
Vocalía 4ª 981/2010

Marginal: 70076958

Número : 981/2010

Sala : Vocalía 4ª

Unificación Criterio : NO

Fecha : 31-01-2012

RESUMEN :

TEXTO COMPLETO :

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (31/01/2012), en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por la entidad **X, S.A.** con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 28 de enero de 2010 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01-2006, por un importe de 12.093,18 euros, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

En fecha 22 de enero de 2009 la Inspección de los Tributos incoó a la entidad reclamante acta de conformidad nº A01- ..., en la que se minoró el resultado a compensar en períodos posteriores, pasando la cuota pendiente de compensación a 31 de diciembre 2005, de 230.424,06 a 184.354,81 euros.

SEGUNDO: Con fecha 18 de noviembre de 2009 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta resolución con liquidación provisional, relativa al concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01-2006. En el citado acuerdo resulta un total a ingresar que asciende a 56.423,16 euros, del que 46.069,25 euros corresponden a la cuota y 10.353,91 euros a los intereses de demora. En los hechos y fundamentos de derecho que motivan la resolución se recoge lo siguiente:

"Se modifica el importe declarado en concepto de "cuotas a compensar de períodos anteriores", al no coincidir con el resultado a "compensar en períodos posteriores" declarado o calculado en la declaración-liquidación del período inmediato anterior.

No se han corregido por el contribuyente las cuotas a compensar de períodos anteriores

derivadas de la liquidación definitiva correspondiente al período de diciembre de 2005, efectuada por el acta número ... firmada en fecha 22/01/2009. Dicha liquidación minoró el resultado a compensar en períodos posteriores, pasando la cuota a compensar de diciembre 2005 de 230.424,06 euros a 184.354,81 euros. Compensación que se empieza a arrastrar en el período de enero de 2006".

La notificación se practica el 20 de noviembre de 2009.

TERCERO: Como consecuencia del acuerdo de liquidación provisional escrito en el antecedente previo, con fecha 13 de noviembre de 2009, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador, notificándose a la entidad el 20 de noviembre de 2009.

Con fecha 4 de diciembre de 2009 la entidad ha presentado alegaciones a la propuesta de imposición de sanciones, entendiéndola improcedente al faltar el necesario requisito de la culpabilidad, siendo la Administración quien debe probarla.

Con fecha 28 de enero de 2010 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dicta acuerdo de imposición de sanción, en el que se hace constar la siguiente información relevante:

El procedimiento sancionador se ha iniciado como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la siguiente infracción tributaria de las clasificadas como leves:

Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, en la cuantía detallada más adelante como base de la sanción y según se determina en el procedimiento de comprobación por el período impositivo siguiente: Modelo 320 IVA GRANDES EMPRESAS correspondiente al ejercicio 2006 y período 01.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

La base de la sanción es superior a 3.000 euros y no se aprecia ocultación ni concurren otras circunstancias que agraven la calificación.

En relación con las alegaciones formuladas por la entidad se considera lo siguiente:

La sanción deriva de una liquidación provisional de IVA ejercicio 2006 período 1, no regularizado en el acta de inspección nº ... de 22/01/2009. La entidad una vez firmada el acta de referencia que disminuía las cuotas a compensar a 31/12/2005, desde el 22/01/09, fecha del acta, al 20/11/09, fecha de la notificación de la liquidación, ha podido regularizar de forma voluntaria, la declaración de IVA ejercicio 2006 período 01 de acuerdo a los criterios de la Inspección, pues es el sujeto pasivo el obligado a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada según lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la Ley 58/2003, sin que la entidad haya regularizado su situación fiscal conforme a estos criterios. De la citada liquidación practicada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios resulta un importe a ingresar de 46.069,25 euros y conforme a la Ley General Tributaria, 58/2003, dejar de ingresar es una infracción tributaria tipificada en el art. 191.1 como así se hace constar en el trámite de audiencia del expediente sancionador, concurriendo en dicha conducta al menos simple negligencia, requisito exigido en el art. [[idrelit:6903098]]183.1[[/idrelit:6903098]] de la Ley 58/2003, no apreciándose por otro lado ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 de dicha Ley.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que **X.S.A.** ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva.

