
Vocalía 3ª 3206/2010

Marginal: 70078440

Número : 3206/2010

Sala : Vocalía 3ª

Unificación Criterio : SI

Fecha : 16-02-2012

RESUMEN :

TEXTO COMPLETO :

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (16/02/2012), en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por **X, S.L.** y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 26 de enero de 2010, recaído en los expedientes núms. ... y ..., relativos a sendos acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de ..., el primero de ellos confirmatorio en reposición de los respectivos acuerdos de liquidación dictados en fecha 28 de julio de 2005, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, y cuantías a ingresar de 891.170,67 € y 0,00 € respectivamente; y el segundo, acuerdo sancionador derivado de la anterior, dictado en fecha 23 de diciembre de 2005, por importe de 115.710,41 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : En fecha 16 de junio de 2005, la Inspección de los Tributos formalizó las actas A02 ... y ... a la actora, por el Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2001 y 2002, en las que se hacía constar, en síntesis, lo siguiente:

1) Acta A02 ... (ejercicio 2001):

1º) Que con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras el sujeto pasivo había presentado autoliquidación con un líquido a devolver de 3.498,48 euros.

2º) Que se proponen las siguientes modificaciones:

1) El obligado tributario no aporta justificante de algunas de las partidas que forman parte de los gastos de explotación. Dichos gastos no justificados son los siguientes (diligencia de 28 de abril de 2005 pto.6): **Y** (42.263,42 €), **Z** (28.500,00 €) y **W** (sólo justifica parte, quedando pendiente un total de 71.2999,70 €).

2) Dentro de la partida de gastos de explotación **W**, se ha incluido la renta mensual de alquiler del local arrendado, así como la cuota soportada por dicho alquiler, cuando dicha cuota se ha deducido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y por tanto no es deducible como gasto en el Impuesto sobre Sociedades. Estas cuotas de IVA ascienden a un total por todos los meses de 84.312,80 € (diligencia de 26 de mayo de 2005 apdo. 2).

3) Dentro de la partida de gastos de explotación **W**, se ha incluido como gasto una factura por importe de 9.455,84 € (dentro del registro de 54.367,20 € que lo componen esta factura y el alquiler de julio por importe de 44.911,36 €), en la que en el concepto se especifica que 4.038,80 € son en concepto de fianza, y no se puede considerar como gasto deducible.

4) Dentro de la partida de gastos de explotación **V**, se ha incluido como gasto un porcentaje del 26,5% del coste de alquiler hasta el final del contrato (2005), gasto en el que todavía no se ha incurrido, ya que las facturas son mensuales y de periodos futuros. Dicho gasto no se puede considerar deducible en el Impuesto sobre Sociedades, y el importe asciende a 378.839,00 €.

5) De los gastos declarados por dotación a la amortización del Inmovilizado material del ejercicio que ascendieron a 292.444,00 €, sólo serían deducibles un total de 183.548,78€, ya que los coeficientes de amortización máximo según tablas, están por debajo de los coeficientes aplicados (diligencia 18 de abril de 2005 apdo.4). Por tanto no serían deducibles un total de 108.895,22€.

6) El sujeto pasivo se ha deducido como gasto por "Diferencias de Cambio Negativas" un total de 2.155.566,00 € en este periodo que luego, en el ejercicio siguiente, se incluye como ingreso del ejercicio. Dicho gasto no se ha podido justificar, y lo que se hace es diferir ingresos vía gastos de un ejercicio al siguiente, por lo que no se puede admitir como deducible.

7) Al aumentar la base imponible del ejercicio por estos hechos, se puede compensar la Base Imponible del ejercicio 2000 que ascendía a 227.480,00 €, y que ha sido comprobada en esta actuación inspectora.

8) Todos estos hechos producen un incremento total de la Base Imponible del ejercicio de

2.647.234,94 €.

2) Acta A02 ... (ejercicio 2002):

1º) Que con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras el sujeto pasivo había presentado autoliquidación con un líquido a devolver de 2.147,40 €.

2º) Que se proponen en el acta diversas las modificaciones, por lo que aquí interesa:

1) (...) Dentro del importe reflejado en el ajuste extracontable positivo, existen 291.800,83 € que habría que suprimir, ya que se incluyeron para regularizar un gasto deducido en el ejercicio anterior (**V**), que se ha regularizado en el Acta de Sociedades del ejercicio 2001 (Diligencia 26 de mayo de 2005, pto.3)

2) Dentro de la partida de servicios prestados, se recoge un importe que se corresponde a ingresos que eran del ejercicio anterior, que se habían diferido mediante su inclusión como gastos de diferencias de cambio en la declaración del ejercicio 2001, y que se han regularizado en el ejercicio correspondiente, en el Acta de Sociedades del ejercicio 2001. El importe a disminuir los ingresos del ejercicio es de 2.155.566 €. (...)

