

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 19 de noviembre de 2024
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 697/2021

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. La Inspección constata la existencia de salidas de fondos no justificadas por el reclamante que tienen como destino a personas de su entorno familiar, presentado especial incidencia en el ejercicio 2011. El hecho de que dichos fondos monetarios acaben en poder de esas personas es asimilable a una liberalidad. La cuestión controvertida, tras la resolución del TEAC, se circunscribe a si es posible la imputación al recurrente, en su IRPF de 2011 de una liberalidad por importe de 691.884,26 euros (diferencia entre 933.584,26 euros sustraído y los 241.700 euros que constan en la condena civil de la sentencia del Juzgado de Primera Instancia 37 de Barcelona como retiradas de fondos no consentidas, por el padre del contribuyente). El recurrente sostiene que no se ha probado el *animus donandi*, pero como correctamente señala la contestación a la demanda, a efectos tributarios la salida de fondos de una sociedad sin causa que justifique esa salida de fondos, debe calificarse de liberalidad en la medida en que no existe reciprocidad en las prestaciones. No existe onerosidad en la salida de fondos, por lo que la calificación tributaria debe ser liberalidad. No existe correlación entre ingresos y gastos. El art.13 LGT da cobertura a la calificación que ha realizado la Administración, pues se trata de determinar la naturaleza jurídica de la transferencia de fondos a que nos venimos refiriendo. De los hechos que hizo constar la Inspección en la liquidación, se concluye la concurrencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción que se confirma.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000697/2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 07360/2021

Demandante: Severiano

Procurador: BEATRIZ DE MIQUEL BALMES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a diecinueve de noviembre de dos mil veinticuatro.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **D. Severiano**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña Beatriz de Miquel Balmes, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de enero de 2021**, relativa a Impuesto sobre

Síguenos en...



la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por D. Severiano, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña Beatriz de Miquel Balmes, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de enero de 2021, solicitando a la Sala, dicte sentencia estimatoria, por la que:

1º.- Se anule la Resolución del TEAC de fecha 26 de enero de 2021, dictada en la REA número 00 / 06006 / 2017 y acumulada 00 / 06010 / 2017, en lo referente a los actos que ésta confirmó, por ser esos actos contrarios a Derecho, dictándose sentencia por la que se acuerde la íntegra improcedencia de la regularización practicada por el IRPF de los ejercicios 2011 y 2012, y del acuerdo sancionador que de aquella deriva.

2º.- Condene a la Administración Tributaria al pago de las costas originadas por este Recurso Contencioso-Administrativo.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO: Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día seis de noviembre de dos mil veinticuatro, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de enero de 2021, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012.

Antecedentes del presente recurso:

1.- Con fecha 15 de abril de 2016 se notificó a la interesada la comunicación, informando del inicio de un procedimiento inspector, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014. El alcance de las actuaciones tiene carácter general.

Mediante Orden de modificación de carga en plan de fecha 12 de enero de 2017, suscrita por el órgano competente para ello, se ordenó la ampliación la extensión de las actuaciones al concepto impositivo IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS e IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, ejercicio 2014, con alcance general. Se emitió en fecha 13 de enero de 2017, comunicación de ampliación de actuaciones, la cual fue notificada en fecha 16 de enero de 2017.

2.- Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de Hacienda del Estado, procedió a la incoación de actas de disconformidad. Los acuerdos de liquidación se dictaron el día 29 de septiembre de 2017, notificándose al reclamante el día 2 de octubre de 2017.

3.- La Inspección regularizó la situación tributaria del reclamante, en resumen, en base a los siguientes razonamientos:

a.- Residencia fiscal del obligado tributario. Considera al reclamante residente en territorio español durante los ejercicios 2013 y 2014. En dichos ejercicios, el interesado no presentó declaración por IRPF por considerar que había perdido la condición de residente en territorio

Síguenos en...



español, vigente en períodos impositivos anteriores. La Inspección consideró que, en dichos ejercicios, el reclamante tuvo su residencia habitual en territorio español, dado resulta de aplicación el supuesto previsto en el apartado 9.1.b) LIRPF, al radicar en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

La única fuente de ingresos del reclamante, según sus propias manifestaciones, estuvo constituida por las retribuciones satisfechas por la sociedad de nacionalidad española INTERFOOTBALL MANANEGEMENT, S.L. (IFM S.L.), entidad cuya gestión y dirección lleva a cabo el propio obligado tributario. Además de ostentar la representación legal de dicha entidad, en su condición de Administrador único, también posee la propiedad de la mayor parte de las participaciones sociales (95% del capital social).

