



Roj: **STS 4606/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4606**

Id Cendoj: **28079130022017100475**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/12/2017**

Nº de Recurso: **1347/2016**

Nº de Resolución: **2066/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 2.066/2017**

Fecha de sentencia: 21/12/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 1347/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 12/12/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 1347/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 2066/2017**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco



D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 21 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 1347/2016, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013, relativo a liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido, aclarada mediante auto de 29 de marzo siguiente. Ha intervenido como parte recurrida Grupo Inmobiliario Tremon, S.A., representado por la procuradora doña Raquel Gómez Sánchez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por Grupo Inmobiliario Tremon, S.A. («TREMÓN», en lo sucesivo), contra las siguientes cuatro resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC):

1ª) Resolución de 20 de junio de 2013 (reclamaciones acumuladas 3286/11 y 4590/11) interpuestas frente a la (i) liquidación de 29 de noviembre de 2010 del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de julio de 2004 a enero de 2009 y (ii) la sanción de 15 de julio de 2011, derivada de la anterior liquidación.

2ª) Resolución de 19 de febrero de 2014, que estimó en parte el recurso de anulación interpuesto contra la anterior (de 20 de junio de 2013) y ordenó reponer las actuaciones para que se dictara otra nueva tras valorar la diferente cuantificación del importe reconocido por la Inspección de los Tributos en concepto de facturas rectificativas recibidas por TREMON de Sun Farm, S.A.

3ª) Resolución de 22 de mayo de 2014, dictada en ejecución de la anterior (de 19 de febrero de 2014), que reprodujo la de 20 de junio de 2013 en los aspectos en los que no había sido objeto de recurso de anulación y, en los que lo había sido, ordenó la iniciación de un procedimiento de rectificación de errores al amparo de lo dispuesto en el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [LGT], con el fin de subsanar el error cometido en la apreciación de los hechos.

4ª) Resolución de 23 de octubre de 2014, dictada en el procedimiento de rectificación de errores de la resolución de 20 de junio de 2013, que ordenó rectificar el error cometido, de modo que donde decía: «Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación, no debe mantenerse la exigencia de garantía, por lo que en este punto se deben estimar las alegaciones de la entidad reclamante», ordena que se diga «Resulta de la sentencia aportada que es susceptible de recurso. En su virtud, no puede tenerse pues por confirmada la procedencia de la compraventa ni, por ende, tampoco la procedencia del IVA soportado. Mientras no coste su firmeza, la posibilidad de rescisión de la compraventa y la correlativa obligación de reintegro del IVA que se devolviera, sustrato fáctico de la exigencia de garantía, sigue existiendo. No puede estimarse en este punto la alegación de la entidad reclamante».

La estimación parcial del pronunciamiento de la sentencia de instancia alcanza a los tres siguientes extremos:

1º) La resolución del TEAC de 20 de junio de 2013, en cuanto confirma el acuerdo sancionador de 15 de julio de 2011 (su anulación se motiva en el FJ 10º).

2º) La resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014, que rectificó la de 20 de junio de 2013 (su declaración de nulidad se explica en el FJ 9º).

3º) La resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 en cuanto minoró el IVA deducible en determinados periodos de liquidación, correspondiente a operaciones anteriores a la declaración de TREMON en concurso de acreedores (la anulación en este aspecto se razona en el FJ 8º).

**SEGUNDO** .- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 10 de junio de 2016, en el que invocó tres motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) [LJCA].



**1º)** En el primer motivo denuncia la infracción del artículo 220.1, segundo párrafo, en relación con los artículos 213 y 218, los tres de la LGT, y con el artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [LIVA].

Con esta queja combate la afirmación de la sentencia de que la resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 no puede rectificar el error padecido en la previa resolución de 20 de junio de 2013 con el argumento de que alteraría su sentido. Enfatiza que el error padecido en la resolución de junio de 2013 fue un error de hecho que resulta de los documentos incorporados al expediente, ya que la sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid de 19 de julio de 2011, que confirmó la validez de la adquisición de la que derivan la cuotas del IVA determinantes de la devolución solicitada, no era firme, como se infiere de su texto, donde se indicaba que podía ser recurrida en apelación.

Recuerda que el artículo 220.1 LGT permite rectificar las resoluciones económico-administrativas cuando incurran en errores de hecho que resulten de los documentos incorporados al propio expediente. Un error de tal naturaleza afecta a la formación de la voluntad administrativa, no sólo a su expresión, por lo que es inherente a su rectificación la modificación de la esencia del acto, alterando su sustancia. Subraya que los artículos 213 y 218 LGT reconocen que el procedimiento de rectificación de errores es una vía de revisión o anulación de actos y resoluciones.

