



Roj: **STS 5394/2011 - ECLI:ES:TS:2011:5394**

Id Cendoj: **28079130022011100898**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/07/2011**

Nº de Recurso: **5491/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 5912/2007,**  
**STS 5394/2011**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciocho de Julio de dos mil once.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 5491/08, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2007 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/06, relativo a sanciones por el impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 1996 y 1997. Ha intervenido como parte recurrida la entidad Valencia Club de Fútbol, S.A.D., representada por la procuradora doña Marina Quintero Sánchez.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La Sala de instancia estimó el recurso interpuesto por la entidad Valencia Club de Fútbol, S.A.D. («Valencia, CF», en adelante), contra la resolución dictada el 1 de marzo de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Central, procediendo a anularla y con ella las sanciones de las que traía causa.

Dicha resolución había confirmado, sin perjuicio de lo dispuesto en su último fundamento de derecho [aplicación del régimen sancionador más favorable de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 diciembre)], el acuerdo sancionador adoptado el 30 de abril de 2003 por el Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Tributaria, como consecuencia de infracciones tributarias graves cometidas por el «Valencia, CF» en relación con el impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 1996 y 1997, ascendiendo su importe a 1.652.817,92 euros.

La Sala *a quo* explica, en el fundamento de derecho tercero de la sentencia recurrida, que en el recurso contencioso- administrativo se planteó la procedencia de las sanciones tributarias en relación con las siguientes cuestiones: «1) Deducción de cuota de IVA soportado en realización de obras cuyas facturas no reúnen los requisitos formales. 2) Deducción de IVA soportado en la rescisión de contratos de explotación de derechos de imagen. 3) Falta de repercusión y liquidación del IVA en las operaciones realizadas con La Caixa en relación con la emisión de tarjetas de crédito. 4) Regularización de cuotas en declaraciones liquidaciones posteriores». Cuenta a renglón seguido que «[e]stas mismas cuestiones fueron tratadas y resueltas en la sentencia dictada por esta Sala el 2 de octubre de 2007 en los autos 163/2006, en los que igualmente se discutía a instancia del Valencia Club de Fútbol, SAD, la conformidad a derecho de unas sanciones tributarias derivadas de unas liquidaciones por IVA, con la única diferencia que en aquel recurso las sanciones derivaban de una liquidación por IVA de los ejercicios 1998 y 1999, mientras que en este recurso las sanciones derivan de una liquidación por IVA de los ejercicios 1996 y 1997», cuyos razonamientos sigue por razones de unidad de criterio:



«Es conocida la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha rechazado el criterio de la responsabilidad objetiva, para caracterizar el ilícito tributario, el cual no puede quedar conformado únicamente por el resultado, prescindiendo de los elementos subjetivos que concurren en el sujeto infractor, por ello el Alto Tribunal ha proclamado que el grado de culpabilidad en un sujeto no puede estar ausente en el momento de calificar si una conducta coincidente con la tipificada por la norma merece o no sanción.

Así las cosas, se afirma la procedencia de la sanción sobre la base de la necesaria concurrencia del elemento subjetivo para la imposición de una sanción administrativa. Y así se parte de la idea de que no es admisible una responsabilidad objetiva por el resultado, sin considerar la concurrencia de buena fe en la actora.

Ciertamente es reiterada la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Tribunales Superiores de Justicia y la propia Sala, en la que se afirma que los principios del Derecho Penal son de aplicación, con matizaciones, al Derecho Administrativo Sancionador. Fuera de toda duda queda la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, bien en su manifestación de dolo o intencionalidad, o culpa o negligencia; pero en todo caso no es posible la imputación del resultado desde principios objetivos de responsabilidad.

Y desde tales criterios reiteradamente ha declarado el Tribunal Supremo, que quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto.

Por ello es necesario pues, examinar en cada supuesto la participación del sujeto, o lo que es lo mismo, la existencia de elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, pues el carácter quasi-penal de la actividad sancionadora administrativa, hace que la culpabilidad del sancionado se constituya en uno de los elementos esenciales para la existencia de la infracción, apreciable en toda la extensión de sus diversas graduaciones de dolo y clases de culpa. Así lo recoge la Ley 25/95 de reforma de la L.G.T. y a ello alude expresamente su Exposición de Motivos y la Ley 1/98 ».

La Audiencia Nacional efectúa ese examen en el fundamento de derecho cuarto, concluyendo en la improcedencia de todas y cada una de las sanciones impuestas al «Valencia, CF», lo que le lleva a estimar el recurso contencioso-administrativo y a anular los actos administrativos impugnados, por las siguientes razones:

«1.- Deducción de IVA soportado en realización de obras cuyas facturas no reúnen los requisitos formales.

No se discute por la Administración la realidad de las obras sino tan solo la falta de requisitos formales de las facturas para realizar la deducción. Así las cosas, el comportamiento de deducir una cuota de IVA correspondiente a unas obras efectivamente realizadas y cuya repercusión e ingreso no se cuestionan - al menos no se acredita la inexistencia de ingreso y su imputación al recurrente -, no puede dar lugar a responsabilidad infractora pues no implica mala fe o negligencia en la actuación, necesaria para imponer sanción, ya que es razonable que el recurrente entienda que la deducción procede e incluso que juzgase suficiente el documento justificativo.

Lógicamente los defectos formales impiden la deducción, como correctamente sostiene la Administración, pero ello no supone culpabilidad en el comportamiento.

2.- Deducción de IVA soportado a raíz de la rescisión del contrato de explotación de derechos de imagen.

