

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de diciembre de 2017, rec. 19/2015

Ponente: Fernando Román García

Infracciones y sanciones tributarias. Principios reguladores. Presunción de inocencia.

No procede presentar liquidación de IS en régimen general si se cumplen los requisitos del régimen de sociedades patrimoniales. Alegación de Interpretación razonable de la norma. El rechazo de tal criterio, por la Administración, no puede llevar sin más a estimar la existencia de infracción tributaria. La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Fundamentos jurídicos

CUARTO.- Improcedencia de la sanción impuesta.

De lo expuesto en Fundamentos precedentes se desprende que la recurrente únicamente recurrió ante el TEAC el acuerdo de sanción, no el de liquidación, que quedó firme.

Por ello, resulta evidente que el elemento objetivo de la infracción, consistente en dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria que correspondía, aparece de manera natural como resultado de la regularización practicada.

En consecuencia, la discrepancia entre las partes se sitúa en la concurrencia o no del elemento subjetivo de la infracción, esto es, en la existencia o no de culpabilidad del sujeto.

Respecto del elemento subjetivo de la infracción hemos señalado -entre otras muchas, en nuestra SAN de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013)- que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Esto es, aunque fueran incorrectos, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no “acertar” a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aún más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina

administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

En este sentido, conviene precisar, además, que la jurisprudencia (de la que son exponentes, entre otras muchas, las SSTs de 15 de junio de 2015 -RC1762/2014, 4 de junio de 2015 -RC 3190/2013, 4 de mayo de 2015 -RC 580/2014, 2 de marzo de 2015 -RC 645/2013 y 26 de febrero de 2015 -RC 3623/2012) nos exige pronunciarnos de modo individualizado sobre los hechos constitutivos de la infracción, recordando que “liquidar no es sancionar” y que, cuanto más objetivos son los tipos infractores, más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, señalando que el medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida, dado que, a la vista de la respuesta, se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, siendo claro que por muy objetiva y evidente que sea la transgresión, si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente.

Pues bien, partiendo de esta doctrina debemos analizar la fundamentación contenida en el acuerdo sancionador, que es donde debe justificarse la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo integrantes de la infracción, pues también tiene declarado el Tribunal Supremo (entre otras, en la STS de 16 de julio de 2015, RC 650/2014 (LA LEY 100497/2015)) que “los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas ni por los Tribunales Económicos Administrativos, ni por el órgano judicial, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria”.

En el caso ahora examinado, el acuerdo sancionador se refiere en sus páginas 10 y 11 al elemento culpabilístico en los siguientes términos:

“Concurriendo el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece 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”.

Tal y como se desprende de los antecedentes de hecho y de la regularización recogida en el acuerdo de liquidación asociado a este expediente sancionador, el obligado tributario presentó la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, en régimen general, si bien, de las actuaciones inspectoras se ha puesto de manifiesto la improcedencia de tal régimen, toda vez que el sujeto pasivo cumplía los requisitos establecidos en la normativa del impuesto, que obligan a la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales.

No cabe hablar en este caso de simple negligencia ni de interpretación razonable de la norma, ya que el RDL 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), establece de forma clara y expresa las circunstancias determinantes de la aplicación del citado régimen especial, no teniendo el mismo carácter opcional, sino que constituye una obligación del sujeto pasivo acogerse a dicho régimen cuando aquéllas se verifican.

No hay circunstancia alguna que permita dudar razonablemente de la procedencia de dicho régimen, ya que el obligado tributario no ejerció actividad económica alguna, a efectos fiscales, lo cual necesariamente determina de forma automática la consideración de la sociedad como patrimonial.

A este respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 19/12/1997, aclara que la apreciación de “interpretación razonable de la norma” como circunstancia eximente de culpabilidad, y por tanto, de sanción, exige que “la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir,

que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no erigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables (...) resultaran impunes. No basta, pues, que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad.”

El resultado de tal conducta consciente, voluntaria e intencionada, ha sido la disminución de la deuda tributaria correspondiente al periodo objeto de comprobación, de acuerdo con la normativa del impuesto, con el consiguiente enriquecimiento indebido del contribuyente y el correlativo perjuicio para la Hacienda Pública.

Mediante la aplicación fraudulenta de un régimen fiscal distinto al procedente, el obligado tributario consigue una minoración de la deuda tributaria resultante, con el consiguiente enriquecimiento indebido y perjuicio económico para la Hacienda Pública.