Concluye este motivo argumentando que la sentencia recurrida, en cuanto confirma la previa y errónea resolución del TEAC, cuya rectificación niega, incurre en su mismo error, vulnerando con ello el artículo 118 LIVA, al excluir indebidamente la procedencia de la garantía que tal precepto contempla como condición de la devolución solicitada.

**2º)** El segundo argumento del recurso tiene por objeto los artículos 211.3, 179 y 183 LGT, en relación con los artículos 191, 194 y 210 de la misma Ley y los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española (CE), en cuanto a la exigencia de motivación de la culpabilidad en las sanciones tributarias.

En concreto, la sentencia recurrida habría infringido el artículo 211.3 LGT por considerar que la sanción no está suficientemente motivada, los artículos 179 y 183 LGT, en relación con los artículos 191, 194 y 210 LGT, por concluir que no concurre el elemento subjetivo de la infracción, y los artículos 24.2 y 25.1 CE, así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre la exigencia de motivación de la culpabilidad en las sanciones tributarias.

Sostiene que, frente a lo que se dice en la sentencia recurrida, el acuerdo de imposición de la sanción contiene una especificación concreta de la falta de diligencia reprochable al obligado tributario en cada uno de los cuatro ajustes que se consideran sancionables. Subraya que el expediente sancionador incorpora, además del propio acuerdo sancionador, la propuesta de sanción y la rectificación de esa propuesta.

Más en particular:

(a) En relación con el ajuste relativo a las facturas de hoteles, el acuerdo sancionador señala que las alegaciones de TREMON fueron analizadas en las páginas 14 a 24 de la propuesta de sanción, a las cuales se remite, dándolas por reproducidas.

(b) En lo que atañe al ajuste relativo a la operación con la entidad Castillo de Gigonza, S.L., la motivación se contiene en la página 34 del acuerdo sancionador.

(c) Tratándose del ajuste relativo a las facturas rectificativas, el acuerdo sancionador se remite a las consideraciones realizadas en las páginas 14 a 24 de la propuesta de sanción, conteniéndose además una específica motivación en las páginas 35 y 36 del acuerdo sancionador.

(d) Respecto del ajuste relativo a la aportación no dineraria de determinados terrenos urbanos, la resolución sancionadora da por reproducidas las consideraciones que se efectuaron en el fundamento de Derecho cuarto de la rectificación a la propuesta de sanción, añadiéndose diversas consideraciones en las páginas 36 a 38 del propio acuerdo sancionador.

**3º)** El último motivo denuncia la vulneración de los artículos 9.3 y 24 CE, por infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, habiendo el juzgador de instancia valorado los datos acreditados en autos de forma arbitraria e irrazonable, debido a que, por la vía de la anulación de la resolución de rectificación de errores, la sentencia recurrida confirma la previa resolución del TEAC de junio de 2013 pese a estar basada en un supuesto de hecho erróneo: la firmeza de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid, de fecha 19 de julio de 2011, sin tener en cuenta que estaba pendiente de recurso de apelación.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto por TREMON.



**TERCERO** .- TREMON se opuso al recurso en escrito registrado el 12 de diciembre de 2016, en el que interesó su desestimación.

1) Frente al primer motivo opone que no se daban en el caso las circunstancias para seguir un procedimiento de rectificación de errores, habiéndose revisado la resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 sin ajustarse al procedimiento establecido al efecto.

2) En cuanto al segundo motivo sostiene, como ya hizo en la instancia, que las sanciones impuestas carecen de la más mínima motivación susceptible de enervar la presunción de inocencia. Discute cada una de las cuatro sanciones anuladas por la Sala de instancia y explica por qué respecto de ellas el acuerdo sancionador no cumple el nivel de motivación exigido por la jurisprudencia.

3) Para oponerse al tercer motivo se remite a lo argumentado en relación con el primero.

**CUARTO** . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 19 de julio de 2017, fijándose al efecto el día 12 de diciembre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La Administración General del Estado combate la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013 . Su objeto, como ya se ha indicado y en lo que ahora interesa, fueron varias resoluciones del TEAC relativas a liquidaciones del IVA correspondientes a los periodos julio de 2004 a enero de 2009.

Dicha sentencia, estimando en parte el recurso contencioso-administrativo instado por TREMON, anuló la resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 en cuanto confirmó el acuerdo sancionador de 15 de julio de 2011 (su anulación se motiva en el FJ 10º), así como la resolución del mismo órgano de 23 de octubre de 2014, que rectificó la citada de 20 de junio de 2013, dejando sin efecto la rectificación.