La naturaleza de la contraprestación -desde indemnización a penalización- ha podido dar lugar a una incorrecta interpretación de las normas aplicables, y ser entendido por la actora que procedía la sujeción al IVA. Tampoco en este caso podemos aceptar la exigencia de responsabilidad infractora en la medida en que la discutible naturaleza jurídica de la contraprestación impide apreciar la existencia de culpabilidad.

3.- IVA correspondiente a operaciones en relación con La Caixa y Banca[j]a.

Las actuaciones relativas a la colocación de productos financieros de ambas entidades entre abonados del Club, fue entendida por la actora como operaciones de mediación exentas. También en este caso, la interpretación de las normas -correcta o no-, no puede ser entendida como descabellada o carente de fundamento, lo que impide apreciar culpabilidad.

4.- Retraso en el ingreso.

Ya esta Sala se ha pronunciado en ocasiones anteriores en relación a la aplicación del artículo 61 de la LGT . La exigencia de que el ingreso extemporáneo y sin requerimiento se realice en una declaración separada, no puede justificar la imposición de una sanción, toda vez que de los términos de la norma no resulta de manera



clara tal exigencia, y por ello quien, confiado en que el ingreso por si mismo es suficiente para provocar la aplicación del precepto, omite esa declaración, no puede ser sancionado por tal causa».

El fundamento de derecho quinto incluye otras dos manifestaciones adicionales de la Sala *a quo* :

«Dado el resultado estimatorio del recurso es innecesario entrar en el análisis de la agravante de ocultación, que además, no sería aplicable dado que no se han detectado anomalías sustanciales en la contabilidad en relación a los conceptos analizados.

Tampoco hemos de analizar la alegación respecto a la ruptura del mercado en relación a las entidades análogas domiciliadas en Navarra y País Vasco, ya que el resultado de esta sentencia acoge las pretensiones actoras, pero hemos de señalar, en cualquier caso, que tales CCAA tienen un régimen fiscal propio y específico que justifica, desde el punto de vista jurídico, la actuación de las Administraciones».

**SEGUNDO** .- El abogado del Estado preparó el presente recurso de casación y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito registrado el 18 de diciembre de 2008, en el que invoca tres motivos de casación al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio ).

**1º)** Denuncia en los dos primeros la infracción del artículo 77 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre ), en su redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio ):

**a)** En primer lugar, por la solución que otorga al hecho de que el «Valencia, CF» hubiera practicado la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado sin contar con las facturas adecuadas, puesto que aplica la doctrina jurisprudencial que interpreta el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 , precepto que no cita, para llegar a la conclusión, infundada a su juicio, de que tal proceder no está viciado de culpabilidad, al no haber concurrido intencionalidad en el incorrecto actuar de la entidad. Recuerda que, como señala el precepto legal que considera vulnerado, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, por lo que no es dable interpretar que la infracción de normas elementales para la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado pueda reputarse como una conducta ausente de culpa (motivo primero).

**b)** De otro lado, por el razonamiento que emplea en relación con las indemnizaciones percibidas a raíz de la rescisión de un contrato, indemnizaciones que el artículo 78.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre), excluye de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, ya que, al igual que en el caso anterior, aplica sin fundamento, ni motivación, la doctrina que deriva del artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 (aunque sin citarlo), concluyendo que ha podido obedecer a una incorrecta interpretación de las normas aplicables, cuando los términos del artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992 no dan lugar a dudas interpretativas, dado el claro sentido de su contenido (segundo motivo, primera parte).

**c)** Finalmente, por lo que dice sobre las actuaciones relativas a la colocación de productos financieros de «La Caixa» y «Bancaja» entre abonados del club, puesto que en ningún caso son operaciones de intermediación financiera que debieran estar exentas, pese a lo cual excluye la culpabilidad del «Valencia, CF» con parquedad y ausencia de fundamento (segundo motivo, segunda parte).

**2º)** Alega en el tercer y último motivo de casación la vulneración del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 .

Considera que la interpretación realizada por la Sala de instancia en el número 4 del cuarto fundamento de derecho es contraria al artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 , puesto que este precepto se refiere a liquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, siendo evidente que alude a liquidaciones extemporáneas en las que el propio declarante confiesa tal circunstancia, aceptando las consiguientes consecuencias económicas: recargo del 20 por 100 con exclusión de la sanción. Se trata, por tanto, de un estímulo para rectificar su omisión de forma espontánea evitando que se le aplique la sanción.

Dice que, si se admitiera la tesis de la sentencia recurrida, se discriminaría al contribuyente que corrige y confiesa la realización de la liquidación extemporánea, que sufriría el recargo, frente al contribuyente que declara fuera de plazo pero oculta tal circunstancia, que no lo padecería. Por tanto, la interpretación de la sentencia impugnada propiciaría la segunda conducta, pues el mayor riesgo que se correría, en caso de descubrirse la extemporaneidad no confesada, sería la aplicación del recargo nunca la de la sanción aneja al ingreso efectuado conscientemente fuera de plazo.

Explica que el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963 , cuando califica como infracción tributaria grave el dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos, hace la salvedad de que el ingreso se regularice conforme al artículo 61 de dicha Ley ; luego, existiendo regularización voluntaria no puede haber sanción. Ahora bien, la regularización implica rectificación de una conducta irregular, rectificación de



la que la Administración debe tener conocimiento mediante la expresión de la voluntad de realizarla. Deriva de esta idea que si la regularización no se hace de forma expresa y se esconde bajo el manto de otras declaraciones realizadas dentro del plazo reglamentario, en las que se incluyen ingresos correspondientes a períodos liquidatorios vencidos sin declarar esta circunstancia, no se está realmente regularizando, puesto que se oculta con notoria mala fe el elemento temporal que constituye el presupuesto de la exoneración de la sanción.

