

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 31 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 612/2020****SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios. Gasto de vehículos. La Agencia Tributaria no puede entender excluido el gasto deducido por el uso de un vehículo en su totalidad por el mero hecho de que hubiese sido utilizado en fines de semana. Para ello hubiera sido necesario que la Agencia Tributaria acreditase, si no aceptaba dicho gasto, qué parte corresponde al uso privado y el que corresponde al uso empresarial, como ha hecho en otras ocasiones, sin que el contrato del seguro aporte nada relevante, por lo que, si sólo disponía de ese vehículo, lo normal es que también se destine al uso empresarial. Y en su defecto debió tener en cuenta la regla general de imputación al 50% que se recoge en la Ley 37/1992 (IVA). **Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación absoluta.** Entiende la Agencia Tributaria que el objeto primordial de la transmisión de las acciones era el de obtener una pérdida contable a efectos fiscales, con el cual minorar las plusvalías obtenidas por dicha empresa en su actividad de promoción inmobiliaria. Por el contrario, entiende la recurrente que la Agencia Tributaria no ha establecido el verdadero valor de las mismas, siendo el utilizado perfectamente razonable, correspondiendo al valor teórico contable incrementado en un 8%, y sin que se haya ofrecido la posibilidad de la tasación pericial contradictoria. En el propio acuerdo de liquidación se recoge la existencia de un contrato con simulación absoluta, es decir sin causa, conforme al art.1276 CC, ya que lo que existió es una compraventa en garantía de una deuda, cuyo precio bajo de transmisión se explica como consecuencia del negocio de externalización de los servicios que se estaba pactando en 2006, en el que ya se previó la adquisición del porcentaje de alguna de las entidades del grupo, siendo la transmisión de las acciones una garantía. Y esto es precisamente lo que ocurrió. Al no existir verdadero negocio transmisivo, con causa válida, debe seguir el tratamiento del negocio simulado. Ello explicaría el pacto de retro transcurridos 6 meses desde la cesión anterior, para justificar la transmisión por debajo del precio realmente aplicado. Y así, la Agencia Tributaria justifica el menor valor de la retransmisión. En consecuencia, al hablarse de un negocio simulado no era preciso acudir a la figura del conflicto la aplicación de la ley tributaria, ni al procedimiento previsto a que se refieren los arts. 15 y 159 LGT.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000612/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 03867/2020****Demandante: VIBLOC S.A****Procurador: DON JORDI FONTQUERNI BAS****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****SENTENCIA Nº:****Ilmo. Sr. Presidente:****D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA****D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Madrid, a treinta y uno de marzo de dos mil veinticinco.

Síguenos en...



Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 612/2020, se tramita a instancia de la entidad VIBLOC S.A, representada por el Procurador Don Jordi Fontquerni Bas, y asistida por la letrada Sra. M.Amor Pinter Pla, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 10 de febrero de 2020, R.G 2431/2017 y 2432/2017, que desestima el recurso de alzada interpuesto por la actora y estima a su vez el del Director del Departamento contra la resolución del TEAR de Cataluña de 15.9.2016 que estima en parte las reclamaciones interpuesta contra la liquidación relativa al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 y 2007**, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 779.020,48 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso este recurso contra la resolución del TEAC de fecha 16 de enero de 2020, R.G 2431/2017 y 2432/2017, que desestima el recurso de alzada interpuesto por la actora y estima el del Director del Departamento contra la resolución del TEAR de Cataluña de 15.9.2016 (RG 08/4085/2013 y 08/4086/2013) que estima parcialmente las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación y sanción de fecha 13 y 14 de diciembre de 2.012, relativas al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 y 2007**, y siendo dicho recurso admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que solicitó la anulación de la resolución del TEAC, liquidación y sanción impugnadas.

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó la confirmación del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Continuado el proceso por sus trámites, y evacuado el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, quedaron los autos pendientes de señalamiento cuando por turno correspondiese.

CUARTO.- Finalmente se señaló para votación y fallo el día 12 de marzo de 2.025, fecha en que efectivamente se deliberó y votó, continuando la deliberación el día 19 de marzo de 2.025. La cuantía del recurso es de 779.020,48 euros.

QUINTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. Javier Eugenio López Candela**, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la actora contra la resolución del TEAC de fecha 16 de enero de 2020, R.G 2431/2017 y 2432/2017, que desestima el recurso de alzada interpuesto por la actora y estima el del Director del Departamento contra la resolución del TEAR de Cataluña de 15.9.2016 (RG 08/4085/2013 y 08/4086/2013) que estima parcialmente las reclamaciones interpuestas contra la liquidación y sanción relativas al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 y 2007**.

SEGUNDO.- Son hechos acreditados en autos que derivan del expediente administrativo, los siguientes:

1.- Con fecha 16 de abril de 2010 se notifica a la actora la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter general. En dicho procedimiento se observa la existencia de 350 días de dilaciones imputables a la parte recurrente anteriores al acuerdo de reanudación. Con fecha 2 de abril del 2012 se acuerda la reanudación de las actuaciones, entendiendo la Inspección que ha transcurrido el plazo de duración de las mismas. El periodo impositivo del obligado tributario concluye el 31 de octubre de cada ejercicio.

2.- En fecha 20.6.2012 se dicta el acta de disconformidad NUM000. La regularización ha consistido en la regularización de los siguientes conceptos:

-No admisión como gastos deducibles de los gastos relativos a vehículos, combustibles, desplazamiento, dietas y atención a clientes, por considerar que no están afectos en la actividad ni correlacionados con los ingresos.

-Tampoco se admiten como deducibles los gastos por suministros de electricidad y agua, por corresponder arrendamientos de viviendas y para usos distinto de vivienda, que no corresponde asumir al arrendador.

-Tampoco se admite la pérdida derivada de la transmisión de las acciones de MIRPE SA, puesto que la inspección califica la operación como simulación.

3.- Tras el previo trámite de alegaciones se dicta el acuerdo de liquidación de fecha 18 de diciembre de 2.012 del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT.

4.-Igualmente se incoa procedimiento sancionador, mediante acuerdo notificado el 20.6.2012, que tras el previo trámite de alegaciones concluye con el acuerdo sancionador de 14 de diciembre de 2012, notificado el 18.12.2012.

5.- Contra el Acuerdo de Liquidación y sanción se formuló en fecha 17 de enero de 2.013 sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron estimadas parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por resolución de 6 de agosto de 2.018. Interpuesto recurso de alzada por la actora y por el Director del Departamento, en fecha 4.11.2016 y 16.11.2016 fue desestimado el primero y estimado el segundo por la resolución del TEAC de fecha 10 de febrero de 2.020.

TERCERO.- Los motivos que alega la actora son los siguientes:

1.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

2.- Procedencia de los gastos deducibles.

3.-Inexistencia de la simulación en la transmisión de las acciones de MIRPE S.A.

4.-Improcedencia del acuerdo sancionador: Falta de motivación, de tipicidad del acuerdo, y de proporcionalidad.

La Administración demandada interesa la confirmación de la resolución del TEAC impugnada en autos conforme a lo en ella expuesto.

CUARTO.- Para la resolución del recurso contencioso-administrativo, debemos tener en cuenta que la alegación que formula la Abogacía del Estado en la contestación a la demanda y el TEAC, en el sentido de que no cabe reproducir las alegaciones expuestas en la reclamación económica administrativa en el recurso de alzada y en la vía judicial, sin realizar crítica alguna, tanto de la resolución del TEAC, como del TEAC debe ser desestimada. Y ello en la medida en que el recurso de alzada de la vía económico-administrativa no tiene la misma naturaleza que el recurso de apelación contemplado en la Ley Jurisdiccional 29/1998, ni tampoco en la doctrina del Tribunal Supremo que se invoca, sobre la base de que dicha doctrina se expresa cuando regía el viejo recurso de apelación reconocido en la Ley jurisdiccional de la Ley de 27 de diciembre de 1956, y en el que dicho recurso tenía naturaleza cuasi extraordinaria. Por consiguiente, no guarda identidad de razón la doctrina expuesta del Tribunal Supremo en relación con dicho recurso de apelación con la que expone el TEAC en la reclamación económico-administrativa. Y, por otro lado, también es cierto que la resolución del TEAC, admite las alegaciones que se han completado en la alzada, por lo que es necesario entrar en su examen.