A través de tres motivos, todos ellos sustentados en el artículo 88.1.d) LJCA , el abogado del Estado discute esos dos pronunciamientos anulatorios. Por un lado, defiende que, a través del procedimiento de corrección de errores, puede cambiarse el sentido de una resolución del TEAC, aun cuando se agrave la situación del reclamante (motivos primero y tercero). De otro, sostiene que el acuerdo sancionador se encontraba suficientemente razonado en cuanto a la presencia de culpabilidad en TREMON (segundo motivo).

### **SEGUNDO** .- La rectificación de errores

**A)** El TEAC, en resolución de 20 de junio de 2013, reconoció el derecho de TREMON a la devolución de 74.182.921,78 euros, sin incluir los intereses y sin exigencia de garantías. De ese total, 38.513.446,56 euros correspondían al IVA soportado por la mencionada compañía en relación con operaciones de compraventa declaradas válidas por el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid en sentencia de 19 de julio de 2011 (se trata de la adquisición de inmuebles a Atlantis Servicios Inmobiliarios, S.L.).

No obstante, tal decisión fue modificada por el propio TEAC en resolución de 23 de octubre de 2014, a resultas de un procedimiento incoado de oficio para rectificar errores materiales o de hecho. El error de hecho habría consistido en que, al dictar la resolución de 20 de junio de 2013, el TEAC no habría tenido en cuenta que la sentencia del Juzgado de lo Mercantil aún no era firme. La modificación acordada en la resolución de 23 de octubre de 2014 consistió en que no procede reconocer la devolución de la expresa cantidad (38.513.446,56 euros) sin exigencia de garantía hasta que dicho pronunciamiento judicial alcanzase firmeza.

La sentencia impugnada en casación (fundamento de Derecho noveno), tras invocar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2012 (casación 2374/2008 ; ES:TS:2012:456) concluye que es improcedente la rectificación acordada, a la que declara nula, porque «se ha modificado sustancialmente el criterio de la resolución que se rectifica transformando un fallo estimatorio de la pretensión de la reclamante en un fallo desestimatorio».

**B)** La Administración General del Estado se alza en casación frente a tal pronunciamiento a través de los motivos primero y tercero de su recurso.

En el primero, denunciando la infracción del artículo 220.1 LGT , segundo párrafo, en relación con los artículos 213 y 218 del mismo cuerpo legal y 118 LIVA , subraya que el error padecido en la resolución de 20 junio de 2013 fue un error de hecho que resulta de los documentos incorporados al expediente y que los mencionados artículos 213 y 218 LGT reconocen que el procedimiento de rectificación de errores es una vía de revisión o anulación de actos y resoluciones. Añade que, con su pronunciamiento, la Sala de instancia facilita que se reconozca una devolución sin la garantía que exige el artículo 118 LIVA .



Con el tercero, considera que, permitiendo una devolución sin garantía, la Audiencia Nacional ha incurrido en una valoración arbitraria de la prueba, al confirmar la previa resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 pese a estar basada en un supuesto de hecho erróneo: la firmeza de la sentencia del Juzgado de los Mercantil nº 4 de Madrid, de fecha 19 de julio de 2011, pues dicho órgano de revisión no tuvo en cuenta que estaba pendiente de recurso de apelación.

**C)** Para decidir en este punto la controversia, se han de tener en cuenta los siguientes datos:

(a) La resolución del TEAC de 20 de junio de 2013 (fundamento jurídico octavo, reproducido en el segundo de la resolución de 22 de mayo de 2014) acogió la pretensión de TREMON de que no se le exigiese garantía por la parte de la devolución correspondiente a adquisiciones de inmuebles efectuadas a Atlantis Servicios Inmobiliarios, S.L., porque la controversia existente sobre la validez de tales compraventas había sido resuelta por el Juzgado de lo Mercantil nº 4 de Madrid en sentencia de 19 de julio de 2011. El TEAC razonaba en los siguientes términos: «Una vez confirmada la procedencia de la compraventa por el órgano judicial y por tanto del IVA soportado en la citada operación no debe mantenerse la exigencia de garantía».

(b) La resolución rectificadora de 28 de octubre de 2014 (fundamento jurídico segundo) razona que, de forma implícita, estaba presente en la fundamentación de la resolución de 20 de junio de 2013 la firmeza de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil, ya que sólo la sentencia firme pone fin a la controversia. Concluye, por ello, que el TEAC sufrió entonces (2013) un error basado en un dato fáctico incorrecto sobre la firmeza de la sentencia, pues era susceptible de recurso, error que emanó de los propios documentos incorporados al expediente, pues en la copia de la sentencia aportada al mismo aparecía que era susceptible de recurso.

