



Roj: **SAN 2533/2017** - ECLI: **ES:AN:2017:2533**

Id Cendoj: **28079230062017100186**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **15/06/2017**

Nº de Recurso: **194/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ANA ISABEL RESA GOMEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000194 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02391/2014

Demandante: BOB BROSS S.L.

Procurador: D^a MARÍA ELVIRA ENCINAS LORENTE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a quince de junio de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº 194/14 que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora Sra. Encinas Lorente, en nombre y representación de **BOB BROSS S.L.**, contra la Resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, en materia de IVA, ejercicios 2004-06, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO : La parte actora interpuso, en fecha 9 de mayo de 2014, este recurso; admitido a trámite y reclamado el expediente se le dio traslado 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 sanción impuesta.

SEGUNDO: De la demanda se dio traslado al Sr. 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 desestimación del recurso.

TERCERO: Practicada la prueba propuesta y declarada pertinente con el resultado obrante en autos y tras evacuar las partes el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo; lo que tuvo lugar el día 14 de junio de 2017, en el que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO: En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción.

Siendo ponente la Ilma. Sra. D^a. **ANA ISABEL RESA GÓMEZ**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO : El presente recurso contencioso-administrativo se formula contra la Resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 que desestima el recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de fecha 31 de enero de 2011, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra acuerdo de liquidación referido al IVA 2004/06 y contra el acuerdo de imposición de sanción dimanante del anterior.

SEGUNDO: Son hechos acreditados en autos que constan documentalmente en el expediente administrativo o son reconocidos por las partes, los siguientes:

1.- Con fecha 7 de abril de 2008 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia notifica a la actora comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria en relación con el IVA del periodo 2004-06, que finaliza con acuerdo de liquidación notificado el 5 de junio de 2009.

2.- Con fecha 8 de enero de 2009 se notifica a la entidad acuerdo de inicio de expediente sancionador, que finaliza el 3 de junio de 2009 con acuerdo de imposición de sanción, por acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o cuota de declaraciones futuras. Las infracciones cometidas se han tipificado de leve conforme al artículo 79.d) de la Ley 230/63 General Tributaria y de grave conforme al artículo 195.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

3.- Disconforme con ello, la actora formula sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, y ante su desestimación por resolución de fecha 31 de enero de 2011, recurso de alzada que desestimado por medio de la resolución impugnada, motiva el presente contencioso.

TERCERO: La actora fundamenta su pretensión anulatoria en la falta de tipicidad y en todo caso en la interpretación razonable de la norma que excluye la imposición de sanciones, así como en la falta de culpabilidad, existiendo en el acuerdo sancionador automaticidad al limitarse a señalar que la norma es clara y que el contribuyente no ha probado la existencia de una interpretación razonable de la norma.

Por tanto, centrado el recurso en tales cuestiones, conviene recordar que son muy numerosos los pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto y así, en su sentencia de 6 de junio de 2008 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 146/2004), de muy frecuente cita en esta materia, advierte que *"... el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2; y 291/2000, de 30 de noviembre, FJ 11), y "excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio, FJ 6). En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT -aplicable al supuesto que enjuiciamos-, en virtud del cual "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por "dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia" (SSTC 76/1990, FJ 4 A); y 164/2005, FJ 6), de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente (en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto). En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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". Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , FJ), garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad" (STC 212/1990, de 20 de diciembre , FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero , FJ 6 ; 209/1999, de 29 de noviembre, FJ 2 ; y 33/2000, de 14 de febrero , FJ 5); ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT , vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia » (FD Cuarto)".

La misma sentencia analiza cual sea el alcance de la falta o insuficiencia de la motivación, indicando que la misma vulnera varios preceptos legales y así "... claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere, los arts. 13.2 y 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero , y el art. 35.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (en la actualidad, los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre)..."

Añade que también lesiona garantías constitucionales en la medida, precisamente, de su carácter sancionador, recordando que "... como ha señalado el Tribunal Constitucional, "frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria", en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional", en la medida en que "el derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales" que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador".

"Así, de poco serviría -explica el máximo intérprete de la Constitución- exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias inculinatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa", amén de que "resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión" (STC 7/1998, de 13 de enero , FJ 6 EDJ 1998/7 ; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio , FJ 6 ; 251/2004, de 12 de julio , FJ 6 ; 317/2004, de 27 de julio , FJ 6 ; y 324/2004, de 29 de julio , FJ)".

En la misma línea, la sentencia de 17 de marzo de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina 385/2005 , ha subrayado que la motivación de la sanción es la que permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, posibilitando, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa.

En sentencia de 12 de julio de 2010 el Tribunal Supremo profundiza en la posible trascendencia que, a efectos culpabilísticos, cabe atribuir a determinadas circunstancias que la Administración tributaria ha tomado frecuentemente como parámetros para advertir la existencia de culpabilidad, al menos a título de negligencia, del infractor.

Así por ejemplo, y en cuanto a la conformidad con los hechos, declara que "... debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03 , FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03 , FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03 , FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04 , FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad



resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

En relación a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria, excluyen las responsabilidades y, en particular al de su letra d), dice la sentencia que "... la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]

Analiza otro de los motivos que usualmente esgrime la Administración rechazando que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, rechazando que "... pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (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). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04, FJ 4º)].

Y manifiesta además, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, que "la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º)].