Sin embargo, como veremos, pese a lo dicho, ello no implica la estimación de la prescripción del mismo. Y así, procede, en consecuencia, recordar lo que dispone el art.150.2 de la LGT 58/2003, en la redacción de aplicación al caso:

"En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse" La Agencia Tributaria acordó la reanudación formal de las actuaciones en fecha 2 de abril de 2012, es decir, cuando ya había transcurrido el plazo de la duración de las actuaciones inspectoras, toda vez que, a los días de dilación determinados por el TEAC, hay que descontar los que corresponden a los días solapados (el 7 de septiembre de 2.010, y del 27 de septiembre de 2.011 al 29.9.2011.), así como los 30 días incluidos entre el 15.8.2011 y el 14.9.2011, e igualmente los días de dilaciones posteriores al acuerdo de reanudación (2, del 4 al 6 de junio

de 2.012). Por ello no podemos estar a los 383 días que indica la actora, resultando los días que computa el TEAC, lo que conlleva que dicho acuerdo de reanudación formal de las actuaciones tenga eficacia interruptiva, conforme al artículo 68 de la Ley General Tributaria 58/2003, y art.150.2 de la LGT 58/2003, que exigen que haya transcurrido dicho plazo, como así tuvo lugar.

En consecuencia, cuando se notifica el acuerdo de liquidación el 18 de diciembre de 2012 no ha transcurrido el plazo de duración de las situaciones inspectoras. Por consiguiente, parece el motivo alegado.

QUINTO.- En el siguiente motivo estudiaremos los gastos deducibles correspondientes a vehículos, combustibles, desplazamiento, dietas y atención a clientes.

Tal como hemos reiterado en sentencias, entre otras de fecha 9 de julio de 2.020, recurso 267/2017, o de 30.7.2021, recurso 247/2018 que, siguiendo a la doctrina del Tribunal Supremo, recogida, entre otras, en sentencias de fecha 11.10.2004, recurso 7938/1999, o 29.11.2006, recurso 5002/2001:

"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (también en el art. 105.1 LGT/2003 , según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 LGT/1963 , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)"...

Y en relación con los gastos deducibles, hay que recordar lo que ha declarado esta Sala en relación con el art. 14.1. del TRLIS 4/2004, indicando los requisitos exigidos para la deducción de los gastos, como son los de su justificación, contabilización, imputación en el ejercicio en que se devenguen y necesidad o correlación con los ingresos percibidos por dicho gasto (así, por todas, SAN de 30.3.2011, recursos 63/2008 y 151/2008, o de 9.6.2011, recurso 198/2008, o de 27.6.2013, recurso 309/2010), y del Tribunal Supremo en sentencias de fecha 3.12.2012, recurso 185/2011, de 30-05-2013, recurso 1979/2011, o 12.2.2015, recurso 2859/2013, por todas). Y más recientemente, STS de 8.4.2024, recurso 8081/2021, o 30.3.2021, recurso 3454/2019.

Por consiguiente, corresponde la prueba de su existencia a la parte recurrente, conforme al artículo 105 de la LGT 58/ 2003 y 217.2 de la LEC 1/2000, de 7 de enero.

En el presente caso se puede observar, cómo solo podemos entender deducibles los gastos correspondientes al uso del vehículo Mercedes ML de segunda mano que, utilizó la recurrente, dado que la Agencia Tributaria no puede entender excluido dicho gasto en su totalidad por el mero hecho de que hubiese sido utilizado en fines de semana, siendo necesario que la Agencia Tributaria acreditase, si no aceptaba dicho gasto, qué parte corresponde al uso privado y el que corresponde al uso empresarial, como ha hecho en otras ocasiones, sin que el contrato del seguro aporte nada relevante, por lo que, si sólo disponía de ese vehículo, lo normal es que también se destine al uso empresarial. Y en su defecto debió tener en cuenta la regla general de imputación al 50% que se recoge en la Ley 37/1992. Al no haberlo hecho así la Agencia Tributaria, por tanto, debe estimarse este motivo únicamente en cuanto se refiere a este gasto, y únicamente en cuanto a entender deducible en la cuantía del 50%, art.95.tres. 2ª de la Ley 37/92, a falta de regla en contrario, aplicable analógicamente.

Por el contrario, los demás gastos no pueden entenderse deducibles en la medida en que la actora no ha aprobado su correlación con los ingresos, tratándose de liberalidades previstas en

el art.14.1.e del RDL 4/2004; sobre todo, en el caso de las atenciones a clientes si no se indica algo tan elemental como la identidad del destinatario. Lo mismo cabe decir del resto cuando no se han aportado documentos justificantes, o no se justifican el motivo de la estancia.