3) El total de los hechos regularizados producen un incremento total de la Base Imponible del ejercicio de 1.975.332,94 €.

SEGUNDO: Tras haber evacuado el actuario el preceptivo informe y habiendo formulado alegaciones la interesada en fecha 12 de julio de 2005, la Inspección dictó en fecha 28 de julio de 2005 sendos acuerdos de liquidación. El correspondiente al ejercicio 2001, fue confirmatorio de la propuesta contenida en el acta con la salvedad de la corrección de un error aritmético apreciado en aquella, resultando un incremento total de la base imponible declarada de 2.646.234,94 €. Así, la cuota tributaria es de 771.573,23 €, liquidándose intereses de demora por importe de 119.597,44 €, ascendiendo pues la Deuda Tributaria a 891.170,67 €. El correspondiente al ejercicio 2002 confirmaba asimismo la liquidación propuesta en el Acta, con la salvedad de la corrección de un error aritmético apreciado en aquella, resultando un decremento total de la base imponible declarada de -1.975.321,83 €, en lugar de -1.975.332,94 €. La cuota y la deuda tributaria son cero euros.

TERCERO:

No conforme con dichas liquidaciones, la interesada interpuso recurso de reposición contra las mismas, mediante escrito presentado en fecha 30 de septiembre de 2005, exponiendo las

siguientes alegaciones:

1ª) Improcedencia del ajuste realizado por la Inspección en el ejercicio 2001, por importe de 2.155.556 €, e improcedencia del ajuste negativo por el mismo importe en el ejercicio 2002.

2ª) Procede disminuir la base imponible del ejercicio 2001 por importe de 1.235.815 € en concepto de gastos soportados por la matriz improcedentemente.

La entidad aporta informe realizado por la firma de auditoría ... del que se desprende la improcedencia del ajuste realizado por la Inspección, ya que al menos un importe de 1.800.129,52 euros sí que tuvo reflejo en el resultado contable de la entidad, ha sido justificado y respondía a una minoración de los ingresos de la Compañía (con independencia de haberse registrado por error como DNC), no procediendo en consecuencia el ajuste positivo en 2001 (y negativo en 2002) por dicha cantidad.

El recurso fue resuelto, de forma desestimatoria, mediante acuerdo dictado por el Jefe de la Oficina Técnica, en fecha 17 de noviembre de 2005, y notificado en fecha 25 de noviembre de 2005.

CUARTO:

Por otra parte, en fecha 4 de octubre de 2005 se notificó al obligado tributario el acuerdo de apertura de expediente sancionador por infracción tributaria grave en el ejercicio 2001. Con la misma fecha se notificó la propuesta de resolución del expediente sancionador. En fecha 23 de diciembre de 2005 se notificó a la interesada acuerdo del Inspector Jefe, según el cual los hechos consignados en el acta constituyen infracción tributaria grave en virtud de lo dispuesto en el artículo 79.a) (dejar de ingresar) y d) (declarar improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros) de la Ley General Tributaria, ascendiendo la sanción pecuniaria respectivamente al 50 por 100 de la deuda tributaria (artículo 87.1) y al 10 por 100 de la base imponible negativa declarada (art. 88.1), según redacción otorgada por la Ley 25/95 a la Ley 230/1963, General Tributaria (sanción mínima). Resultaba, así, una sanción de 115.634,15 €. Asimismo, se comprueba si es aplicable la nueva normativa de infracciones y sanciones regulada en la Ley 58/2003, de conformidad con la disposición transitoria 4ª.1.segundo párrafo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, concluyendo que no lo es por no resultar más favorable para el sujeto infractor que la inicialmente determinada. El acuerdo sancionador fue notificado en fecha 11 de enero de 2006.

QUINTO:

Disconforme con los acuerdos anteriores, la interesada interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de ..., en fechas 21 de diciembre de 2005 y 10 de febrero de 2006, que fueron registradas respectivamente con los núms. ... y ...Las reclamaciones fueron acumuladas para su resolución conjunta.