No aprecia la Inspección variación alguna respecto al territorio donde radicaba el núcleo principal o base de sus intereses económicos en los ejercicios 2011 y 2012, con respecto a los ejercicios 2013 y 2014 ya que, en todos ellos, se apreciaba objetivamente que la única fuente de ingresos, así como su principal patrimonio so radicaba exclusivamente en España.

La Inspección considera acreditado, no obstante, que tanto el reclamante como su familia residían con habitualidad (desde el ejercicio 2013) en Reino Unido, por ello no entra a analizar las circunstancias determinantes de la residencia física del contribuyente a partir del criterio previsto en el apartado 1. a) del art. 9 de la Ley 35/2006 IRPF. Asimismo, consta la aportación de los certificados de residencia fiscal en Reino Unido para los ejercicios mencionados.

Se acude al Convenio entre el Reino de España y el Reino de la Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (CDI) ya que, al considerarse al reclamante residente por la normativa interna de ambos Estados, procede dirimir la controversia con la aplicación del artículo 4.2 CDI. Tras constatar que el primer criterio, referente a la tenencia de una vivienda a disposición del obligado, no permite dilucidar la residencia, se acude al concepto de centro de intereses vitales. En base a lo anterior la Inspección concluye que, el centro de intereses vitales del reclamante, se encuentra sito en España.

En consecuencia, la Inspección considera al reclamante residente en el territorio español durante los períodos objeto de comprobación y, por tanto, tiene la condición de contribuyente a efectos del IRPF.

b.- Declaración de simulación de la entidad KALITAE PARTNERS S.L. Considera la Inspección que la sociedad Kalitae Partenrs, S.L. a través de la que facturan servicios de intermediación y representación a jugadores y clubes de fútbol profesional, es un mecanismo utilizado por el Sr. Severiano, para segmentar parte de su actividad profesional como Agente Licenciado de futbolistas, respecto de la estructura societaria que con habitualidad venía empleando como marco jurídico en el que desarrollaba su actividad, es decir de la sociedad INTERFOOTBALL MANAGEMENT, S.L. con una doble finalidad:

Por un lado, transferir recursos a la Sra. Teresa, cónyuge del Sr. Severiano, por otro ahorrar cuotas tributarias en términos de Impuesto de Sociedades, ante la segmentación de la base imponible y aprovechamiento indebido de la escala inferior de la base de gravamen.

Por otro lado, alejar e incluso ocultar el rendimiento final obtenido de la fuente u origen del mismo, en concreto del valor añadido que generan los servicios profesionales prestados por el Sr. Severiano.

Como pruebas indiciarias de la existencia de simulación, la Inspección destaca los siguientes:

- Ante la ausencia de medios materiales propios, la sociedad Kalitae Partners, S.L. utiliza los medios de la sociedad INTERFOOTBALL MANAGEMENT, S.L.
- Respecto a los medios personales, se aprecia que los empleados de ambas sociedades prestan servicios indistintamente a cualquiera de las mercantiles con independencia de donde figuran formalmente contratados.

Coincidencia en cuanto a la naturaleza y destinatarios de los servicios prestados por Kalitae Partnes, S.L. y por Interfootball Management, S.L.

- Confusión patrimonial, en referencia a gastos soportados.

- Circunstancias referentes a la vida jurídica mercantil de la sociedad Kalitae Partners, S.L.

Utilización de la sociedad Kalitae Partners, S.L. como instrumento en la transferencia de fondos entre Interfootball Management, S.L., el Sr. Severiano, y la Sra. Teresa.