Estas manifestaciones del Tribunal Supremo ofrecen ya una clara línea interpretativa que exige que, en todo caso, se haga una expresa referencia en la resolución sancionadora a la particular circunstancia del sujeto pasivo y a los hechos concretos que revelan su actuación negligente.

Además, esa descripción debe contenerse en la misma resolución, de tal modo que la ausencia o insuficiencia de motivación no pueden suplirse en sucesivas instancias administrativas.

CUARTO: En el concreto caso de autos los hechos que dan lugar a la sanción consistieron:

-En relación con el IVA devengado, se habían repercutido cuotas por el arrendamiento de varios inmuebles sitos en la AVENIDA000 nº NUM000 de Castellón a Dª Adolfinia, socia titular del 99,82% del capital, que en realidad se trataba de arrendamientos exentos por tratarse de viviendas, por lo que procedía minorar el IVA repercutido y

-En cuanto al IVA soportado, se minoraron las cuotas deducibles relacionadas con un vehículo turismo, por encontrarse destinado a uso particular; asimismo, se minoró en el importe de la cuota soportada por la emisión de un informe por una firma de abogados, ya que el mencionado informe fue requerido por la Inspección para comprobar la realidad del servicio prestado y no fue aportado, por lo que se considera que la mencionada cuota se corresponde con un servicio cuya prestación no se ha acreditado; también se minoró la cuota soportada por una aportación no dineraria efectuada por la socia, ya que consideró la inspección que no tenía la condición de empresaria y, consecuentemente, la transmisión no se encontraba sujeta al impuesto; finalmente al haber realizado operaciones sujetas y no exentas al impuesto juntamente con otras sujetas y exentas, resultaba aplicable la regla de la prorata, en su modalidad de prorata especial.

Pues bien la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone en sus artículos 178, 179 y 183 que las infracciones tributarias son sancionables cuando concurre en el responsable "cualquier grado de negligencia", si bien no se



exigirá responsabilidad cuando "se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias"(por ejemplo, cuando se haya actuado amparándose en una interpretación razonable de las normas, se haya ajustado a los criterios manifestados por la Administración Tributaria en las publicaciones o comunicaciones escritas de los artículos 86 y 87 de la LGT , o a una consulta de otro obligado tributario con el que concurra identidad sustancial).

En el ámbito del derecho tributario sancionador el principio de culpabilidad ha de ser interpretado como lo hacía la Jurisprudencia que interpretó el art. 77.4 de la LGT 230/83, en el sentido de conocer si era exigible al sujeto pasivo otra conducta distinta en el supuesto de hecho concurrente.

En este supuesto el acuerdo sancionador considera probado, que el obligado tributario acreditó improcedentemente cantidades a compensar en la cuota de declaraciones futuras mediante:

-La deducción de cuota de IVA soportado respecto de las que carecía de justificantes documentales que acreditaran suficientemente la adquisición efectiva de los correspondientes bienes y servicios.

-La deducción de cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y/o servicios que no se afectaron directa y exclusivamente a su actividad empresarial.

-La deducción de cuotas de IVA que le fueron repercutidas por su administradora y socia mayoritaria sin tener ésta la condición de sujeto pasivo el impuesto, siendo dicha circunstancia conocida por el obligado tributario dada la vinculación existente entre ambas partes.

-La deducción de cuotas de IVA soportado en cuantía superior al resultar aplicable la regla de prorrata, ya que realizaba conjuntamente actividades que originaban el derecho a deducir y actividades que no habilitaban para ejercitar al derecho.

En este caso queda clara la negligencia del obligado tributario dada la claridad de las normas sustantivas aplicables al caso respecto de las cuales no era posible, en este caso, una interpretación dudosa en relación con la calificación del contrato de arrendamiento de vivienda formalizado por la recurrente ni en cuanto a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de un vehículo, que según la póliza nº 018656699 del contrato de seguro suscrito por Allianz Compañía de Seguros y Reaseguros SA figura como destino del mencionado vehículo "uso particular", lo que es corroborado también por la información suministrada al respecto por la Dirección General de Tráfico.

Además, su falta de diligencia se manifiesta porque los contratos de arrendamiento de fincas celebrados con fechas 15 de marzo de 2004, 1 de julio de 2005 y 1 de junio de 2006 entre la actora y su socia al 99,82%, D^a Adolfinia , tenían por objeto el de chalé independiente, tal y como se acredita con la póliza de seguro hogar contratados con la entidad La Estrella, y no actividades empresariales, resultando por ello aplicable el artículo 20.uno.23 de la LIVA , conforme al cual estas operaciones están exentas de IVA no dan derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Todos esos hechos se recogen de forma específica y motivada por la Administración en el acuerdo sancionador para justificar la concurrencia de culpabilidad en el caso analizado.

Por todo lo expuesto esta Sección concluye que debe desestimarse el recurso contencioso administrativo

QUINTO : Los anteriores razonamientos nos llevan a desestimar el presente recurso, imponiéndose las costas a la parte actora en aplicación de lo establecido en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

VISTOS lo s preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

QUE DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **BOB BROSS S.L.** contra la Resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 a la que la demanda se contrae, que confirmamos por su adecuación a Derecho. Se imponen las costas a la parte actora.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es susceptible de recurso de casación, que habrá de 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.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.



PUBLICACIÓN .- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su **no** tificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 21/06/2017 doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