Puesto de manifiesto el expediente relativo los acuerdos de liquidación, el interesado presentó, el 21 de marzo de 2005, escrito en el que reitera las alegaciones planteadas en fase inspectora. Estas alegaciones son, en síntesis, las siguientes:

1ª) Que **X, S.L.** inició sus operaciones en España en el ejercicio 2001. Al comienzo de sus actividades y debido a que **X, S.L.** carecía de la estructura necesaria, tanto la facturación como la llevanza de la contabilidad se hacía desde otra empresa del Grupo (**X, país A**). Por las razones que se describen en el expediente, las facturas emitidas por la Compañía presentaban errores formales en algunos casos y en otros se referían a servicios prestados por **X, país A** a clientes españoles. En todos los casos, dichas facturas fueron registradas como ingreso en la contabilidad de la empresa española. Posteriormente, para subsanar los errores reseñados anteriormente, se emitieron unas notas de abono. Dichas notas de abono fueron registradas como gastos en la contabilidad, si bien, por error en la cuenta "diferencias negativas de cambio" (en adelante, DNC). En aquel caso en que el error se debía a que la factura original no cumplía con los requisitos reglamentarios, se procedió a emitir una nueva factura. Dicha factura (1.358.412,61 €) fue registrada como ingreso y lo ha sido dos veces en contabilidad.

2ª) Improcedencia del ajuste positivo realizado por la inspección de 2.155.566,00 € en el ejercicio 2001 por fundamentarse en un simple error de nomenclatura contable, obligando a tributar por ingresos no producidos y por un ingreso que se registró dos veces en la contabilidad. consecuentemente, improcedencia del ajuste negativo por dicho importe en el ejercicio 2002: La actuación administrativa ha consistido en rechazar la deducibilidad de los importes registrados en la cuenta denominada DNC, sin entrar a valorar la naturaleza de los importes allí reflejados y su efecto económico en el resultado contable. En 2002 la sociedad, advirtiendo el error, reclasifica los importes registrados en la cuenta de DNC, contabilizando ingresos por igual importe. La actora explica que, en su momento, entendió que era suficiente el informe realizado al respecto por la firma de auditoría ... (aportado al presentar el recurso de reposición), del que se desprende la improcedencia del ajuste realizado por la Inspección, ya que al menos un importe de 1.800.129,52 euros sí que tuvo reflejo en el resultado contable de la entidad, ha sido justificado y respondía a una minoración de los ingresos de la Compañía (con independencia de haberse registrado por error como DNC), no procediendo en consecuencia el ajuste positivo en 2001 (y negativo en 2002) por dicha cantidad. La Administración entendió que este Informe no era suficiente porque no contenía un seguimiento pormenorizado de los asientos contables llevados a cabo; por esta razón, el obligado tributario aporta ante este Tribunal, en forma de Anexos, nueva documentación [Listado de los gastos repercutidos a clientes (con la referencia a la operación concreta a que se refieren si ese es el caso), listado de las facturas registradas en el importe de la cifra de negocios de la sociedad (con la referencia a la operación concreta a que se refieren si ese es el caso), resumen de las operaciones relacionadas e identificadas de la letra "A" a la "E" y copia del informe original aportado en su día a la Administración y emitido por la firma auditora ..., copia de la carta remitida a la Sociedad por el Banco **R**, de fecha 5 de julio de 2001 por la que se le solicita a la aquí interesada que emita nuevas facturas por importe de 241.000.000 pesetas y 50.000.000 (más IVA) (importe total de las dos facturas 291.000.000 pesetas, correspondientes a 1.748.945,22 €) y copia de dichas facturas de fecha 6 de julio de 2001 (facturas número ... y ...). Partiendo de estos documentos, expone a continuación los argumentos por los que considera que, dentro del importe total de las ventas, están duplicados los ingresos correspondientes a determinados servicios y repercusión de gastos al cliente, así como la existencia de importes correspondientes a errores en cobros recibidos.

3ª) A modo de conclusión de los argumentos expuestos, indica la interesada que, en el sentido exigido por la resolución del recurso de reposición impugnado, se ha podido aclarar que se ha producido simplemente un error de nomenclatura a la hora de rectificar o anular algunas facturas previamente emitidas. De no anularse la regularización llevada a cabo por la Inspección se estaría obligando a la sociedad a tributar por encima de su capacidad económica. Termina señalando que la complejidad del asunto es la que motivó que insistiese en su día en completar las actuaciones inspectoras, una vez ha podido tener conocimiento claro y preciso de lo ocurrido, habida cuenta de la marcha del personal al frente del Departamento de Contabilidad de la empresa con posterioridad a los acontecimientos referidos.