Así las cosas, defiende que la conducta del «Valencia, CF» encajó plenamente en el tipo del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963, sin que fuera aplicable el artículo 61.3 de dicha Ley, puesto que ingresó fuera de plazo pero enmascarando tal circunstancia, al incluir tal ingreso extemporáneo en declaraciones presentadas dentro del plazo reglamentario.

En su criterio, el artículo 88.5 de la Ley 37/1992, referido específicamente a la rectificación de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido repercutidas, concuerda con los anteriores razonamientos, puesto que dispone: «Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicando a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61.3 de la LGT».

El precepto transcrito, en su opinión, recoge la interpretación única y auténtica del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, al hablar de declaración-liquidación rectificativa, es decir, impone al sujeto pasivo la confesión del ánimo de cumplir con su previa omisión. Téngase en cuenta, añade el abogado del Estado, que ese artículo 88 de la Ley 37/1992 fue redactado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), posterior a la Ley 25/1995 de reforma parcial de la Ley General Tributaria de 1963, que modificó su artículo 61.

Termina pidiendo la casación de la sentencia impugnada.

**TERCERO** .- Por auto de 9 de julio de 2009, la Sección Primera de esta Sala admitió el presente recurso de casación únicamente respecto de las sanciones derivadas de las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los meses de marzo de 1996, julio de 1997 y agosto de 1997.

**CUARTO** .- El «Valencia, CF» se opuso al recurso mediante escrito registrado el 19 de noviembre de 2009, en el que solicita su desestimación.

1º) Opone a los motivos de casación primero y segundo:

a) En cuanto a la sanción por deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas sin disponer de una factura con todos los elementos formales establecidos (apartado 1 del fundamento 4º), que es importante diferenciar entre las condiciones de ejercicio del derecho a deducir y los requisitos materiales que determinan su nacimiento (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 2004, *Terra Baubedarf-Handel*, asunto C-152/02).

No discute haber incumplido las referidas formalidades, pero recuerda que es pacífico que satisfizo los requisitos materiales, porque, tal y como afirmó la Audiencia Nacional, las cuotas de impuesto sobre el valor añadido que dedujo correspondían a «unas obras efectivamente realizadas y cuya repercusión e ingreso no se cuestionan».

Asevera que la exigencia para habilitar el derecho a la deducción de disponer de una factura expedida con arreglo a derecho no es más que expresión de la necesidad de que la Administración tributaria, cuando realiza una actuación de comprobación e investigación cerca de un determinado contribuyente que haya deducido el impuesto sobre el valor añadido que soportó, pueda dirigirse al proveedor de bienes y servicios para comprobar el ingreso del tributo. La factura es, por tanto, el nexo de unión entre el proveedor y el cliente, habilitando la deducción por parte de éste a la vez que posibilita el control en relación con aquél. Pues bien, destaca que se trata de un nexo instrumental, ya que la falta de ingreso del proveedor en modo alguno impide el derecho a la deducción por el cliente, tal y como ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros*, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03.

Dice, en consecuencia, que la función garantista que en otros contextos se exige de las facturas como justificantes del derecho a la deducción decae, al menos en cuanto al ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración.

Sostiene que el derecho a la deducción existía, aunque no se cumplieran los requisitos formales para su ejercicio. Y recuerda que la dicotomía entre requisitos formales y materiales para el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado no es ajena a la jurisprudencia nacional, citando la



sentencia de 16 de julio de 2003 (casación 10589/98, FJ 4º), en la que esta Sala admitió ese derecho apoyado en facturas defectuosas.

Termina afirmando que la Audiencia Nacional se expresa en estos términos en la sentencia impugnada, por lo que suscribe su criterio.

**b)** En cuanto a la posibilidad de sancionar la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por el pago de determinadas indemnizaciones contractuales (apartado 2 del fundamento 4º), considera que la cuestión resulta confusa en la Ley 37/1992, porque su artículo 78.Tres.1º califica como exclusión de la base imponible lo que realmente es una no sujeción, la de las indemnizaciones que no sean contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios, que se sitúan fuera del ámbito de aplicación de impuesto sobre el valor añadido precisamente por su calificación como tales, extramuros respecto de la operaciones sujetas al tributo.

Con todo, asegura que el elemento controvertido en este ámbito es la calificación de las operaciones o, más precisamente, la determinación, ante el cobro de una indemnización, de si se está percibiendo la remuneración de una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

Explica que la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las indemnizaciones satisfechas en el contexto del traspaso de futbolistas profesionales o de rescisión de sus contratos es una cuestión discutida en la doctrina administrativa, como demuestra la contestación de la Dirección General de Tributos de 20 de junio de 1997 a la consulta número 1287/97, y en la judicial, por lo que, habiéndose ajustado el «Valencia, CF» al criterio de la Administración, la regularización practicada por la Inspección de los Tributos no puede determinar la imposición de una sanción, como acertadamente señala la Audiencia Nacional.

**c)** Finalmente, en cuanto a la sanción por la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de determinados servicios prestados a entidades financieras facturados sin impuesto (apartado 3 del fundamento 4º), por entender que eran servicios de intermediación financiera exentos por mor del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, reitera el carácter discutible del asunto.

Afirma que existen contestaciones de la Dirección General de Tributos en sentido contradictorio. La de 23 de abril de 2003, a la consulta 563/03, exige, para la exención de la mediación en la realización de operaciones financieras, que el mediador disponga de una cierta capacidad de negociación o de alteración de las condiciones de la operación en la que media, pero la contestación de 26 de septiembre de 2005, a la consulta vinculante 1878/05, rectifica el anterior criterio y admite la exención a condición de que el mediador se manifieste ante las partes como tal, es decir, como un tercero que realiza actuaciones dirigidas a la aproximación de los interesados para la realización de operaciones financieras, aunque no disponga de capacidad alguna de negociación. Ambas aluden a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, pero la interpretan de forma cambiante.