La Inspección concluye, en base a los anteriores indicios, la existencia de una interposición subjetiva ficticia (simulación subjetiva y por tanto relativa) que pretende ocultar tras la pantalla de la sociedad interpuesta Kalitae Partner, S.L. que los servicios facturados por ésta, tienen como origen la actividad profesional desarrollada por el Sr. Severiano, quien habitualmente organiza su actividad bajo la estructura jurídica y económica de la sociedad Interfootball Management S.L.

c.- Ajustes por valoración de las operaciones vinculadas efectuadas entre el reclamante y la entidad 'FM S.L. La Inspección regulariza la situación tributaria del reclamante considerando que las operaciones efectuadas con la entidad no se encuentran valoradas por su valor de mercado, en consecuencia, practica los ajustes que se recogen en la liquidación por la diferencia entre dicho valor de mercado (determinado por la Inspección en base al método del margen neto operacional, ampliamente detallado en el documento liquidatorio).

d.- Retiradas de fondos con origen en la sociedad Interfootball Management, S.L. La Inspección constata la existencia de salidas de fondos no justificadas por el reclamante que tienen como destino al Sr. Severiano, o personas de su entorno familiar, en concreto su padre Sr. Remigio, presentado especial incidencia en el ejercicio 2011.

Así, entiende la Inspección que el hecho de que dichos fondos monetarios acaben en poder del Sr. Remigio, es asimilable a una liberalidad que el Sr. Severiano, en su condición de socio mayoritario y administrador único de la entidad INTERFOOTBALL MANAGEMENT, S.L., y por tanto titular jurídico del derecho a su percepción, puede tener con el Sr. Remigio, en atención a su relación familiar o a lo que disponga su voluntad. En base a lo expuesto, dichos fondos deben imputarse a efectos fiscales como percibidos por el Sr. Severiano, todo ello sin perjuicio del análisis posterior referente a la calificación fiscal que corresponda.

La regularización es tomada en consideración por la Inspección a efectos de los ajustes que derivan de la operación vinculada, de forma consecuyente, a efectos de evitar la doble imposición de las cantidades regularizadas.

4.- El día 23 de junio de 2017, dentro del plazo establecido, se autorizó al Equipo de Inspección, a iniciar los expedientes sancionadores por posible infracción tributaria, se dictaron los acuerdos de inicio de expediente sancionador y propuestas de resolución NUM000 y NUM001, en relación con los hechos puestos de manifiesto en las actas NUM002 y NUM003, relativas al concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y periodos 2011 a 2014. Dichos acuerdos se notificaron el mismo día de su extensión al representante autorizado del obligado tributario en las oficinas de la Inspección.

5.- La Resolución impugnada estimó en parte el recurso, en los siguientes aspectos:

a.- Estimar las alegaciones del reclamante con respecto a la residencia durante los ejercicios 2013 y 2014, considerando al reclamante residente en Reino Unido en los períodos indicados y, en consecuencia, anular el Acuerdo de liquidación dictado por la Inspección en relación con los períodos en los que el reclamante tenía la consideración de no residente.

b.- Estimar parcialmente las alegaciones del reclamante respecto de las retiradas de fondo de la entidad INTERFOOTBALL MANAGEMENT S.L., considerando acreditado que las cantidades recogidas en la sentencia 43/2018 dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 37 de Barcelona, de 21 de febrero de 2018, constituyeron retiradas de fondos no consentidas, y confirmando la liquidación practicada en lo que respecta a las cantidades regularizadas que exceden del importe a cuya restitución obliga la resolución judicial (241.700 euros).

c.- Estimar las alegaciones del reclamante respecto de la improcedencia de la sanción impuesta por la Inspección, en base al artículo 16.10 TRLIS, por la falta de aportación de la documentación de operaciones vinculadas al no haberse requerido, de forma expresa y específica, la aportación de dicha documentación.

d.- Desestimar las alegaciones del reclamante en relación con la sanción por dejar de ingresar, impuesta por la Inspección, en base al artículo 191 LGT, en relación por los ejercicios 2011 y 2012, si bien, dada la justificación de las retiradas de fondos a cuya restitución obliga la resolución judicial antes citada, procede a determinar nuevamente el importe de la misma.