4ª) Procedencia de la minoración de la base imponible en el ejercicio 2001 por importe de 1.235.815 € en concepto de gastos soportados por la matriz del grupo improcedentemente: la interesada -el 1 de julio de 2000- firmó un acuerdo (...) con **X, CORPORATION** (sociedad matriz del grupo sita en **país B**), en virtud del cual se comprometía a actuar como comisionista de su matriz a cambio de una retribución basada en el importe de los costes en que la misma incurriría en relación con tal actividad (más un margen porcentual). Por dicho concepto recibió en el ejercicio 2001 un importe que ascendía a 5.135.140,00 € que fueron registrados como ingreso en dicho ejercicio. Una vez corregida y revisada dicha cantidad, la realidad demuestra que el importe a percibir en dicho ejercicio en realidad ascendía a 3.899.325,00 € (1.235.815,00 € menos del importe registrado como ingreso). La errónea determinación de la comisión a percibir deriva precisamente de haber incluido entre los costes sobre los que se calculaba su retribución el ajuste negativo practicado para anular la duplicidad de ingresos como consecuencia de su errónea inclusión inicial en la cuenta de "diferencias negativas de cambio". Una vez tratado adecuadamente conforme a su naturaleza, queda claro que no debía integrarse en la base de cálculo de la comisión. Termina indicando que dicha diferencia también podrá ser acreditada oportunamente si el Tribunal lo considera necesario.

Puesto de manifiesto el expediente relativo a la sanción, el interesado presentó, con fecha 5 de marzo de 2007, escrito de alegaciones en el que expone, en síntesis, las siguientes:

1ª) Improcedente apertura del expediente sancionador por iniciarse fuera de plazo: Para ello, han de tenerse en cuenta las siguientes fechas:

- Fecha de las actas de disconformidad por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002: 16 de junio de 2005.

- Fecha de la supuesta autorización del Inspector-Jefe para iniciar el expediente sancionador: 15 de junio de 2005.

- Fecha de notificación del inicio del procedimiento sancionador: 6 de octubre de 2005.

- Fecha en que fue notificado el acuerdo de imposición de sanciones: 10 de enero de 2006.

Teniendo en cuenta las fechas relacionadas, queda claro que el procedimiento sancionador fue iniciado con posterioridad a que venciera el plazo previsto en el artículo 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (en adelante, RGIT), y que, por tanto, se inició el procedimiento sancionador una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 49.2.j) del RGIT, lo que determina la anulación de la sanción recurrida. Y no se diga que la fecha que debe tenerse en cuenta no es la estricta de iniciación del procedimiento sancionador, sino aquella en la que se ordena o autoriza, lo que en nuestro caso se produjo supuestamente el 15 de junio de 2005 (incluso antes de la fecha de las actas en disconformidad).

Pues bien, si se conceden efectos a la autorización para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador como primer acto del mismo desde su supuesta fecha de emisión y no desde que fue notificada, debe de forma inmediata concluirse que, transcurridos seis meses desde tal fecha, esto es, el 15 de junio de 2005, perdieron toda virtualidad las actuaciones realizadas a partir del 15 de diciembre de 2005 por aplicación de la institución de la caducidad.

2ª) Falta de motivación suficiente del acuerdo de imposición de sanción: La Inspección de los Tributos aplica de una manera cuasi automática la normativa sancionadora dando por sentado que la conducta del obligado tributario fue reprochable, en el sentido de que se entiende que le era exigible una conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, pero sin mayor concreción al respecto.

3ª) Falta de culpabilidad en la conducta: En el acuerdo sancionador impugnado es claro que en ningún momento se ha destruido por parte de la Inspección la presunción de buena fe de la que goza el contribuyente.

Por otra parte, debe igualmente ponderarse el principio de proporcionalidad hoy expresamente recogido en el artículo [178](#) de la Ley 58/2003, General Tributaria. En este sentido, téngase en cuenta que es en el ejercicio 2001, periodo al que se refiere la propuesta sancionadora, cuando comienza a ejercer su actividad en España, siendo esta circunstancia la que motivó complicaciones en la implantación del sistema informático y la que, en definitiva, ha revelado la existencia de discrepancias entre la Administración y la reclamante en cuanto a la situación relativa al ejercicio 2001. Se adjunta al presente escrito copia del escrito de alegaciones presentado en la reclamación ... que se sustancia contra el Acto de liquidación derivado del mismo Acta de la que deriva el acuerdo sancionador impugnado.