El cálculo de la sanción presenta el siguiente detalle:

Base sanción	46.069,25 euros
% sanción	50%
Sanción resultante	23.034,62 euros
Reducción del 30%	6.910,38 euros
Diferencia	16.124,24 euros
Reducción del 25%	4031,06 euros
Sanción reducida	12.093,18 euros

En el apartado "Motivación y otras consideraciones" del acuerdo de imposición de sanción, se hace constar lo siguiente: "Conforme al art. 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Conforme a la liquidación provisional notificada el contribuyente ha dejado de ingresar 46.069,25 euros. En dicha conducta, concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el art. 183.1 de esta Ley. No apreciándose por otra parte, ninguna causa de exclusión de responsabilidad de las previstas en el art. 179.2 de dicha Ley."

La notificación se practica el 12 de febrero de 2010.

CUARTO:

Con fecha 22 de febrero de 2010 la parte actora interpone la reclamación económico-administrativa que se examina ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra el acuerdo de imposición de sanción descrito en el antecedente anterior.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones éstas fueron presentadas con fecha 7 de junio de 2010, en los siguientes términos, en síntesis:

La Administración no ha probado que concurra culpabilidad alguna, ni siquiera a título de simple negligencia.

La conducta objeto de la infracción tributaria no ha sido con anterioridad sancionada por la Administración Tributaria, por lo que se produce un cambio de criterio de la Administración que infringe los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal consiste en determinar si el acuerdo de imposición de sanción resulta ajustado a derecho.

SEGUNDO:

La primera cuestión que alega la entidad es la falta de motivación de la culpabilidad de la conducta sancionada, por parte de la Inspección en el acuerdo impugnado. Hay que señalar que en relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En el mismo sentido el artículo 183.1 de la actual Ley 58/2003, establece:

"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."

De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia.

Es importante traer a colación la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG ..., de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo 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 de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007 que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia, exponiendo en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto lo siguiente:

"CUARTO .- La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad (sentencia de 23 de octubre de 2009 casación 3121/03, FJ 3º). En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad (sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º).

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

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

(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo [[idrelit:6903090]]77.4[[/idrelit:6903090]] de la Ley General Tributaria, excluyen la responsabilidad y, en particular al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo [[idrelit:6903092]]24.2[[/idrelit:6903092]] de la Constitución (por todas, sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 4º). Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencia de 6 de junio de 2008, casación 146/04, FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04, FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 casación 3121/03, FJ 3º).

(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable (sentencias de 29 de junio de 2002, casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008, casación 11/04, FJ 4º).

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo [[idrelit:6903089]]77.1[[/idrelit:6903089]] de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias (sentencia de 2 de noviembre de 2002, casación 9712/97, FJ 4º), 18 de abril de 2007, casación 3267/02, FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º), 27 de noviembre de 2008, casación 5734/05, FJ 7º), 15 de enero de 2009, casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03, FJ 8º).

QUINTO.- La aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, aisladamente, ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa.

Falta, no obstante, decidir si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad (sentencia de 18 de marzo de 2010, casación

6156/05, FJ 5º), que se adapte a la infracción tributaria cometida y que legitime la decisión de castigar. En esta indagación se ha de tener en cuenta, como punto de partida, dos datos: en primer lugar, que la infracción consistió en dejar de ingresar parte de las cantidades declaradas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, constatación que excluye cualquier problema de interpretación de normas; y, en segundo término, que ese "descuadre inadvertido", como lo denomina «YYY», se produjo y reprodujo durante los ejercicios 1996 y 1997, circunstancia que no deja de llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado descuido en una entidad financiera del calibre de la recurrente.

Por su parte, el examen pormenorizado del acuerdo sancionador de 20 de noviembre de 2003 desvela lo siguiente:

1) La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).

2) Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).

3) Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

Este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del XXX., causante de «YYY», para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesis que, conforme dispuso el propio legislador (artículo 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión.

En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del XXX, S.A., y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes".