SEGUNDO: La cuestión controvertida queda circunscrita, por tanto, a la regularización al obligado tributario por las retiradas de fondos con origen en la sociedad Interfootball Management, S.L. en el año 2011, (reflejo contable en las cuentas Cta. NUM004 Edit. Don Nazario, y Cta. 410.000 Acreedores diversos), que la propia Inspección reconoce que salieron por y para el Sr. Remigio, padre de mi representado.

Considera la Inspección acreditado que las salidas de fondos de la mercantil, tiene como destino al Sr. Remigio. Es un hecho no controvertido. Y, asume la Inspección, que la liberalidad que existe de la sociedad al Sr. Remigio, toda vez que el recurrente, el Sr. Severiano, es socio mayoritario y administrador único de la sociedad, ha de imputarse al Sr. Severiano; pues a él le hubieran correspondido esos fondos que salen inexplicablemente para el Sr. Remigio.

El recurrente afirma que el Sr. Remigio (padre) ejercía de administrador de hecho de la mercantil. En concreto, respecto a la operatoria de la cuenta 410.000 y particularmente las contrapartidas contra cuentas de tesorería, el Sr. Representante autorizado manifiesta que dicha operatoria en

el ejercicio 2011, es consecuencia de una administración desleal del Sr. Remigio, quien ejercía de administrador de hecho, circunstancia que finalizó a finales del 2011, cesando su intervención en la gestión de la mercantil.

Por lo tanto, la cuestión controvertida, tras la resolución del TEAC, se circunscribe a si es posible la imputación al Sr. Severiano, en su IRPF de 2011, en tales términos, de una liberalidad por importe de 691.884,26 euros (diferencia entre 933.584,26 euros y 241.700 euros), pese a reconocer la Inspección que el destinatario de las cantidades era el Sr. Remigio.

Como se señala en la contestación a la demanda, ésta gira en torno a un elemento prácticamente único que presenta un carácter netamente probatorio: la posibilidad de atribución a la renta del contribuyente de un conjunto de fondos monetarios por valor de 691.884,26 € retirados de una sociedad de la que era administrador único, INTERFOOTBALL MANAGEMENT, S.L. -IFM-: esa cantidad sería el resultado de restar al total de los fondos retirados, 938.358,36€, las cantidades que en virtud de resolución judicial el recurrente tiene derecho a recuperar.

Consta en autos, condena civil mediante sentencia 43/2018 del Juzgado de Primera Instancia 37 de Barcelona, pero cuantifica lo apropiado en 241.700 €, que en ningún caso puede considerarse una liberalidad, y así lo ha declarado el TEAC.

La demanda sostiene que debe considerarse acreditado que, las cuantías regularizadas que exceden de las fijadas por la sentencia citada 43/2018 (ámbito civil), es decir, 691.884,26 €, constituyeron también retiradas de fondos no consentidas, por el padre -Sr. Remigio- del contribuyente, por lo que la disposición de dichas cantidades por el padre, desde cuentas de la sociedad, no puede asimilarse a un acto de liberalidad del recurrente, el Sr. Severiano, y por ello no pueden imputarse fiscalmente a este contribuyente.

Debemos destacar:

- 1.- El recurrente era administrador único de IFM y ostentaba el 95% de su capital social.
- 2.- Las retiradas controvertidas son las siguientes:
 - a.- en relación con la cuenta NUM004 Editorial Don Nazario, propietario de la misma, parecía responder a la cancelación de una deuda contraída previa en cuanto a 76.000 euros, 1.737,47 euros al pago de gastos y 405.000 a endoso de pagarés del Villareal F.C.
 - b.- En relación con la cuenta 410.000 acreedores diversos sí la vincula con disposiciones fraudulentas de su padre, si bien afectaría a 450.846,79 euros, pues además de salidas de fondos también arrojarían entradas de fondos.
- 3.- La sentencia civil ya citada no fue recurrida y se fundó en el incumplimiento de contrato de mandato entre IFM y Remigio, padre del administrador.
- 4.- Respecto a la sentencia penal, dictada el 23 de enero de 2017 por la Audiencia Provincial de Barcelona, la acusación particular y los hechos se refieren a apropiaciones indebidas del padre del recurrente respecto de otras personas. No se contiene referencia alguna a distracción de fondos de la sociedad IFM.