Añádase, dice, la doctrina de la Dirección General de Tributos respecto de los contratos suscritos por clubes de fútbol con entidades financieras a las que cobran cantidades por la cesión del derecho a utilizar ciertos distintivos de los mismos, que son considerados por el centro directivo como contratos de publicidad y no de mediación (contestación de 27 de diciembre de 1995).

Con tales antecedentes no le parece aventurado afirmar que se trata de una cuestión discutible, por lo que, sin entrar en la valoración del fondo del asunto en cuanto a la exención o no de las operaciones, ha de darse por acertado el criterio de la Audiencia Nacional cuando señala que la conducta del «Valencia, CF» no es sancionable.

**2º)** Aduce frente al tercer motivo de casación que el argumento de la Audiencia Nacional es de una claridad meridiana (apartado 4 del fundamento 4º); siendo evidente que los ingresos por autoliquidaciones extemporáneas han de realizarse en autoliquidaciones separadas; en modo alguno se disponía en el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 que el incumplimiento de este mandato hubiera de dar lugar a la imposición de una sanción tributaria.

Reconoce que, en la actualidad, el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria de 2003 señala que la aplicación del régimen de recargos que instituye dicho precepto se condiciona a la identificación del período impositivo al que se refieren las declaraciones extemporáneas; y el incumplimiento de este requisito se trata de manera específica en el artículo 191.6 de esta misma Ley, pero recuerda que se trata de disposiciones no aplicables *ratione temporis* a las regularizaciones practicadas.

Asegura que en este caso no concurre la falta de ingreso, que es constitutiva del tipo regulado en la Ley General Tributaria de 1963, porque sí se realizó el abono, si bien en una declaración distinta. La pretensión de imponer una sanción choca, por tanto, con el principio de tipicidad, inherente a la potestad sancionadora de



la Administración tributaria, tal y como establece el artículo 178, segundo párrafo, de la vigente Ley General Tributaria de 2003 .

Resultando que el impuesto se ingresó y que tal ingreso no se realizó en autoliquidación separada, es pacífico, dice, que no se cumplió el mandato establecido por la Ley General Tributaria de 1963 pero también lo es que el incumplimiento de tal obligación, que ha de considerarse instrumental, no puede abrir la puerta al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, como acertadamente afirma la Audiencia Nacional.

**QUINTO** .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 25 de noviembre de 2009, fijándose al efecto el día 13 de julio de 2011, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- El abogado del Estado combate la sentencia dictada el 2 de diciembre de 2007 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/06 , al considerar en sus tres motivos de casación que procedía imponer al «Valencia, CF» todas y cada una de las sanciones tributarias que anula.

Las razones en que los jueces *a quo* sustentan su decisión, expresadas en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida, son las mismas que utilizaron para hacer lo propio en el tercer fundamento de la sentencia que pronunciaron el 2 de octubre de 2007, resolviendo el recurso contencioso-administrativo 163/06 .

Esa última decisión judicial fue objeto del recurso casación 5705/08, interpuesto también por el abogado del Estado y resuelto por sentencia parcialmente estimatoria de esta misma Sección de 9 de mayo de 2011 . Por lo que, siendo idénticas las partes y sus pretensiones de fondo, el desenlace ha de ser el mismo, por razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina.

**SEGUNDO** .- El abogado del Estado combate en sus tres motivos de casación los argumentos utilizados por la Sala de instancia en los apartados 1 a 4 del fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida, conforme a los cuales concluye la improcedencia de todas y cada una de las sanciones impuestas al «Valencia, CF», por entender que tal decisión vulnera los artículos 61.3, 77 y 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963 .

Las alegaciones principales de las partes han sido expuestas en los antecedentes de hecho segundo y tercero, respetando el orden de los motivos de casación.

Antes de examinar sus alegatos, resultan procedentes dos precisiones:

(1) La primera es que este recurso de casación sólo ha sido admitido respecto de las sanciones derivadas de las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los meses de marzo de 1996, julio de 1997 y agosto de 1997, y a ellos debe, por tanto, ceñirse el análisis.

(2) La segunda consiste en que la causa por la que la Audiencia Nacional anula el grueso de las sanciones tributarias impuestas al «Valencia, CF» radica en su falta de culpabilidad, debiéndose reparar que, como hemos subrayado en muchas otras ocasiones [véanse, por todas, las sentencias de 29 de noviembre de 2010 (casación 5250/07, FJ 3º) y 16 de diciembre de 2010 (casación 3056/07, FJ 4º)], la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad constituye, a veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [entre otras, sentencias de 15 de enero de 2009 (casación 4744/04, FJ 11º); 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 12º); 8 de octubre de 2008 (casación 6220/04, FJ 4º); 9 de febrero de 2005 (casación 2372/02, FJ 4º); 25 de noviembre de 2003 (casación 1886/00, FJ 6º); 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º); 29 de octubre de 1999 (casación 1411/95, FJ 2º); y 21 de abril de 1999 (casación 5708/94, FJ 1º)]. Pero también hemos precisado en tales resoluciones, y en otras, que no sucede igual cuando lo que en realidad se achaca a la sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y, en definitiva, el artículo 25 de la Constitución española exigen para que pueda imponerse sanciones [por todas, véase la sentencia de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ4º)].

Hechas estas precisiones procede que decidamos sobre las presuntas infracciones del ordenamiento jurídico que el abogado del Estado achaca en sus tres motivos de casación a los apartados 1 a 4 del fundamento de derecho cuarto de la sentencia impugnada, respetando ese mismo orden.