4ª) Incorrecta determinación del tipo aplicable a la base de la sanción: Subsidiariamente respecto de los anteriores argumentos, es necesario poner de manifiesto el error en que incurre la Inspección a la hora de cuantificar la sanción que sería aplicable, puesto que no ha aplicado el porcentaje de reducción del 30 por 100 ni del 25 por 100 adicional de reducción de acuerdo con lo establecido en el artículo [188.3](#) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

SEXTO:

Las Reclamaciones fueron desestimadas por el TEAR en fecha 26 de enero de 2010 y contra el fallo la interesada interpuso en fecha 18 de junio de 2010 el recurso de alzada objeto de la presente resolución, mediante escrito en el que se limita a reproducir literalmente las alegaciones vertidas ante el Tribunal de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada, en el que las cuestiones planteadas consisten en determinar: 1ª) Si resulta ajustada a derecho la regularización realizada por la Inspección, en el ejercicio 2001, de unos gastos considerados como deducibles por la reclamante, por importe de 2.155.566,00 €, al entender esta que se trata de "diferencias de cambio negativas", y, como consecuencia de la anterior, la relativa al cálculo de la comisión debida a su matriz; 2ª) y en relación con la sanción, se plantean las cuestiones relativas a si el procedimiento sancionador se ha iniciado fuera del plazo establecido en el art. 60.4 del Reglamento de Inspección, y, la procedencia y motivación de la sanción.

SEGUNDO:

Se debe tener en cuenta que en materia de gastos en general, tanto la doctrina como nuestra jurisprudencia, han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. La justificación documental de la anotación contable. 2. La contabilización del gasto. 3. Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia. 4. Que el gasto esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada.

En el presente caso, la regularización inspectora controvertida consistió en la supresión, en el ejercicio 2001, de unos gastos que habían sido considerados como deducibles por la reclamante, al entender esta que se trataba de "diferencias de cambio negativas". La Inspección, sin embargo, considera que dicho gasto no ha sido justificado, produciéndose el efecto de diferir ingresos -vía gastos- de un ejercicio al siguiente, razón por la cual se minoró, paralelamente, tal importe de ingresos en el ejercicio 2002.

Pues bien, este Tribunal, a la vista de los hechos acaecidos así como de los documentos aportados, y tal y como han sido sintetizados por el Tribunal Regional, considera que la interesada no ha acreditado lo por ella invocado, pues:

1ª) Durante el procedimiento inspector, para justificar el gasto deducido como "diferencias de cambio negativas", la interesada aportó unas facturas emitidas por **X país A** al Banco **R**

manifestando que dichas facturas correspondían a servicios prestados por la sociedad española. Posteriormente, se aportó el contrato (de fecha 20 de febrero de 2001) de servicios con este cliente y los justificantes de cobro de facturas, así como un cuadro de los servicios facturados a este cliente por el grupo (distinguiendo según unos códigos quién es la empresa prestadora de servicios). A la vista de esta documentación se aprecia que la sociedad de **país A** siguió facturando los servicios prestados al cliente Banco aunque desde febrero de 2001 los debía facturar la sociedad española; después la sociedad francesa hace un abono por los servicios facturados después de la fecha del contrato, facturándolos entonces la española. A este respecto, en el Informe Ampliatorio al Acta incoada por el ejercicio 2001, la Inspección manifiesta que parece que el obligado tributario sí declaró todos los servicios prestados al Banco, aunque en un primer momento el representante aportó un cuadro de cuentas y manifestó que no estaban declaradas (Diligencia 18 de marzo de 2005) y posteriormente se retractó de lo manifestado y aportado (Diligencia 26 de mayo de 2005).

2º) Posteriormente, a la vista de la regularización propuesta en el Acta, la entidad defendía que al menos 1.403.772,61 € del total de los 2.155.566,00 € regularizados habían sido correctamente cuantificados, si bien admitía la existencia de irregularidades en la contabilidad de esos 1.403.772,61 €, debidas al cambio de la estructura y funcionamiento del grupo y del sistema informático y de facturación. Ahora bien, a lo largo del procedimiento inspector, que se desarrolló en dieciséis diligencias y se materializó en cuarenta y siete anexos, el obligado tributario no llegó a desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Inspección. Y si bien ofreció la totalidad de los registros contables y justificantes de los mismos, tal documentación no se aportó durante los quince meses que duraron las actuaciones inspectoras. En definitiva, cuando se dictó el acuerdo de liquidación, la interesada no había acreditado la existencia de una duplicación de ingresos como base del ajuste en las "diferencias de cambio negativas", en tanto en cuanto no justificó documentalmente la existencia del error alegado.