A la vista de los anteriores datos resulta de todo punto correcta la decisión adoptada por la Sala de instancia. Para empezar, nada hay en la resolución de 20 de junio de 2013 (después rectificadora), que permita concluir que la condición de firme de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil haya sido la razón que motivó la decisión estimatoria adoptada por el TEAC. Ni la más mínima mención existe en dicha resolución al carácter firme de la sentencia, por lo que la alusión en la resolución rectificadora de 28 de octubre de 2014 a que tal firmeza estaba implícita en la decisión adoptada en la de 20 de junio de 2013 contraviene nuestra jurisprudencia, conforme a la que el error que justifica la corrección ha de ser patente y claro, referido a simples equivocaciones sobre datos de hechos (*vid.* el fundamento de Derecho cuarto de la sentencia reproducida por la recurrida, ya citada en ésta).

Y es que, en segundo término, la condición de firme de una sentencia no es en sí misma un dato fáctico, sino una conclusión jurídica sustentada, eso sí, en elementos de hecho. Por lo tanto, aceptando a efectos meramente dialécticos que la decisión en la resolución de 2013 tuviera por único sustento la condición de firme de la sentencia del Juzgado de lo Mercantil, la calificación de tal circunstancia como un error de hecho incurre en un exceso que pugna con el talante restrictivo con el que, conforme a nuestra jurisprudencia (*vid.* de nuevo la repetida sentencia de 30 de enero de 2012), debe aplicarse el procedimiento de rectificación de errores.

En realidad, como razona la Sala de instancia, con la resolución rectificadora de 28 de octubre de 2014, el TEAC ha modificado el criterio jurídico adoptado en la rectificadora de 2013, alterando su sentido y revisando de oficio su pronunciamiento, con flagrante desconocimiento de nuestra jurisprudencia.

Se ha de tener en cuenta, finalmente, que la exigencia de garantía en los casos de devolución de cuotas del IVA no es una potestad reglada de la Administración, sino una facultad, tal y como se infiere del artículo 118 LIVA. Por lo tanto, llegado el TEAC (en la resolución de 20 de junio de 2013) a la conclusión de que no procedía exigir garantía por existir una sentencia judicial (sin mención alguna a su firmeza) que resolvía la controversia sobre la validez de las operaciones que determinaron la repercusión de las correspondientes cuotas, la decisión rectificadora de 2014 sustentada en el argumento de que la referida sentencia no era firme entraña un auténtico cambio de criterio jurídico.

Por todo lo anterior, los motivos primero y tercero de este recurso deben ser desestimados.

### **TERCERO .-La motivación de las sanciones**

**A)** La sentencia recurrida en casación (fundamento de Derecho décimo), aplicando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, concluye que «la Administración no ha acreditado que en la conducta de la mercantil sancionada concurre el elemento de la culpabilidad ni siquiera al menos a título de falta de diligencia, toda vez que no se razona específicamente a este respecto en la resolución sancionadora impugnada, tal y como exige dicha jurisprudencia, ya que, con relación a la culpabilidad, la resolución sancionadora obrante al expediente se ha limitado a recoger los hechos que en su caso pudieran justificar los ajustes realizados en la liquidación tributaria que se ha girado pero no ha especificado cuál ha sido la concreta falta de diligencia imputable al sancionado tal como se comprueba con la lectura de los folios 34 a 38 de la propia resolución sancionadora. Y como ejemplo de la falta de motivación se destaca el último párrafo recogido en el folio 38



cuando se concluye por la Administración tributaria: "Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiestan la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción, a efectos de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre " ».

**B)** La Administración General del Estado impugna tal conclusión a través de su segundo motivo de casación, en el que denuncia la infracción de los artículos 211.3, 179 y 183 LGT, en relación con los artículos 191, 194 y 210 de la misma Ley y los artículos 24.2 y 25.1 CE. Sostiene que, frente a lo que se dice en la sentencia recurrida, el acuerdo de imposición de la sanción contiene una especificación concreta de la falta de diligencia reprochable al obligado tributario en cada uno de los cuatro ajustes que se consideran sancionables. Subraya que el expediente sancionador incorpora, además del propio acuerdo sancionador, la propuesta de sanción y la rectificación de esa propuesta. TREMON se opone razonando que, respecto de cada una de las sanciones impuesta, el acuerdo sancionador carece de la motivación exigida por la jurisprudencia.