**TERCERO** .- En relación con el apartado 1 de ese fundamento cuarto, el abogado del Estado no entiende cómo, a la vista de la especial trascendencia que tiene contar con facturas que reúnan todos los requisitos formales para ejercitar el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, la Sala de instancia considera que no existió responsabilidad infractora de la entidad.

Pues bien, no está aquí en cuestión si procedía o no la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por el «Valencia, CF» ante la falta de requisitos formales en los documentos justificativos con que contaba para justificar el ejercicio de ese derecho. Ese aspecto debe ventilarse en la revisión de la liquidación del que el acuerdo sancionador que originó este pleito trae causa. Lo que aquí se cuestiona es si el ejercicio del derecho a la deducción con los documentos que el «Valencia, CF» disponía para justificarla, considerando que las cuotas de impuesto sobre el valor añadido deducidas respondían a unas obras efectivamente realizadas y cuya repercusión e ingreso no se discute, puede ser sancionado por entender cometida una infracción tributaria del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción aplicable *ratione temporis*.

La Sala de instancia sostiene que el «Valencia, CF» no puede ser reprimido porque «es razonable que el recurrente entienda que la deducción procede e incluso que juzgase suficiente el documento justificativo» y añade que «[l]ógicamente los defectos formales impiden la deducción, como correctamente sostiene la Administración, pero ello no supone culpabilidad en el comportamiento». Esta conclusión, que se ampara en el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963, no resulta ilógica, irracional o arbitraria, a la vista de lo sucedido.

Como hemos recordado en la sentencia de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/05, FJ 3º), todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable el derecho a la deducción. Pero la desproporcionada aplicación de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento de este derecho, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia* (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros* (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia* (C-78/00, apartado 30)].

El papel central del derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido ha llevado al Tribunal de Justicia a considerar improcedente la exigencia de requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercerlo. Y es que, en definitiva, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Collée* (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade* (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)].

Lo expuesto corrobora la conclusión arriba alcanzada, esto es, que la interpretación que el «Valencia, CF» hizo de los artículos 97 y 99 de la Ley 37/1992 era razonable, como sostiene la Sala de instancia en el apartado 1 del fundamento de derecho cuarto, estando así excluida la responsabilidad infractora.

No puede prosperar, por tanto, el primer motivo de casación que invoca el defensor de la Administración General del Estado.

**CUARTO** .- En lo que atañe al apartado 2 del fundamento cuarto de la sentencia objeto del presente recurso de casación, es decir, a la deducción por el «Valencia, CF» del impuesto sobre el valor añadido soportado a raíz de la rescisión del contrato de explotación de derechos de imagen, consta en el acuerdo sancionador que originó este pleito que tal deducción se produjo en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos de noviembre y diciembre de 1997 (página 9).

Este recurso de casación ha sido admitido únicamente respecto de las sanciones derivadas de las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido correspondientes al mes de marzo de 1996 y a los meses de julio y agosto de 1997.

Fácilmente se colige que los pronunciamientos efectuados por la Sala de instancia en el apartado 2 del fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida no pueden ser revisados, porque el recurso de casación no ha sido admitido a trámite respecto de las sanciones correspondientes a los períodos del impuesto sobre el valor añadido a que afecta lo allí dicho.

Cae así la primera parte del segundo motivo de casación.



**QUINTO** .- Tratándose del apartado 3 del fundamento cuarto de la sentencia impugnada, el abogado del Estado nuevamente cuestiona la aplicación por la Sala de instancia del artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 a las operaciones realizadas por la entidad aquí recurrida con "La Caixa" y Bancaja, considerando que la argumentación de los jueces *a quo* es parca y falta de fundamento.

En este pleito no está en cuestión si las prestaciones de servicios efectuadas por el «Valencia, CF» a esas dos entidades crediticias podían calificarse como servicios de mediación financiera exentos del impuesto sobre el valor añadido, en virtud del artículo 20.Uno.18º, letras h) y m), de la Ley 37/1992 . Lo que está en debate es si tal calificación respondía a una interpretación razonable del precepto, aunque fuere errónea.

Pues bien, la conclusión a la que llegan los jueces *a quo* [«[t]ambién en este caso, la interpretación de las normas -correcta o no-, no puede ser entendida como descabellada o carente de fundamento, lo que impide apreciar culpabilidad»], no resulta ilógica, irracional o arbitraria, como lo acredita, sin ir más lejos, el número de contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas sobre la interpretación de los servicios de mediación financiera del artículo 20.Uno.18º, letra m), de la Ley 37/1992 , posteriores en el tiempo a los hechos aquí enjuiciados, de las que son buena muestra las citadas por la entidad recurrida.

Cae también la segunda parte del segundo motivo de casación y con ella íntegramente dicho motivo.

**SEXTO** .- Finalmente, en lo que respecta al apartado 4 del fundamento cuarto de la sentencia recurrida, debe empezarse por recordar que el «Valencia, CF» reconoce que dejó de ingresar, dentro de los plazos establecidos por las normas reguladoras del impuesto sobre el valor añadido, cuotas correspondientes a declaraciones-liquidaciones de los ejercicios examinados, procediendo a ingresarlas en declaraciones-liquidaciones posteriores sin hacer constar en ellas que tales cantidades se declaraban e ingresaban intempestivamente.