En el presente caso, la Administración Tributaria en el acuerdo sancionador señala lo siguiente:

"La entidad una vez firmada el acta de referencia que disminuía las cuotas a compensar a 31/12/2005, desde el 22/01/09, fecha del acta, al 20/11/09, fecha de la notificación de la liquidación, ha podido regularizar de forma voluntaria, la declaración de IVA ejercicio 2006 período

01 de acuerdo a los criterios de la Inspección, pues es el sujeto pasivo el obligado a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada según lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la Ley 58/2003, sin que la entidad haya regularizado su situación fiscal conforme a estos criterios. De la citada liquidación practicada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios resulta un importe a ingresar de 46.069,25 euros y conforme a la Ley General Tributaria, 58/2003, dejar de ingresar es una infracción tributaria tipificada en el art. 191.1 como así se hace constar en el trámite de audiencia del expediente sancionador, concurriendo en dicha conducta al menos simple negligencia, requisito exigido en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, no apreciándose por otro lado ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 de dicha Ley".

El artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al que alude el órgano gestor en el acuerdo impugnado, recoge las obligaciones tributarias formales, en concreto el apartado 2º en su letra c):

"2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones."

No obstante el citado artículo se limita a recoger una obligación genérica para los obligados tributarios de presentación de declaraciones y demás documentos tributarios, que se especificará para cada impuesto en la normativa tributaria. Ahora bien en ningún momento señala nada en relación con las declaraciones complementarias, las cuales se regulan en el art. 122 de la Ley 58/2003, bajo la rúbrica declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas, que establece:

"1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad."

De lo expuesto resulta que la presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias se configura como una opción para el obligado tributario, sin que exista ningún tipo de obligación

legal como pretende el órgano gestor al afirmar que "es el sujeto pasivo el obligado a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada según lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la Ley 58/2003, sin que la entidad haya regularizado su situación fiscal conforme a estos criterios."

No existiendo por tanto la obligación por parte del obligado tributario de presentar autoliquidación complementaria por el período 01-2006, es la Administración Tributaria la que si lo considera oportuno podrá efectuar la debida regularización, circunstancia que ha tenido lugar en el supuesto que nos ocupa.

Ahora bien, dicha regularización implica que el obligado tributario haya dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación. ¿Concurre en dicha conducta el elemento subjetivo de la culpabilidad? ¿Ha sido debidamente acreditada por el órgano gestor en el momento de imponer la sanción?.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona, y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos se aprecia que dicha culpabilidad no resulta acreditada en el acuerdo de imposición de sanción.

La negligencia, en términos del Tribunal Supremo no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, lasitud que este Tribunal no puede apreciar porque como hemos señalado no existía la obligación de presentar autoliquidaciones complementarias por el obligado tributario, siendo éste el único argumento en el que el órgano gestor justifica la concurrencia de negligencia en la conducta de la entidad.

Este Tribunal, teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la Administración Tributaria en el acuerdo de imposición de sanción, y aplicando la jurisprudencia expuesta, debe declarar no ajustado a derecho dicho acuerdo sancionador, en lo referente a la acreditación de la culpabilidad. Considera este Tribunal:

La Administración Tributaria no acredita la existencia de culpabilidad en el acuerdo de imposición de sanción, limitándose a señalar que concurre en la conducta sancionada al menos simple negligencia, ofreciendo únicamente como motivación la obligación del sujeto pasivo a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada en virtud de lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la LGT.

La diligencia debida que señala el órgano gestor no es tal, ya que el citado art. 29.2.c) simplemente recoge las obligaciones tributarias formales, sin que se encuentre dentro del mismo la presentación de declaraciones complementarias por el obligado tributario, que como hemos visto constituyen una opción para el sujeto pasivo y no una obligación. Además debemos señalar que el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales tiene su propio régimen sancionador tributario.

En virtud de lo expuesto procede estimar la pretensión de la parte actora, anulando el acuerdo de imposición impugnado, por lo que una vez satisfecha dicha pretensión, no procede entrar a conocer la alegación relativa a la quiebra del principio de seguridad jurídica.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta por la entidad **X, S.A.** con NIF ..., contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 28 de enero de 2010 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01-2006, por un importe de 12.093,18 euros, dictado por la Dependencia de Asistencia y

Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, **ACUERDA estimarlo**, anulando el acuerdo de imposición de sanción impugnado.