

**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Feb. 2010, rec. 518/2006**

Ponente: Cudero Blas, Jesús.

Nº de Recurso: 518/2006

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

PRESCRIPCIÓN. Del derecho de la Administración a liquidar la deuda. Interrupción de la prescripción. Las actuaciones se inician el 11 de junio de 1999 y concluyen el 16 de noviembre de 2001, fecha en que se notifica al obligado la liquidación tributaria, momento en el que había transcurrido el periodo de doce meses, aun aceptando los días imputados al contribuyente como dilaciones indebidas. Ello determina que, tales actuaciones no tengan efecto interruptivo de la prescripción. Debe entonces declararse prescrito el primer ejercicio regularizado por las resoluciones recurridas. Siendo éste el comprendido entre el 1 de diciembre de 1995 y el 30 de noviembre de 1996, el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación vencía el 25 de junio de 1997, por lo que el 16 de noviembre de 2001, notificación de la liquidación, ya había transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años que resulta de aplicación.

Normativa aplicada

**TEXTO****SENTENCIA**

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 518/2006 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora doña Sofía Pereda Gil en nombre y representación de la entidad GRUPO PEÑA AUTOMOCIÓN, S.L. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 958.636,39 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESUS CUDERO BLAS, quien expresa el criterio de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La parte indicada interpuso, con fecha 5 de diciembre de 2006, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

**SEGUNDO.-** En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 21 de mayo de 2007, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos impugnados e imposición de costas a la Administración.



**TERCERO.-** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 8 de junio de 2007 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

**CUARTO.-** Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 28 de enero de 2010 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**QUINTO.-** En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad GRUPO PEÑA AUTOMOCIÓN, S.L. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de octubre de 2006, por la que se desestimaron los recursos de alzada interpuestos frente a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 19 de diciembre de 2003, recaídos en las reclamaciones núms. 14/3119/01 y 14/376/02, por los que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas promovidas frente a la resolución de 16 de noviembre de 2001, por la que se aprueba la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1995 y 1996, y de 12 de febrero de 2002, por la que se sanciona al contribuyente por infracción tributaria grave.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 14 de septiembre de 2001 la Inspección incoó a la sociedad demandante acta de disconformidad, modelo A02, núm. 70457530 relativa al impuesto sobre sociedades, ejercicios 1995 y 1996, en la que se hacía constar lo siguiente: a) Que el sujeto pasivo había presentado declaraciones-liquidaciones por dicho tributo de la que resultaba una base imponible de 420.453,16 euros (período comprendido entre el 1 de diciembre de 1995 y 30 de noviembre de 1996) y de 1.116.073,05 euros (período comprendido entre el 1 de diciembre de 1996 y 30 de noviembre de 1997); b) Que el contribuyente se había acogido a la bonificación del 95 por 100 de la cuota del impuesto establecida en la Ley 22/1993 y, además, se había hecho constar entre los ingresos del segundo período dos facturas por importe global de 32.480.000 pesetas; c) Que, a juicio del actuario, no procedía la bonificación por incumplimiento de determinados requisitos establecidos en la Ley y, en cuanto a las facturas, no estaba acreditado que las mismas respondieran a servicios efectivamente prestados; d) Como consecuencia de lo anterior, se incorporaba propuesta de liquidación con una deuda tributaria de 581.074,62 euros.

2. Emitido el informe complementario al que se refiere el artículo 48 del Reglamento Inspector y presentadas alegaciones por la interesada, por resolución de 16 de noviembre de 2001, se dictó acuerdo de liquidación, modificando la propuesta inspectora en cuanto a la deducibilidad de las facturas (que ahora se admite), pero confirmando la improcedencia de la bonificación, de lo que resultaba una



cuota tributaria de 139.800,67 euros (ejercicio 1995) y 371.094,29 euros (ejercicio 1996). Añadidos los correspondientes intereses de demora, la mencionada liquidación fijaba la deuda tributaria total en ambos períodos en 626.707,46 euros.

3. Con fecha 14 de septiembre de 2001 se acordó por la Jefatura de Inspección la apertura de expediente sancionador, que concluyó con acuerdo sancionador de 12 de febrero de 2002, en el que se imponía al contribuyente una sanción de 383.171,22 euros por la infracción tributaria grave prevista en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, considerando la inexistencia de causa alguna de exclusión y aplicando el 75% sobre el importe de la deuda tributaria no ingresada al entender que concurre ocultación.