A diferencia de la Sala de instancia, el abogado del Estado considera que no se produjo la regularización voluntaria que excluye la sanción, porque el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 se refiere a la rectificación de una conducta irregular y para ello la Administración ha de tener conocimiento de la voluntad de regularizar. Deriva de esta idea, en el criterio del defensor de la Administración General del Estado, que si la regularización no se hace de forma expresa y se esconde bajo el manto de otras declaraciones realizadas dentro del plazo reglamentario, en las que se incluyen ingresos correspondientes a períodos liquidatorios vencidos, sin declarar esta circunstancia, no se está realmente regularizando, puesto que se oculta con notoria mala fe el elemento temporal que constituye el presupuesto de la exoneración de la sanción.

**(A)** Siendo patente en este caso que fue la Inspección de los Tributos en el ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación la que regularizó la situación tributaria del «Valencia, CF», a la vista de los hechos y de las alegaciones principales de las partes que han sido expuestas en los antecedentes de hecho segundo y tercero, procede comenzar nuestro análisis dilucidando si resulta de aplicación al caso enjuiciado el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 , como ha sostenido la Sala *a quo* , puesto que si así fuera la improcedencia de la sanción impuesta a la entidad aquí recurrida resultaría automática.

En nuestra sentencia de 27 de septiembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 308/08 , FFJJ 6º, 7º y 8º), tras exponer las diferentes tesis sustentadas al respecto por los tribunales superiores de justicia y la propia Audiencia Nacional, dijimos que la Ley General Tributaria de 2003 es, en cierta manera, innovadora al establecer, de manera expresa, en el apartado 4 de su artículo 27 , un requisito formal para que puedan aplicarse los recargos previstos para las declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo, al exigir la identificación del período impositivo de liquidación a que se refieren y la necesidad de contener únicamente los datos relativos a dicho período. Esa circunstancia limita la trascendencia temporal de nuestro pronunciamiento hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003 , pero en modo alguno excluye la necesidad de que este Alto Tribunal fije una doctrina que sirva para unificar las diversas tesis mantenidas por los tribunales de instancia al interpretar el silencio que a este respecto se aprecia en el artículo 61.3 Ley General Tributaria de 1963. Con tal propósito, partimos del análisis de la finalidad y de la naturaleza de los recargos que se examinan.

Añadimos que de la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencias 164/1995 , 276/2000 y 93/2001 ) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales. Pero parece que, ni siquiera durante la vigencia y aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 , cabía incluir en el ámbito de tal incentivo y promoción a las meras autoliquidaciones tardías y "clandestinas", especialmente cuando, en el impuesto sobre el valor añadido, se ingresaba con ocasión de la autoliquidación del cuarto trimestre la deuda tributaria que correspondía a uno anterior, sin ni siquiera señalar de cuál se trataba. Con la aplicación, en tal supuesto, de las consecuencias de la regularización voluntaria podría resultar la generalización de un sistema en el que se difiriera el pago de la deuda de los tres primeros trimestres sin recargo, interés o sanción alguna.





Admitimos que, a diferencia del artículo 27.4 de la vigente Ley General Tributaria de 2003 , el artículo 61.3 de la anterior no establecía de manera explícita el requisito de la manifestación expresa para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea, pero subrayamos que era una exigencia implícita la necesidad de indicar expresamente el impuesto, el período y los datos necesarios para realizar las comprobaciones a fin de determinar si efectivamente se produjo una regularización:

**(1)** En primer lugar, porque es una contradicción conceptual la pretendida "regularización voluntaria tácita". No existe tal regularización si se omiten los datos necesarios para corroborar la situación tributaria que se quiere regularizar. Resultaba y resulta esencial, en la regularización voluntaria, el conocimiento por la Administración de la verdadera situación del sujeto pasivo que incumple, en el correspondiente plazo, las obligaciones de autoliquidación e ingreso de la deuda. Dicho en otros términos, la finalidad del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 no era diferente a la del artículo 27.4 de la Ley General Tributaria de 2003 ; en ambos casos se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no sólo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones con la necesaria simplificación y agilización de la gestión, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere.

**(2)** En segundo término, desde el punto de vista del derecho sancionador, en la medida en que resulte aplicable, no merece el mismo juicio de culpabilidad una regularización voluntaria detallada, por el incumplimiento en tiempo de obligaciones tributarias, que una satisfacción tardía, ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado. Cuestión distinta es la repercusión que antes, bajo la vigencia de los artículos 61.3, 78 y 79 de la Ley General Tributaria de 1963 , y ahora, en aplicación de los artículos 27 y 191 y siguientes de la de 2003 , pueda tener para la tipificación y la graduación de la sanción el ingreso extemporáneo pero voluntario de las deudas tributarias.

Consideramos consustancial al sistema de regularización voluntaria, con la aplicación del correspondiente recargo en lugar de la sanción, la observancia o la concurrencia de los siguientes requisitos:

**1º)** La extemporaneidad de la declaración o de la autoliquidación, es decir, su presentación fuera del plazo previsto en la normativa reguladora del tributo.

**2º)** La presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación omitida o de la liquidación complementaria que rectifique la anterior, formulada en plazo, haciendo constar, en ambos casos, el periodo impositivo a que se refieren las bases y las cuotas objeto de regularización.

**3º)** La existencia de una deuda tributaria a ingresar como consecuencia de la declaración-liquidación o de la autoliquidación presentada.

**4º)** La espontaneidad de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin mediar requerimiento previo de los órganos de la Administración tributaria.

De donde derivamos que resulta inconcebible tanto una regularización voluntaria que no sea veraz o cierta como una regularización que oculte, aunque sea por silencio, la obligación tributaria a que aquella se refiere. En tal tesitura no puede hablarse, por tanto, de "regularización tácita".