3º) Al interponer el recurso de reposición, la entidad incrementa el importe que debe considerarse correcto desde 1.403.772,61 € hasta 1.800.129,52 € y alega que se dio un primer ingreso manual al realizarse las operaciones y después -con fecha 18 de julio- un nuevo ingreso, por traslado desde **X país A**, anulándose simultáneamente este segundo mediante un apunte que se clasificó erróneamente como "diferencias negativas de cambio", en lugar de cómo menor ingreso. Ahora bien, esta nueva argumentación, tampoco queda justificada en modo alguno, en tanto en cuanto no se ha aportado, ante la Administración Tributaria, ese primer apunte manual (que la interesada señala como origen de la duplicidad de ingresos) ni tampoco se ha explicado la diferencia entre el 1.800.129,52 € y los 2.155.566,00 € que se minoran como gasto.

4º) La actora aportó, como prueba fundamental, al interponer el antedicho recurso de reposición, un Informe elaborado por la Auditora ... A él se refiere la Inspección en la resolución del recurso, señalando que fue encargado y emitido para adjuntarse el recurso, pero sus conclusiones son estimaciones subjetivas. En cuanto al valor probatorio de dicho Informe, este Tribunal no puede sino confirmar los asertos efectuados respecto del mismo por la Administración Tributaria, en tanto en cuanto, no se vio acompañado de soporte documental alguno que permita verificar la realidad de las conclusiones que en él se alcanzan: ni copia del asiento de anulación de facturas, ni de las nuevas facturas sustitutivas, ni del posterior asiento contable en el ejercicio 2001, ni del ajuste compensatorio en la cuenta "Deudas con empresas del grupo", ni del ajuste posterior contabilizado en la cuenta "Diferencias negativas de cambio".

Tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente (Resolución de fecha 13 de abril de 2011 recaída en la reclamación nº ... RG) según lo dispuesto en el art. 1 de la Ley de Auditoría (Ley 19/1988) la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable. Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas y Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica como documento mercantil(art.2).

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a la cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se" que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas. Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues su objeto es distinto (análisis de las cuentas anuales de la mercantil, en relación con la normativa contable en un caso; y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro); su fin es asimismo diferente (evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso; examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro); las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas (auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos; funcionarios del Estado), y también el alcance es diferente, pues en Auditoría se utilizan técnicas de muestreo, sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas. En conclusión, un informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el art. [[idrelit:6927135]]31[[/idrelit:6927135]] del Código de Comercio. Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STS) de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo para que la Inspección de los Tributos del Estado, en el ejercicio de sus funciones (art. [[idrelit:6927126]]140[[/idrelit:6927126]] LGT y art. 2 RGIT), pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (arts. 10.3, 139.2 y 148 LIS) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que el informe de Auditoría no desvirtúa lo actuado y acreditado por la inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 29 de septiembre de 2010 (Re. Casación nº 4195/2005) "Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y *haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección.*"

5º) En las alegaciones formuladas ante el Tribunal Regional, la entidad defiende la deducibilidad del gasto consignado en 2001 basándose nuevamente en el argumento de la duplicación de ingresos por importe de 1.800.129,52 €. Para acreditar su fundamentación, el obligado tributario aportó ante ese Tribunal, en forma de Anexos, nueva documentación que, según manifiesta, esclarece, complementa y corrobora lo argumentado en el escrito de alegaciones (Listado de los gastos repercutidos a clientes (con la referencia a la operación concreta a que se refieren si ese es el caso), Listado de las facturas registradas en el importe de la cifra de negocios de la sociedad (con la referencia a la operación concreta a que se refieren si ese es el caso), Resumen de las operaciones relacionadas e identificadas de la letra "A" a la "E", Copia de la carta remitida a la Sociedad por el Banco **R**, de fecha 5 de julio de 2001 por la que se le solicita a la aquí interesada que emita nuevas facturas por importe de 241.000.000 pesetas y 50.000.000 pesetas (más IVA) (importe total de las dos facturas 291.000.000 pesetas, correspondientes a 1.748.945,22 euros) y Copia de dichas facturas de fecha 6 de julio de 2001 (facturas número ... y ...). Expone que con dichos documentos se ha podido aclarar que ha existido simplemente un error de nomenclatura a la hora de rectificar o anular algunas facturas previamente emitidas. Además, propone al Tribunal el nombramiento de un tercero independiente que pueda confirmar, previo examen de la contabilidad de la entidad, la realidad de los hechos expuestos y confirmados por ...