SEXTO.- Respecto a los gastos asumidos como arrendador, por suministros de electricidad y agua, por corresponder a arrendamientos de viviendas y para usos distinto de vivienda, cuando correspondían al arrendatario, ha de decirse que han de ser considerados como liberalidades, porque los mismos lo fueron que ser asumidos por la recurrente, ni por ley (Ley 29/1994, art.4.4 y art.20), ni lo fueron por contrato, mediante pacto específico, por lo que conlleva la desestimación del citado motivo.

SÉPTIMO.- En el siguiente motivo se alega la existencia de simulación en las transmisiones de las acciones de MIRPE S.A. a Franquesas Altay. Bajo esta consideración, entiende la Agencia Tributaria que el objeto primordial de dicha transmisión de las acciones no era otro que el de obtener una pérdida contable a efectos fiscales, con el cual minorar las plusvalías obtenidas por dicha empresa en su actividad de promoción inmobiliaria. Por el contrario, entiende la recurrente que la Agencia Tributaria no ha establecido el verdadero valor de las mismas, siendo el utilizado perfectamente razonable, correspondiendo al valor teórico contable incrementado en un 8%, 240 euros, respecto del valor de 197,43 euros, y sin que se haya ofrecido la posibilidad de la tasación pericial contradictoria. Tampoco cabe, según la actora, hablar propiamente de la existencia de simulación, debiendo haber acudido, en su caso, la Agencia Tributaria, a la figura del conflicto en la aplicación de la ley tributaria.

La Agencia Tributaria ha valorado como indicios de simulación los siguientes:

- El precio bajo de la transmisión (12% de las acciones de Mirpe S.A.).
- La vinculación con la empresa objeto de transmisión, así como de facto con la transmitente que asumió la externalización de los servicios prestados por el grupo;
- El hecho de que el domicilio social de la compradora se encuentra en un edificio propiedad de la vendedora y por la que no se paga precio;
- La recompra de las acciones vendidas en poco tiempo,
- La compradora tiene por socio y administrador un trabajador de la empresa vendida y de la empresa vendedora.

Se trata de indicios suficientes, descartando el relativo al modo de contabilizar la pérdida por parte del obligado tributario, aunque admitamos que son posibles y válidas las operaciones entre empresas vinculadas. Pero la respuesta a este motivo ha de encontrarse en el propio acuerdo de liquidación, donde lo que viene a recoger es la existencia de un contrato con simulación absoluta, es decir sin causa, conforme al artículo 1276 del Código Civil. Y ello al entender, al folio 79, que lo que existió es una compraventa en garantía de una deuda, cuyo precio bajo de transmisión se explica como consecuencia del negocio de externalización de los servicios que se estaba pactando en 2.006, en el que ya se previó la adquisición del porcentaje de alguna de las entidades del grupo, siendo la transmisión de las acciones una garantía. Y esto es precisamente lo que ocurrió, así como la retransmisión en favor de las personas designadas por el Sr. Casiano.

A lo que en cierto modo nos está llevando la Agencia Tributaria es a la consideración de que dicha compraventa en garantía es en realidad un negocio fiduciario del tipo fiducia cum creditore, que históricamente en el Derecho Civil se reconoció su validez por parte de la Jurisprudencia bajo la doctrina de la doble titularidad formal y material, o de la reconocido teoría del doble efecto real-obligacional, como así puso de relieve las sentencias de esta Sala y Sección de fecha 18.9.2008, recurso 177/2006, 7.5.2007, recurso 420/2004, o de 24.11.2005, recurso 70/2003. Sin embargo, la jurisprudencia actual de la Sala Primera ha reconocido que he dicho negocio fiduciario ha de ser tratado como un verdadero negocio simulado, tal como tradicionalmente entendió la doctrina civilista, como tan meridianamente recogió la sentencia de Tribunal Supremo de la Sala primera de 9 de junio de 2020, recurso 2398/2017, que sigue la nueva línea jurisprudencial representada de las de 4.2.2020, recurso 2830/2017, o de 27.1.2012, recurso 1660/2008.