Concluimos precisando, en aras de la seguridad jurídica que la jurisprudencia debe preservar y en cumplimiento de la principal función que corresponda a este Tribunal Supremo, que la interpretación adecuada y procedente, tanto del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 como del artículo 4 del Real Decreto 1930/1998 , es la que considera que no basta con ingresar, sino que la regularización de la situación tributaria provocada por una anterior declaración-liquidación o autoliquidación o la ausencia de la misma requiere cumplir con unos requisitos que resultan lógicos y, por tanto, implícitos en dichas normas; que permitan, en definitiva, la comparación entre ambas declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, relacionándolas, o, si no hubo una anterior, faciliten la identificación del periodo al que corresponde la declaración extemporánea.

Hemos reiterado todo lo anterior en las sentencias de 22 de diciembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 35/07 , FJ 3º), 3 de mayo de 2011 (casación 108/09, FJ 2 º) y 9 de mayo de 2011 (casación 5253/07 , FJ 5º).

A la luz de los anteriores razonamientos y en aplicación del principio de unidad de doctrina, procede estimar en parte el tercer motivo de casación del abogado del Estado, puesto que en el caso enjuiciado no concurrían los presupuestos para aplicar el artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963 .

**(B)** Resolviendo el debate en la instancia, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción, desestimamos el recurso contencioso-administrativo del «Valencia, CF» en este concreto aspecto, porque no siendo aplicable el artículo 61 de la Ley General Tributaria de 1963 a la conducta aquí examinada y tampoco el 127 de la misma Ley, se produjo el tipo descrito en su artículo 79.a),



puesto que el «Valencia, CF» admite haber dejado de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria por el impuesto sobre el valor añadido. Recuérdese el tenor literal del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, en su redacción por la Ley 25/1995: «Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley».

Ordenamos además la aplicación del régimen sancionador más favorable que se desprende del artículo 191, apartados 2 y 6, de la Ley General Tributaria de 2003, en relación con la disposición transitoria cuarta, apartado 1, de la misma Ley, como había hecho el Tribunal Económico-Administrativo Central en el fundamento de derecho octavo de su resolución de 1 de marzo de 2006, donde puede leerse: «[!] la conducta consistente en dejar de ingresar en plazo tributos, regularizados en un período posterior sin identificación expresa del período al que corresponden, en el sentido del art. 27.4 de la LGT de 2003, constituirá siempre una infracción leve sancionada con 50 puntos porcentuales. Además, de acuerdo con la nueva tipificación legal, no cabrá la agravación de la sanción por concurrencia de ocultación».

El anterior pronunciamiento está limitado a las sanciones derivadas de las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los meses de marzo de 1996, de julio de 1997 y de agosto de 1997, que son las únicas admitidas en el presente recurso de casación.

**SÉPTIMO** .- Dado que el fallo del recurso contencioso-administrativo del «Valencia, CF» no es totalmente estimatorio, a diferencia de lo que sucedía en la sentencia aquí impugnada, procede, en cumplimiento de lo dispuesto en el citado artículo 95.2.d) de la Ley 29/1998, resolver otras tres alegaciones más que formuló en su demanda.

(1ª) En las páginas 3 a 6 de la misma, denunció una flagrante vulneración del derecho constitucional de igualdad y de "unidad del mercado", por el hecho de que no fueran sometidos a inspección los clubes de fútbol domiciliados en el País Vasco y Navarra.

Esta misma queja del «Valencia CF» ha sido resuelta en sentido contrario a su tesis en diversas sentencias de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, pudiendo aquí reseñarse las de 19 de julio de 2010, dictadas en los recursos de casación 3953/07 (FJ 2º) y 4396/07 (FJ 2º), promovidos por este mismo club de fútbol. Por lo que para rechazarla basta, aquí y ahora, con reenviar a lo entonces expresado, ofreciendo así a la pretensión deducida una respuesta adecuada a las exigencias inherentes a la tutela judicial efectiva proclamada en el artículo 24.1 de la Constitución española, derecho fundamental que se satisface con la motivación por remisión [por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996, FJ 2º.B)].

(2ª) En las páginas 19 a 21 de la demanda, el «Valencia, CF» alega la inexistencia de ocultación y la improcedencia del recargo aplicado por tal concepto.

La Audiencia Nacional asegura en el fundamento quinto de la sentencia aquí recurrida que la agravante de ocultación «[n]o sería aplicable dado que no se han detectado anomalías sustanciales en la contabilidad en relación con los conceptos analizados».

Siendo lo anterior bastante, añádase que, conforme a la ordenada aplicación del régimen sancionador más favorable del artículo 191, apartados 2 y 6, de la Ley General Tributaria de 2003, constituirá siempre infracción leve la conducta consistente en dejar de ingresar en plazo tributos regularizados más tarde sin identificación expresa del período al que corresponden; infracción que se sanciona con 50 puntos porcentuales y que no puede agravarse por la concurrencia de ocultación, porque tal criterio de graduación no está previsto en el artículo 187.1 de la Ley General Tributaria de 2003.

(3ª) Finalmente, en las páginas 21 y 22 de la demanda, el «Valencia, CF» se queja de la, a su juicio, improcedente eliminación de la reducción del 30 por 100 por la conformidad prestada a determinadas regularizaciones, entre ellas, la que determinó la incorrecta aplicación por la Sala de instancia del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria de 1963, según hemos resuelto en el anterior fundamento de derecho.

Aduce que la sanción finalmente impuesta confirma una segunda propuesta sancionadora totalmente idéntica a la primeramente notificada, derivada de la misma acta de inspección que le había incoado la Oficina Nacional de Inspección, pero en esta segunda propuesta se elimina la reducción del 30 por 100 de las sanciones impuestas en relación con diversos motivos de regularización a los que había prestado conformidad.

