectamente la cuota de IVA de la factura incluida en el período 10 por importe de 8.820,00 euros. Por tanto la sociedad ha dejado de ingresar en el plazo voluntario para ello el importe de 8.820,00 euros, por dejar de ingresar el citado importe de acuerdo al artículo 191 de la Ley 58/2003. Todo esto pone de manifiesto que no se ha puesto la debida diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al menos existe negligencia en el sujeto pasivo al no haber presentado una declaración completa y veraz, pese a conocer todos los datos, por lo que no concurre causa de exclusión de responsabilidad.

(...).

Se desestiman las alegaciones presentadas por la entidad en relación a la sanción del modelo 303 ejercicio 2012 período 10, pues la sanción deriva de una liquidación practicada por la administración por haber deducido indebidamente el IVA aplicado en la factura nº ... cuyo concepto es Cesión de uso de 4 localidades fila 5 número 2-4 fila 6 números 2-4 del Sector 409 de la zona VIP del estadio OP, por importe de 42.000,00 euros y cuota de IVA 8.820,00 euros. Que el artículo 96 de la Ley 37/1992, del IVA, establece (...). Que éste artículo de nuestra normativa es claro y actualmente en vigor. Tampoco se puede aplicar el principio de responsabilidad del art. 179. 2. d) de la Ley 58/2003 puesto que el art. 96 la Ley 37/1992 es claro y no da lugar a interpretaciones, por otro lado no consta que la sociedad haya ajustado su actuación a criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado... Por todo ello y teniendo en cuenta que la sociedad a la hora de deducirse el IVA, indicado anteriormente, no aplicó el artículo correspondiente a la misma se puede estimar que en esta actuación por parte de la interesada al menos hubo negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, por lo que si existe culpabilidad a título de simple negligencia pues la entidad a pesar de tener todos los datos a su alcance presenta una declaración incorrecta siendo la AEAT la que mediante el inicio de un Procedimiento de Gestión Tributaria de Comprobación Limitada comprueba el citado registro en los libros reglamentarios, resultando un importe a ingresar de 94.283,96 euros para el período 10 ejercicio 2012 del modelo 303, cuando el ingreso efectuado fue de 85.463,96 euros.

(...).

El artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de 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 es constitutiva de infracción tributaria, estando tipificada como tal en el artículo 191.1 de la citada ley. En esta conducta concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el artículo 183.1 de dicha Ley al establecer que son 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 no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la misma Ley.

Este Tribunal considera suficientemente acreditada la concurrencia de culpabilidad en la conducta de la reclamante y refrenda la argumentación contenida en los acuerdos sancionadores impugnados, que debe declarar conformes a Derecho.

Por lo expuesto.

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.