De las circunstancias descritas anteriormente se desprende una conducta consciente y voluntaria, que no admite justificación basada en una interpretación razonada de la norma, por cuanto que la norma es clara y no adolece de lagunas interpretativas en relación con el concepto regularizado. Que el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de aplicar el régimen de sociedad patrimonial supone ausencia de diligencia en el cumplimiento de lo dispuesto por la norma, una actuación contraria al deber de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública, poniendo de manifiesto una conducta consciente y voluntaria.

De todo ello se deriva, una conducta culpable por parte del obligado tributario, de la que se ha derivado un perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que la hace merecedora de sanción.

Por otro lado, no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963 y el artículo 5.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Tampoco concurren las circunstancias previstas, a estos mismos efectos, en los apartados segundo y tercero del artículo 179 de la Ley 58/2003.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.”

Siendo éste el tenor literal del razonamiento que el acuerdo sancionador incorpora en referencia a la culpabilidad del obligado tributario, cabe afirmar que dicho acuerdo adolece de falta de motivación suficiente al respecto, al haberse limitado a efectuar una mera afirmación apodíctica de la concurrencia de una “conducta consciente, voluntaria e intencionada” del obligado tributario y de la inexistencia de interpretación razonable de la norma que no cumple con el estándar mínimo de motivación exigido jurisprudencialmente. En este sentido, conviene recordar que la STS nº 266/2017, de 16 de febrero de 2017, RC 179/2016) al efecto establece:

“(…) Pues bien, en contra de lo que mantiene el Abogado del Estado, la motivación ofrecida resulta insuficiente, en cuanto omite valorar los hechos o circunstancias de las que se infiere que la obligada tributaria actuó negligentemente, limitándose a rechazar que estemos ante una interpretación razonable de la norma, y que pueda apreciarse la concurrencia de causas de exclusión de la responsabilidad, lo que no resulta acorde con nuestra jurisprudencia.

Es la Administración la que debe motivar, fundar y probar la culpabilidad, debiendo aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora; y para apreciar si se actuó con el grado mínimo de culpabilidad imprescindible para sancionar la simple negligencia la Sala de instancia sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el órgano competente para sancionar hizo derivar la culpabilidad.

En el presente caso el obligado tributario efectuó alegaciones encaminadas a poner de manifiesto que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma; tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, es lo cierto que el rechazo de su criterio no nos puede llevar sin más a estimar la existencia de la infracción. Por otra parte la referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley tributaria (arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) (véase, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Cuarto). Y es que, como ha señalado esta Sección, “el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, ‘en particular’ [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , dice ‘entre otros supuestos’], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había ‘puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios’; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente” [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto] » [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas.núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto ; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), FD Octavo]”.

A lo anterior cabe añadir, además, que, las circunstancias concurrentes en este concreto caso no permiten deducir, sin más, que la culpabilidad del sujeto está “ínsita” en su conducta (conforme a la expresión empleada en la antes citada STS de 16 de julio de 2015). Antes al contrario, la conducta de la recurrente aparece revestida de una apariencia de coherencia externa que, en principio, excluiría no sólo la voluntariedad en la comisión de la infracción -que de manera tan rotunda le atribuye la Administración-, sino incluso la simple negligencia.

En este sentido, no cabe olvidar que -según se establece en el acuerdo sancionador- en el objeto social de la entidad se incluía desde su constitución en 2003, entre otros aspectos, la promoción, construcción y reforma de inmuebles, estando dada de alta en 2004 en el epígrafe 833.2, promoción inmobiliaria de edificaciones, habiendo llevado a cabo en 2004 la compraventa de un inmueble (finca urbana) constituido por diez pisos y once plazas de aparcamiento. De aquí que, aunque finalmente pudiera no resultar procedente la tributación por el régimen general -como así ocurrió-, la apreciación de culpabilidad en la actuación de la entidad por no tributar en régimen de sociedades patrimoniales debería haber sido objeto de una justificación completa y, desde luego, mucho más intensa y acabada que la ofrecida por la Administración en el acuerdo sancionador.

En consecuencia, atendiendo a las concretas circunstancias del caso examinado, no puede estimarse acreditada la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, por lo que la sanción impuesta debe ser anulada.