El artículo [\[\[idrelit:6927125\]\]105\[\[/idrelit:6927125\]\]](#) de la LGT/2003 es claro al disponer que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", siendo reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc. por lo que, al encontrarnos ante un beneficio fiscal, es al interesado al que incumbía probar el cumplimiento de los requisitos legalmente establecidos. En el presente caso, es al contribuyente a quien incumbe haber probado la justificación de los gastos deducidos.

Ahora bien, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 11 de octubre de 2011, con R.G. ..., estableció lo siguiente sobre la cuestión de la admisibilidad de la documentación aportada por el interesado en el procedimiento de revisión en vía administrativa que se inicia con la interposición del recurso de reposición, documentación no aportada en el correspondiente procedimiento de inspección y para lo cual se le concedió el plazo dispuesto en la normativa:

"El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos

(Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual "no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho". Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento inspector, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo, pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones."

Pues bien, en este sentido, debemos afirmar que, no sólo el interesado dispuso del debido tiempo para aportar la documentación, sino que durante el mismo no dio señales que pudieran dar a entender a la Administración que obraba para reunir y aportar lo solicitado. Simplemente reacciona ante el acuerdo desfavorable, y es entonces, en el plazo para recurrir, cuando aporta documentación. Como señala el TEAR, la necesidad de estos y otros documentos probatorios, tanto de las afirmaciones contenidas en el informe de Auditoría como y lo que es más importante, de la procedencia de la deducibilidad fiscal de los gastos considerados como tales por la reclamante, fue puesta de manifiesto reiteradamente por la inspección; ante ello, la reclamante ha expresado reiteradamente su disposición a aportar la documentación acreditativa en un momento temporal posterior.

Y esta actitud de retrasar la acreditación requerida vuelve a repetirse en vía económico-administrativa, en que aporta documentación que resulta insuficiente para que este Tribunal pueda, a la vista de la misma, considerar que acredita los errores invocados y, en definitiva, la deducibilidad de los gastos pretendida y, por otra parte, vuelve a ofrecer de nuevo la posibilidad de acreditación en un momento posterior mediante nueva prueba. Actitud que sigue ante el Tribunal Regional y asimismo ante este Tribunal Central, al limitarse, como se ha indicado, a reproducir

literalmente las alegaciones vertidas en primera instancia.

En conclusión, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en el presente caso y los datos que obran en el expediente entendemos que el sujeto pasivo no ha probado y teniendo oportunidad para ello la realidad del error que alega. No habiéndose justificado el gasto concretado en las "Diferencias negativas de cambio", el proceder de la entidad ha determinado el diferimiento de ingresos desde el ejercicio 2001 hasta el 2002 determinado por la Inspección, por lo que el ajuste de ésta resulta ajustado a derecho, debiendo confirmarse.

Por último, consecuencia de lo anteriormente determinado, es la desestimación de la segunda cuestión planteada por la interesada. Así, ésta plantea en sus alegaciones que en el ejercicio 2000 había firmado un acuerdo (...) con **X, CORPORATION** (sociedad matriz del grupo sita en **país B**), en virtud del cual se comprometía a actuar como comisionista de su matriz a cambio de una retribución basada en el importe de los costes en que la misma incuriría en relación con tal actividad (más un margen porcentual). Al respecto, y ofreciendo de nuevo acreditar la diferencia en un momento posterior si el Tribunal así lo considera oportuno, alega que la comisión está mal calculada, al haber incluido erróneamente el ajuste negativo practicado para anular la pretendida duplicidad de ingresos cuya existencia ha sido negada por la inspección y confirmada por este Tribunal.

TERCERO:

Entrando a examinar el expediente sancionador, la entidad alega en primer lugar que el procedimiento sancionador se ha iniciado fuera del plazo normativamente establecido para ello en el art. 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril y que, por tanto, se inició el procedimiento sancionador una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 49.2.j) del R.G.I.T.. Añade asimismo que se ha vulnerado el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en virtud también de dicho Reglamento.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que la fecha de inicio del procedimiento sancionador es el 6 de octubre de 2005, cuando ya había entrado en vigor la Ley 58/2003 General Tributaria, y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, no siendo aplicable el Real Decreto 939/1986 invocado por la interesada.