Y por consiguiente al no existir verdadero negocio transmisivo, con causa válida, debe seguir el tratamiento del negocio simulado. Ello explicaría el pacto de retro transcurridos 6 meses desde la cesión anterior, para justificar la transmisión por debajo del precio realmente aplicado. Y así, la Agencia Tributaria justifica el menor valor de la retransmisión. En consecuencia, al hablarse de un negocio simulado no era preciso acudir a la figura del conflicto la aplicación de la ley tributaria, ni al procedimiento previsto a que se refiere el artículo 15 y 159 de la LGT 58/2003.

Por otro lado, la Agencia Tributaria ya fijó un valor de la acción, a efectos de la transmisión, como fue el de 801,35 euros, folio 36 del acuerdo, que la actora no ha desvirtuado, siendo la alegación de la falta de ofrecimiento de la tasación pericial contradictoria una cuestión nueva, no sólo un motivo, que no fue planteado en la vía económico-administrativa -donde debió serlo- como tampoco propuso pericial en la presente vía judicial para desvirtuar esa valoración. El motivo ha de ser desestimado.

OCTAVO.- Respecto del acuerdo sancionador opone la actora la falta de motivación del mismo, de ocultación, así como de proporcionalidad, así como la inexistencia del tipo sancionador, al ser deducibles los gastos deducidos.

A) Como cuestión previa hay que admitir que la admisión de la deducción en los términos expuestos en el fundamento de derecho 6º del gasto del vehículo ha de conllevar la correspondiente reducción de la sanción, estimándose así, y en este concepto, la impugnación de la sanción.

B) En cuanto a la falta de motivación del acuerdo sancionador respecto del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Con carácter previo hay que indicar que, en relación con la falta de motivación del acuerdo sancionador, hemos de recordar que la imposición de una sanción tributaria debe respetar las exigencias del principio de culpabilidad (STS de 27.6.2008, recurso 396/2004, 12.7.2010, recurso 4466/2007, 27.12.2012, recurso 210/2009, 7.2.2013, recurso 5897/2010, 18.7.2013, rec 2424/2010, 8.2.2017, rec 3849/2015, por todas). Sobre la aplicación de este principio al ámbito sancionador tributario hay que recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 28.1.2013, recurso 539/2009, la cual indicaba:

" Esta Sala se viene pronunciando sobre cuestiones similares a las nos ocupa habiéndose conformado un cuerpo doctrinal sobre la materia en el sentido de que no basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 Ley de 1963 (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", el vigente artículo 179.2.d) Ley 58/2003 , dice entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Añadir que ya en la sentencia de 15 de enero de 2009 , decíamos que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 - ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se "impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio". En este punto, la sentencia que venimos reproduciendo, recordaba las de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 fJ 6 º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02).

Por tanto, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de

prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador. Lo que ha de llevarnos a estimar el recurso en este punto por contener la sentencia de instancia una doctrina contraria a la correcta...

Dicha sentencia también recuerda que

" En definitiva, la existencia de culpabilidad debe aparecer «debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora» (Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 , FD Quinto), de tal forma que «desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 lo que debe analizarse es si «la resolución administrativa sancionadora» contenía «una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor» (Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. Núm. 427/2005 FD Octavo]. Por lo tanto, ninguna relevancia jurídica posee el que se la culpabilidad se encuentre justificada en la sentencia impugnada, puesto que esta se limita, debe limitarse, a que efectivamente la resolución sancionadora contiene suficiente y motivadamente el juicio sobre la culpabilidad de la conducta que ha resultado sancionada.."

A este respecto conviene tener en cuenta que la determinación de la existencia de motivación o no en un acuerdo sancionador depende de cada caso concreto, sin que puedan valer referencias generales, siendo lo esencial de dicha motivación que se expresen las razones que permitan conocer al sancionado los fundamentos del mencionado acuerdo sancionador. Pero en este sentido conviene recordar que a las sanciones tributarias no se les puede exigir un deber de motivación superior y absoluto en relación con las sentencias penales, o con las que se imponen como consecuencia de otras infracciones administrativas, pues no son las sanciones tributarias de mayor condición ni ello deriva de la LGT 58/2003.