En particular, razona en los siguientes términos en relación con cada uno de los ajustes sancionados:

(a) En relación con el ajuste relativo a las facturas de hoteles, el acuerdo sancionador señala que las alegaciones de TREMON fueron analizadas en las páginas 14 a 24 de la propuesta de sanción, a las cuales se remite, dándolas por reproducidas.

(b) En lo que atañe al ajuste relativo a la operación con la entidad Castillo de Gizonza, S.L., la motivación se contiene en la página 34 del acuerdo sancionador.

(c) Tratándose del ajuste relativo a las facturas rectificativas, el acuerdo sancionador se remite a las consideraciones realizadas en las páginas 14 a 24 de la propuesta de sanción, conteniéndose además una específica motivación en las páginas 35 y 36 del acuerdo sancionador.

(d) Respecto del ajuste relativo a la aportación no dineraria de determinados terrenos urbanos, la resolución sancionadora da por reproducidas las consideraciones que se efectuaron en el fundamento de Derecho cuarto de la rectificación a la propuesta de sanción, añadiéndose diversas consideraciones en las páginas 36 a 38 del propio acuerdo sancionador.

**C)** Para resolver esta queja en casación, se han de tener en cuenta los siguientes datos: el acuerdo sancionador, que reprime cuatro ajustes, consta de cuarenta y ocho páginas, de las que ocho se dedican a la "apreciación de la culpabilidad" (de la número 31 a la 38). Las tres primeras páginas (las números 31 a 33) reproducen preceptos legales, jurisprudencia del Tribunal Supremo, doctrina del Tribunal Constitucional y criterios del TEAC. A partir de aquí:

(a) El primer ajuste ("facturas de hoteles") se analiza en la página 34, dando respuesta a los alegatos de la recurrente consistentes en: (i) las facturas estaban debidamente contabilizadas, (ii) sus declaraciones fueron completas y veraces, sin que pueda apreciarse perjuicio económico para la Hacienda Pública, (iii) constatándose que actuó en virtud de una interpretación razonable de la norma.

(b) Al segundo ajuste ("operación con la entidad Castillo de Gizonza, S.A.") se dedica parte de la página 35, (i) describiéndose en un párrafo los hechos y en otro (ii) negando que la norma aplicable ofreciera dificultades de interpretación.

(c) El tercer ajuste ("facturas rectificativas") es objeto de atención en parte de la página 35 y en la 36, dedicándosele cinco párrafos: (i) el primero describe la propuesta de instructor, (ii) el segundo las alegaciones del TREMON, (iii) el tercero los hechos, (iv) el cuarto razona que la circunstancia de que los créditos a los que se refiere el IVA repercutido tuvieran o no la calificación de créditos contra la masa resulta irrelevante para apreciar la culpabilidad y (v) el quinto concluye que, al actuar como lo hizo, «la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA».

(d) El último ajuste ("aportación no dineraria de determinados terrenos urbanos") es objeto de atención en las páginas 36 a 38. De entrada, (i) se remite al fundamento jurídico cuarto de la propuesta rectificativa del instructor y (ii) resume las alegaciones de TREMON. (iii) A continuación niega que la Oficina Técnica reconociera en este ajuste la ausencia de perjuicio económico, (iv) añadiendo que la circunstancia de que el adquirente hubiera podido deducir la totalidad del IVA repercutido no condiciona en absoluto la posibilidad de sancionar la conducta. (v) El resto de los razonamientos se destinan a explicar que la propuesta de rectificación del Instructor se produjo correctamente, sin que quepa apreciar en ella una reforma peyorativa.

Este apartado de la resolución sancionadora destinado a la "apreciación de la culpabilidad" concluye con un párrafo del siguiente tenor: «Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas,



en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción, a efectos de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en los artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ».

**D)** A la vista de lo expuesto, procede ratificar la sentencia de instancia en cuanto, en aplicación de la jurisprudencia que analiza (que hacemos nuestra), concluye que la decisión sancionadora carece de motivación.

Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia ( *vid.* el artículo 183.1 LGT ). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT , apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario ( *vid.* los artículos 178 y siguientes LGT ), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española , cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: «es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA». Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: «Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción».

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente.

Por todo ello, el segundo motivo de casación debe ser desestimado y, con él, el recurso en su integridad.

**CUARTO** .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 LJCA las costas de este recurso deben imponerse a la Administración recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y de la dificultad de las cuestiones debatidas y resueltas. elin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**1º)** Desestimar el recurso de casación 1347/2016, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 15 de febrero de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 407/2013 .



2º) Imponer las costas a la mencionada compañía, con el límite indicado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