En consecuencia, la normativa a tener en cuenta respecto al plazo de inicio del procedimiento sancionador se encuentra en el artículo 209 de La Ley 58/2003 General Tributaria, el cual dispone:

"2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

Se debe tener en cuenta que dicho plazo ya existía para los procedimientos iniciados a partir de 1 de enero de 2003, habiendo sido introducido por la Ley 53/2002 en el artículo 81.6 de la Ley 230/1963 General Tributaria.

Dicho plazo, ha sido cumplido en el presente expediente, al haberse notificado el inicio del procedimiento sancionador en 6 de octubre de 2005, es decir, antes de transcurridos tres meses desde la notificación de los acuerdos de liquidación.

Por otro lado, se debe cumplir el artículo [[idrelit:6927136]]211.2[[/idrelit:6927136]] de la Ley 58/2003, que dispone lo siguiente:

"El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley."

De acuerdo con el contenido del mencionado artículo, y con las fechas del expediente (notificación de inicio del expediente sancionador el 6 de octubre de 2005 y terminación del expediente el día 11 de enero de 2006), es claro que entre ambas no han transcurrido seis meses, no habiéndose vulnerado el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador.

CUARTO:

Con carácter subsidiario la entidad alega la improcedencia del acuerdo sancionador como consecuencia de la falta de culpabilidad en la conducta por ella desplegada, al existir, a su juicio, mera discrepancia interpretativa.

En relación con la concurrencia del elemento subjetivo del ilícito tributario, hay que destacar que la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998 y mas recientemente la nueva Ley General Tributaria, 58/2003, han supuesto nuevos avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. 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 que se contenía en el artículo [[idrelit:6927131]]77.1[[/idrelit:6927131]] de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque -en palabras de TC- "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 LGT, 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, cuya esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma que, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha venido, asimismo, manteniendo en forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales" (Resoluciones de 21 de octubre de 1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

A este respecto, el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, establecía lo siguiente: "*4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. b) Cuando concorra fuerza mayor. c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma. d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.*"

También la nueva LGT, 58/2003, ha recogido en el artículo 179, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, tras las letras a), b) y c), redactadas en términos iguales a los anteriores :

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados."

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, en sentencia de 19 de diciembre de 1997, matizaba que no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues de otro modo, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

"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.

(a) 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:6927130]]77.4[[/idrelit:6927130]] 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:6927134]]24.2[[/idrelit:6927134]] 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:6927129]]77.1[[idrelit:6927129]] de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de 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, S.A., 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, el sujeto pasivo había declarado unos gastos deducibles que no ha sido capaz de justificar ante la Inspección. Por tanto, no se trata de un caso de interpretación razonable de la norma. Se entiende, en definitiva, que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo [77](#) de la LGT. Se entiende además que la concurrencia del requisito subjetivo se encuentra además perfectamente motivada en el acuerdo sancionador, el cual señalaba que la interesada:

" (...) Declaró gastos supuestos, carentes de justificante alguno, así como cuotas del IVA soportadas por el alquiler del local que ya habían sido deducidas en el IVA, una fianza prestada por dicho alquiler, el coste del alquiler de periodos futuros y gastos improcedentes por aplicar coeficientes de amortización superiores a los máximos legales. La claridad de las normas infringidas no permite en tales supuestos entender que los hechos mencionados responden a una interpretación razonable de la norma tributaria, por lo que se aprecia la culpabilidad del obligado, siquiera en su grado mínimo de negligencia"

QUINTO:

En cuanto al elemento objetivo, la Inspección considera que su conducta se encuentra tipificada como infracción grave en el artículo [79](#) de la Ley General Tributaria (Ley 230/63), en su apartado a), en concepto de dejar de ingresar totalidad o parte de la deuda tributaria, y d), por declarar improcedentemente una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros, de la Ley General Tributaria, ascendiendo la sanción pecuniaria

respectivamente al 50 por 100 de la deuda tributaria (artículo 87.1) y al 10 por 100 de la base imponible negativa declarada (art. 88.1), según redacción otorgada por la Ley 25/95 a la Ley 230/1963, General Tributaria (sanción mínima). Resultaba, así, una sanción de 115.634,15 €, resultando procedente a juicio de este Tribunal, no resultando procedentes la alegaciones vertidas en relación con la incorrecta aplicación del tipo aplicable a la base de la sanción, según lo expuesto en la resolución del Tribunal de instancia, cuyos fundamentos este Tribunal hace suyos.

En consecuencia,

EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada, **ACUERDA: DESESTIMARLO.**