Por lo tanto, lo que resulta acreditado es que respecto de IFM, la cantidad en que se consideró perjudicada por parte del padre de su dueño fue de 241.700 euros. Cualquiera que sea el motivo, momento o circunstancias para interponer la demanda civil que dio origen a la sentencia civil, lo cierto es que ésta cuantificó la deuda en la cantidad señalada.

Tampoco son relevantes los motivos por los que la entidad IFM SL no fue parte querellante en el proceso que dio pie a la sentencia condenatoria 39/2017, porque lo cierto es que no lo fue, y la sentencia no reconoce hecho delictivo respecto de IFM ni responsabilidad civil alguna.

Corresponde ahora calificar a efectos tributarias, las cantidades detraídas de la sociedad por el padre del recurrente, superiores a 241.700 euros.

El artículo 28 de la Ley 35/2006 *"El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta ley para la estimación directa..."*

El artículo 14 del TRLIS no admite la deducción de *"los donativos y liberalidades"*

El recurrente sostiene que no se ha probado el animus donandi, pero como correctamente señala la contestación a la demanda, a efectos tributarios la salida de fondos de una sociedad sin causa que justifique esa salida de fondos, debe calificarse de liberalidad en la medida en que no existe reciprocidad en las prestaciones. No existe onerosidad en la salida de fondos, por lo que la calificación tributaria debe ser liberalidad. No existe correlación entre ingresos y gastos.

El artículo 13 de la LGT da cobertura a la calificación que ha realizado la Administración, pues se trata de determinar la naturaleza jurídica de la transferencia de fondos a que nos venimos refiriendo.

Síguenos en...

TERCERO: En cuanto a la sanción impuesta, fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015, sintetizando su doctrina en la materia, lo siguiente:

"(...) .Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, STS de 15 de enero de 2009 , FJ 11º) que «la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139\1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)» (Sentencia de de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas, núm. 5018/2006), FD Sexto.[...] «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. 77.4 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. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»), uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» (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).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la

unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras). »

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, destaca que «esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras).» Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

De las anteriores reflexiones debemos destacar:

- 1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,
- 2.- 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,
- 3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,
- 4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento culpabilístico para que pueda imponerse sanción tributaria, y, además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.

Concretamente, y respecto de la motivación, podemos leer en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, RC 348/2016:

"Se adecúa a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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". Y

también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

La misma doctrina de las sentencias anteriores, se reitera en la sentencia del Alto Tribunal de 6 de abril de 2017, RC 902/2016.

De los hechos que hizo constar la Inspección en la liquidación, se concluye la concurrencia del elemento subjetivo necesario para la imposición de la sanción, por aquellos importes que exceden de la cuantía fijada en la sentencia 43/2018 dictada por el Juzgado de Primera Instancia número 37 de Barcelona, de 21 de febrero de 2018, pues el reclamante es plenamente consciente de que, al menos, las cuantías que excedían de las reclamadas por sentencia judicial debían ser objeto de declaración.

El recurrente conocía al tiempo de realizar su declaración, la detracción de fondos de la sociedad, o, al menos, tenía la posibilidad de conocerlos, pues era administrador único de la sociedad.

No podemos aceptar la existencia de una interpretación razonable de la norma, pues el recurrente dejó de ingresar cantidades debidas, y que pudo conocer en su carácter de administrador único de la entidad.

En cuanto a la motivación del elemento subjetivo, la propia recurrente la transcribe en su demanda. Podrá compartirse o no el razonamiento de la Administración, pero es evidente que motivación ha existido.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

CUARTO: Procede imposición de costas al recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **D. Severiano**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Doña Beatriz de Miquel Balmes, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de enero de 2021**, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos confirmar** y la **confirmamos**, con imposición de costas al recurrente. Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN/ Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

