

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080877

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de noviembre de 2020

Sala 4.^a

R.G. 3021/2018

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Concesiones administrativas. Base imponible.

Cabe destacar en primer lugar que se produce el nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la adjudicación de una concesión administrativa, hecho imponible recogido en el art. 7.1.B) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD). La base imponible en estos casos se regula en el art. 13 del mismo texto legal. Dicho esto, en el presente supuesto resulta de aplicación el art. 13.3.c) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) ya que se establece la obligación de entregar al ayuntamiento en el momento de extinción de la concesión las obras objeto de explotación así como los bienes e instalaciones destinados a su uso, debiendo por tanto examinar si el cálculo del valor neto contable de los bienes en cuestión más los gastos previstos para la reversión se ha desarrollado de conformidad a Derecho.

Pues bien, el concesionario viene obligado a mantener los elementos en perfecto estado de uso y conservación no solo durante toda la concesión, sino también en el momento de la reversión. A efectos de cumplir dicha obligación sería necesario que los bienes se repusiesen de nuevo cuando finalizase la amortización de los mismos dentro del período de duración de la concesión, por este motivo la administración comienza a calcular su amortización nuevamente. De esta forma siempre es posible calcular un valor neto contable en todos y cada uno de los elementos en función de la vida útil desde la última de las reposiciones hasta el momento en que concluye el plazo de la concesión. Esta forma de proceder de la administración es adecuada y perfectamente ajustada a Derecho, ya que de otra forma se llegaría a la conclusión de que al finalizar el período de amortización de cada uno de los elementos, éstos no son repuestos y por lo tanto el concesionario no estaría prestando el servicio al que está obligado, obstaculizando su correcto funcionamiento y contradiciendo el plan económico-financiero presentado en su momento por el mismo.

El órgano inspector utiliza la media entre el coeficiente máximo de amortización y el mínimo extraído del período máximo de amortización de cada uno de los siguientes elementos: construcciones, instalaciones, maquinaria, mobiliario, aplicaciones informáticas y equipos informáticos. Siguiendo lo establecido en el anexo del RD 1777/2004 (Rgto IS), se emplean los coeficientes asignados en cada uno de los grupos correspondientes salvo aquéllos que no tienen fijados específicamente un grupo o agrupación de actividad. Por consiguiente, una vez determinados los valores netos contables el órgano inspector determina la base imponible del Impuesto de acuerdo a la regla especial contenida en el art. 13.3.c) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), siendo todo ello conforme a Derecho de acuerdo a las consideraciones del Tribunal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 13.

RD 1777/2004 (Rgto IS), Anexo.

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 27 de noviembre de 2020

RECURSO: 00-03021-2018

CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: XZ SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... – NIF ...

DOMICILIO: ... (OURENSE) – España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Galicia 32/00113/2015 y acumulada 32/00114/2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 4 de marzo de 2010 por acuerdo de la Xunta de Gobierno Local del Concello de Ourense la entidad **TW SL**(en cuya posición se subroga la ahora reclamante **XZ SL**) resulta adjudicataria de la concesión administrativa de obra pública de reforma, mejora y gestión de las piscinas públicas de ..., por un plazo de 36 años. La reclamante presenta autoliquidación del impuesto sin cuota a ingresar al considerar que dicha operación no estaba sujeta.

Segundo.

Con fecha 27 de febrero de 2014 se inician actuaciones inspectoras requiriendo documentación a la reclamante, notificándose Acta de la inspección el 3 de julio frente a la cual se formulan alegaciones y respecto de la cual se notifica acuerdo inicial por el cual se rectifica la propuesta anterior contenida en el Acta y recalculando intereses de demora. Este acuerdo inicial fue objeto de notificación el 6 de octubre de 2014 mientras que el 4 de diciembre de 2014 se notifica el acuerdo definitivo de la Inspección. Por otra parte la Administración Tributaria tramita un procedimiento sancionador cuyo acuerdo se notifica con el de liquidación del impuesto el 4 de diciembre de 2014.

Tercero.

El 29 de diciembre de 2014 se interpone reclamación económico - administrativa contra los dos acuerdos mencionados anteriormente y con fecha 14 de julio de 2015 presenta alegaciones complementarias. Con fecha 18 de octubre de 2017 el TEAR de Galicia dicta resolución desestimatoria que fue notificada a la reclamante el 1 de diciembre de 2017, al considerar ajustada a Derecho la actuación del órgano inspector a la hora de determinar la base imponible del impuesto y ser procedente la sanción del artículo 191.1 de la LGT.

Cuarto.