En este sentido expresa la STS 12.6.2019, recurso 586/2018, de la Sala II:

" El juez debe imponer las sanciones de acuerdo con los anteriores criterios y se le exige, para excluir todo atisbo de arbitrariedad que motive su decisión. En efecto, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otras facetas, el de obtener una resolución judicial motivada y razonada en derecho y que no sea arbitraria o irrazonable, conforme a los artículos 120.3 y 24 de la Constitución . La exigencia de motivación no precisa exteriorizar en todo caso un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional (STC 5 de abril de 1990)."

Y la STS de 15.1.2019, recurso 10387/18, también de la Sala II indica:

" Es cierto que en ocasiones también ha recordado esta Sala (STS. 27.9.2006), que el Tribunal Constitucional interpretando los arts. 24 y 120 CE ha señalado que una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación, así como una fundamentación por remisión no deja tampoco de serlo, ni de satisfacer la indicada exigencia constitucional (SSTC, 5/87, 152/87, Sala Primera, 7.10.1987 y 174/87, Sala Primera, de 3-11-1987, no exigiéndose que las resoluciones judiciales tengan un determinado alcance o intensidad en el razonamiento empleado..."

Y en esta misma línea sobre el alcance de la motivación de la culpabilidad en el ámbito penal, también la Sentencia 24.4.2018, recurso 1551/2017, de la Sala II.

Por ello, puede decirse que en el ámbito del proceso penal el juicio de culpabilidad alcanza a la determinación de los elementos del tipo, grado de participación, la existencia de dolo o culpa y la concurrencia de causas de inculpabilidad. Y es en el ámbito tributario sancionador donde de forma análoga debe reflejarse debidamente la concurrencia de los elementos de tipo que fundamentan la sanción, el grado responsable del actor en concepto de dolo o negligencia, bastando la simple inobservancia, así como la concurrencia de causas que excluyen la culpabilidad, teniendo en cuenta que, sobre todo, el fundamento de la responsabilidad del sancionado se basa en la existencia o no de otra conducta exigible, lo cual explica la concurrencia en el caso de la existencia o no de una interpretación razonable de la norma, pues si ésta existe, no es exigible otra conducta distinta, con independencia de que la actora formulase o no alegaciones al acta.

La existencia de motivación en el acuerdo sancionador se deduce del folio 46 y ss del acuerdo de 14 de diciembre de 2.012, cuando indica que la responsabilidad es voluntaria; le era exigible otra conducta distinta, no concurre ninguna causa de exclusión de la responsabilidad, así como por la inexistencia de una interpretación razonable de la actuación de la recurrente, dado el conocimiento y voluntad de la conducta desarrollada, aunque no se acepte el criterio de la profesionalidad de la recurrente, conforme a reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Además de ello se expresa las razones para sancionar respecto de cada una de las conductas

sancionadas. En todo caso, son elementos suficientes para realizar el juicio de reprochabilidad en que consiste la motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

C) Y respecto a la proporcionalidad de la sanción, de 395.964,71 euros, la misma concurre en el presente caso, siendo de aplicación el art. 191 de la LGT 58/2003, en el que se incluye la conducta realizada, lo que conlleva la no aplicación de otro tipo sancionador distinto, además de que la ocultación se deduce, por su propia naturaleza no sólo de la omisión de la verdadera causa del negocio, la obtención de una reducción fiscal sino de la inexistencia de voluntad transmisiva alguna, acreditada por la ulterior retransmisión de las acciones. Se ha aplicado la agravante de utilización de medios fraudulentos, conforme al art.184.3.a, y de perjuicio económico, conforme al art.187.1.b del mismo texto legal, que la actora no ha desvirtuado en sus alegaciones en la vía judicial.

NOVENO.- En los términos expuestos en el fundamento de derecho sexto y octavo, procede estimar parcialmente el recurso, anular parcialmente la resolución del TEAC y acuerdos de liquidación y sancionadores impugnados, que son consecuencia del anterior.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA, al haberse estimado parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo no procede condena al pago de las costas procesales.

FALLAMOS

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la **Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional**, ha decidido:

1º.- **ESTIMAR PARCIALMENTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por VIBLOC S.A, representada por el Procurador Don Jordi Fontquerni, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 10 de febrero de 2020, R.G 4602/2017, impugnada en autos y expresada en el encabezamiento, así como el acuerdo de liquidación y sancionador de los que derivan y son objeto de las presentes actuaciones, los cuales anulamos parcialmente por no ser conformes a derecho, en los términos del Fundamento de Derecho 6º y 8º.

2º.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA 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).