Explica que en la propuesta confirmada por el acto recurrido se afirma la improcedencia de la reducción del 30 por 100 por el hecho de no haber prestado conformidad a la totalidad de la regularización, sino únicamente respecto de determinados motivos, razonamiento que confirma el Tribunal Económico-Administrativo Central



basándose, a su juicio, en una particular interpretación teleológica de la norma, conforme a la cual la conformidad fue creada para rebajar la litigiosidad en este tipo de asuntos.

Estaría de acuerdo con todo ello, dice, de no ser porque la Inspección perfectamente podía haber girado varias actas de inspección, unas en conformidad y otras no, reduciendo, en su caso, la sanción por el asentimiento prestado a algunas regularizaciones. Pero la Inspección, omitiendo tal proceder, incoó una única acta de inspección por dos años naturales completos (1996 y 1997), que engloban diferentes motivos de regularización y, apartándose de su proceder habitual, dio marcha atrás en su propuesta inicial e incrementó las sanciones a liquidar, con una finalidad eminentemente recaudatoria, en clara vulneración del ordenamiento jurídico.

Acaba preguntándose que, si es indiferente prestar conformidad a las diferentes regularizaciones que se engloban en una misma acta, para qué se señaló en este caso, en cada apartado, si se prestaba o no conformidad.

El abogado del Estado en la contestación a la demanda adujo, por su parte, que el artículo 82.3 de la Ley General Tributaria de 1963 no permite escindir la conformidad, la contempla de forma global, pues habla de que el infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule, lo que exige, atendida la literalidad del precepto y su finalidad de fomentar la disminución de la litigiosidad, que la conformidad prestada abarque todos los conceptos que son objeto de regularización, extremo éste sobre el que asegura existe una reiterada y uniforme doctrina de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Sobre este particular nada dicen los jueces *a quo* en la sentencia aquí recurrida, pues, a la vista de su discurso, no resultaba necesario pronunciarse sobre él para resolver el litigio.

Esta Sala ha ordenado, en el anterior fundamento de derecho, la aplicación del régimen sancionador más favorable del artículo 191, apartados 2 y 6, de la Ley General Tributaria de 2003 a la única sanción que hemos considerado subsistente, operación que lógicamente debe hacerse *in totum*, por lo que también sería aplicable el artículo 187.1.d) de la Ley General Tributaria de 2003, conforme al cual, en el procedimiento de inspección sólo actúa el criterio de graduación de las sanciones por el acuerdo o conformidad del interesado con la regularización, «[c]uando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad», y lo cierto es que la que el «Valencia, CF» firmó fue en disconformidad.

Pero es que, además, el artículo 188 de la Ley General Tributaria de 2003 dispone, en lo que aquí importa: «1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes: [...] b) Un 30 por 100 en los supuestos de conformidad. 2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: [...] b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización». Y en las páginas 64 y 65 del acuerdo sancionador que está en el origen de este pleito puede leerse, sin que haya sido desmentido por el «Valencia, CF», que «[l]a Entidad, que ha interpuesto reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación origen de este expediente, podía haber hecho uso, si ello era posible, de lo previsto en el artículo 74.6 del R.D. 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que señala: "Si la reclamación no afecta a la totalidad de los conceptos comprendidos en el acto o liquidación, la suspensión se referirá sólo a los que sean objeto de impugnación, siempre que sea posible la liquidación separada de tales conceptos, quedando obligado el reclamante a ingresar el resto en los plazos reglamentarios". Sin embargo, consta suspendido el acto de liquidación en su totalidad, estando por tanto impugnado íntegramente, por lo que la Entidad está reclamando también contra la regularización de aquellos hechos a los que prestó conformidad en el acta», por lo que, incluso suponiendo que hubiera manifestado conformidad con la propuesta, procedería exigirle el importe de la reducción.

Para despejar dudas, téngase en cuenta que la aplicación de esta reducción por conformidad del 30 por 100 a la sanción que había sido impuesta al «Valencia, CF» por la conducta examinada en el anterior fundamento de derecho, que fue el 75 por 100 de las cantidades dejadas de ingresar en el plazo reglamentariamente establecido (página 56 del acuerdo sancionador), eliminando la agravación por ocultación (por lo dicho en este mismo fundamento de derecho, resolviendo la alegación 2ª del club de fútbol), supondría reducir 22,5 puntos porcentuales, de donde resultaría una sanción de 52,5 por 100 de las cantidades dejadas de ingresar, superior al 50 por 100 de tales cantidades que corresponde aplicando el régimen de la vigente Ley General Tributaria de 2003.

No puede prosperar por tanto la 3ª alegación del «Valencia, CF».



**OCTAVO** .- El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

## FALLAMOS

Estimar en parte el recurso de casación 5491/08, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2007 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 162/06 , que casamos y anulamos en lo que respecta únicamente al apartado 4 de su fundamento de derecho cuarto.

En su lugar:

1º) Con el alcance descrito y los efectos en las sanciones derivadas de las liquidaciones por el impuesto sobre el valor añadido correspondientes a los meses de marzo de 1996, julio de 1997 y agosto de 1997, desestimamos el recurso contencioso- administrativo promovido por la entidad Valencia Club de Fútbol, S.A.D., contra la resolución dictada el 1 de marzo de 2006 por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

2º) Ordenamos a la Administración tributaria cuantificar las únicas sanciones cuya conformidad a derecho hemos ratificado en el fundamento de derecho sexto con arreglo al régimen más favorable de la vigente Ley General Tributaria de 2003, respetando los términos expresados en el fundamento de derecho séptimo .

3º) No hacemos un especial pronunciamiento sobre las costas causadas, tanto en la instancia como en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Manuel Martin Timon D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez **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 Secretaria.