Con fecha 26 de febrero de 2018 tiene entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada interpuesto el 29 de diciembre de 2017 contra la resolución desestimatoria dictada por el TEAR de Galicia. La reclamante alega:

improcedencia de la liquidación recurrida
improcedencia de los tipos de amortización aplicados por la administración
improcedencia de la sanción.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Si el acto impugnado es conforme a Derecho.

Tercero.

En relación con la primera alegación, que versa sobre la determinación de la base imponible de la modalidad impositiva Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cabe destacar en primer lugar que se produce el nacimiento de la obligación tributaria como consecuencia de la adjudicación de una concesión administrativa, hecho imponible recogido en el artículo 7.1.B del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La base imponible en estos casos se regula en el artículo 13 del mismo texto legal, que señala:

"1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

2. Se equiparán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.

c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria."

En el presente supuesto resulta de aplicación la letra c) del apartado 3 de dicho artículo ya que se establece la obligación de entregar al Ayuntamiento en el momento de extinción de la concesión las obras objeto de explotación así como los bienes e instalaciones destinados a su uso, debiendo por tanto examinar si el cálculo del valor neto contable de los bienes en cuestión más los gastos previstos para la reversión se ha desarrollado de conformidad a Derecho. Respecto a la aplicación de las tablas de amortización aprobadas a efectos del IS y si el órgano inspector ha procedido conforme a Derecho, el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, contiene en su Anexo las instrucciones para la aplicación de la misma, estableciendo:

"Primera. Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad.

Segunda. Los elementos calificados de comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes lineales establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación.

Tercera. Cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente lineal máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de veinte años.

Cuarta. A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 2 de este Reglamento, se entenderá que los coeficientes han sido establecidos tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo, excepto que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada."

El concesionario viene obligado a mantener los elementos en perfecto estado de uso y conservación no solo durante toda la concesión, sino también en el momento de la reversión. A efectos de cumplir dicha obligación sería necesario que los bienes se repusiesen de nuevo cuando finalizase la amortización de los mismos dentro del período de duración de la concesión, por este motivo la administración comienza a calcular su amortización nuevamente. De esta forma siempre es posible calcular un valor neto contable en todos y cada uno de los elementos en función de la vida útil desde la última de las reposiciones hasta el momento en que concluye el plazo de la concesión. Esta forma de proceder de la administración es adecuada y perfectamente ajustada a Derecho, ya que de otra forma se llegaría a la conclusión de que al finalizar el período de amortización de cada uno de los elementos, éstos no son repuestos y por lo tanto el concesionario no estaría prestando el servicio al que está obligado, obstaculizando su correcto funcionamiento y contradiciendo el plan económico - financiero presentado en su momento por el mismo.

El órgano inspector utiliza la media entre el coeficiente máximo de amortización y el mínimo extraído del período máximo de amortización de cada uno de los siguientes elementos: construcciones, instalaciones, maquinaria, mobiliario, aplicaciones informáticas y equipos informáticos. Siguiendo lo establecido en el anexo anteriormente mencionado, se emplean los coeficientes asignados en cada uno de los grupos correspondientes salvo aquéllos que no tienen fijados específicamente un grupo o agrupación de actividad. Por consiguiente, una vez determinados los valores netos contables el órgano inspector determina la base imponible del impuesto de acuerdo a la regla especial contenida en el artículo 13.3.c) del TRITPAJD, siendo todo ello conforme a Derecho de acuerdo a las consideraciones de este Tribunal.

Cuarto.

En cuanto a la segunda alegación, se centra en qué porcentaje de amortización debe ser aplicado al elemento "construcciones". El órgano inspector, de acuerdo al anexo mencionado, aplica el correspondiente al Grupo de los "Elementos comunes", concretamente el relativo a "Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas". El reclamante aduce que no es aplicable ninguno de ellos y que si, subsidiariamente lo fuera, sería el de "Edificios industriales y almacenes". El elemento "construcciones", que hace referencia según el Plan General Contable a *"edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa"* no debe ser confundido con el concepto "instalaciones", que se refiere a *"unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones"*.

En este caso, la propia definición del elemento "Construcciones" es representativa de un concepto de carácter genérico. Ello permite que no haya obstáculo ninguno para aplicar los coeficientes de amortización de elementos comunes ya que es un elemento que por su naturaleza conceptual global y genérica no puede no ser calificado entre los comunes a efectos de aplicar la regla tercera de las instrucciones del anexo; al incluir la definición todas aquellas edificaciones en general con independencia de su destino dentro de la estructura empresarial. Respecto a la posibilidad de aplicar porcentaje de amortización correspondiente a "Edificios industriales y almacenes", es notorio y evidente que la presencia de piscinas y saunas, entre otros, no es asimilable en absoluto al de una instalación industrial o un almacén. El mayor desgaste que sufre el complejo deportivo ya está contemplado en la partida "instalaciones", al que sí es de aplicación un porcentaje de amortización más alto recogido en el Grupo 933.5, debiendo recordar y remarcar aquí de nuevo la diferencia conceptual que remarca el PGC de las instalaciones respecto de las construcciones.

En conclusión, procede desestimar esta alegación al obtener el valor neto contable de los distintos elementos conforme a Derecho.

Quinto.

Por último, respecto a la improcedencia de la sanción, corresponde examinar si es ajustada a Derecho o no. El artículo 183 de la LGT dispone:

- "1. 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.*
- 2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.*
- 3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica."*

La sanción impuesta está tipificada en el artículo 191 de la LGT, 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.

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

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.*
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.*

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.*
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.*
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.*

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

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

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

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

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

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

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

En el presente caso se presentó autoliquidación del impuesto sin cuota a ingresar al considerar la reclamante que la operación jurídica no estaba sujeta. En primer lugar no hay duda alguna ni cabe interpretación razonable acerca de la sujeción o no de la operación. El artículo 20 de la LGT dispone:

"1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción."

El artículo 7.1 del TRITPAJD establece:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo."

En el TRITPAJD se delimita el hecho imponible con la mención en el apartado 5 del artículo 7 de supuestos de no sujeción, dentro de los cuales ninguno es aplicable al presente supuesto. Por consiguiente, de la lectura de ley es evidente y notorio que la operación jurídica por la cual se adjudica una concesión administrativa está sujeta a la modalidad impositiva TPO, siendo una cuestión distinta el valor de la base imponible por lo que en ningún caso se podría esgrimir la no sujeción declarada en su momento. Además, tampoco cabe interpretación razonable alguna de la norma en virtud del artículo 179.2.d) de la LGT, ya que es indiscutible la sujeción de la adjudicación de la concesión administrativa al impuesto en cuestión, con independencia de las discrepancias relativas a los coeficientes de amortización aplicados a los elementos del proyecto inversor.

Además, el obligado tributario disponía de la posibilidad de realizar una consulta tributaria con carácter previo a la finalización del plazo voluntario para presentar la autoliquidación. Respecto al argumento señalado por el órgano inspector y reproducido por el TEAR de Galicia al afirmar "especialmente cuando la reclamante es una sociedad de naturaleza empresarial que goza de una mínima estructura corporativa para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias" cabe destacar el criterio de la resolución del TEAC 00/00267/2014 de 20 de julio de 2017, que dispone:

"El Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del derecho tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes principios:

1.- El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus "especiales" circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios

económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

2.- El artículo 24.2 de la Constitución Española (principio de presunción de inocencia) 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad.

3.- El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Estos principios se recogen, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014), de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015), de 8 de noviembre de 2016 (recurso casación 2944/2015) y de fecha 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Este Tribunal considera que en base a dichos principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, por lo que procede estimar las alegaciones presentados por la entidad recurrente."

Por tanto, no procede motivar la sanción exclusivamente atendiendo a las particulares circunstancias de carácter subjetivo del obligado tributario pero sí en los casos en los que la operación controvertida es realizada con carácter habitual por la mercantil reclamante, reseñando la resolución del TEAC 00/04248/2005 de 14 de marzo de 2007 que establece:

"En cuanto a la cuestión de fondo planteada en el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio, se debe resaltar que es criterio sentado por este Tribunal Económico-Administrativo Central, que recoge a su vez, la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, fundamentalmente en las sentencias de su Sala Segunda de 1 de marzo de 1985 y 25 de febrero de 1988, 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 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 psicológicas y de cultura del infractor. Finalmente la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en su aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debería disponer.

Como consecuencia, y en el presente caso, dado que la entidad interesada realizaba con habitualidad tránsitos comunitarios debía conocer de forma exacta y completa el régimen jurídico aplicable a los mismos, y mas concretamente, los requisitos referidos a su ultimación. Por todo ello, al no ultimarse los tránsitos correspondientes, no puede apreciarse la existencia de una divergencia razonable en la interpretación de las normas aplicables a los mismos lo cual determina que deba declararse la procedencia de la imposición de sanción."

A lo luz de lo expuesto, sí se puede apreciar que una acción es culposa con cualquier grado de negligencia cuando dicha operación es realizada con un carácter habitual por el obligado tributario, como es el caso aquí de la reclamante, que se dedica principalmente a la construcción, gestión y explotación de instalaciones deportivas del sector privado pero también del público a través de concesiones administrativas. Por consiguiente, se puede apreciar la negligencia o carácter culposo en la actuación de la reclamante, siendo conforme a Derecho el Acuerdo de Imposición de Sanción dictado por el Departamento de Inspección de la Delegación de Ourense.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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