4. Interpuestas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Andalucía, el mismo las desestimó por resoluciones de 19 de diciembre de 2003, frente a las que dedujo el recurrente recurso de alzada ante el TEAC, cuyo acuerdo desestimatorio de 27 de octubre de 2006 constituye el objeto del presente proceso.

**SEGUNDO.-** Como se sigue del expediente administrativo, las actuaciones inspectoras se inician el 11 de junio de 1999, señalándose en el acuerdo de inicio que los períodos regularizados abarcan desde 1994 a 1998.

La primera objeción formal que aduce el recurrente es la incongruencia de dicha decisión habida cuenta que el 11 de junio de 1999 aún no había finalizado el plazo para efectuar la declaración correspondiente al año 1998. Señala el demandante que el plazo para declarar por este ejercicio vencía el 25 de julio de 1999, con anterioridad a la fecha en que se dicta el acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación.

Aun cuando lo cierto es que las mencionadas actuaciones -a la vista de la fecha de su inicio- no podían abarcar ni siquiera el ejercicio iniciado en 1997 (período 1 de diciembre de 1997 a 30 de noviembre de 1998), pues en éste la liquidación podía presentarse hasta el 25 de junio de 1999, la irregularidad denunciada fue subsanada con posterioridad por la Inspección: el 2 de octubre de 2000 (folio 95 del expediente) se comunica al sujeto pasivo la continuación de las actuaciones exclusivamente por los ejercicios 1995 (período 1 de diciembre de 1995/30 de noviembre de 1996) y 1996 (período 1 de diciembre de 1996/30 de noviembre de 1997), declarando expresamente prescrito el ejercicio 1994.

En cualquier caso, la mencionada irregularidad inicial no afecta en modo alguno a la legalidad de las actuaciones referidas a los ejercicios iniciados en 1995 y 1996, respecto de cuyo contenido no se ha causado indefensión alguna al interesado por el sólo hecho de que - erróneamente- la Inspección señalara en un primer momento que iba a inspeccionar un ejercicio aún no concluido en cuanto a la posibilidad de efectuarse la declaración-liquidación.

Denuncia también la parte actora, aunque confusamente, la indefensión que se le habría producido al señalarse en tres diligencias (de 24 de abril de 2000, 29 de junio de 2000 y 19 de julio de 2000) que se ponía en su conocimiento la propuesta de regularización para formular alegaciones, a pesar de lo cual (y una vez presentadas éstas) la Inspección practicó después diligencias de comprobación, sin que existiera acuerdo formal de la necesidad de completar las actuaciones inspectoras con nuevas actuaciones.



En realidad nos hallamos, a juicio de la Sala, ante una pura irregularidad formal no invalidante. La atenta lectura del expediente pone de manifiesto que la Inspección nunca prescindió del trámite de audiencia tras la práctica de las nuevas diligencias, dio en todo momento posibilidad al interesado de alegar lo que tuviera por conveniente antes de adoptar la decisión procedente y, además, el contribuyente ha tenido ocasión de impugnar las decisiones adoptadas en todo momento, tanto en vía administrativa como en esta sede jurisdiccional.

**TERCERO.-** Alega también el actor el incumplimiento del artículo 29 de la Ley 1/1998 , señalando al respecto que entre la fecha de inicio de la actuaciones y la suscripción del acta de disconformidad han transcurrido más de veintisiete meses.

Según se sigue del expediente, la sucesión cronológica del procedimiento que nos ocupa ha sido la siguiente: a) El 11 de junio de 1999 se inician las actuaciones de comprobación; b) El 2 de octubre de 2000 se comunica al sujeto pasivo la "continuación" de las actuaciones de comprobación por impuesto de sociedades, ejercicios 1995 y 1996, y se le pone de manifiesto que está prescrito el período iniciado el 1 de diciembre de 1994; c) El acta de disconformidad se le incoa el 14 de septiembre de 2001; d) La liquidación se le notifica el 16 de noviembre de 2001; e) La Administración imputa al contribuyente, como dilaciones indebidas, un total de 125 días.

Señala el TEAC en la resolución recurrida que "al reiniciarse la comprobación inspectora el 2 de octubre de 2000, no habían prescrito los ejercicios 1995 y 1996", afirmando a continuación que a pesar de que la notificación se produjo el 16 de noviembre de 2001, no han transcurrido doce meses "desde el reinicio" porque hay que imputar al contribuyente 125 días.

Según la Administración, por tanto, el "dies a quo" del plazo de doce meses establecido en el artículo 29 de la Ley 1/1998 debe situarse en el 2 de octubre de 2000 , obviando completamente las actuaciones practicadas con anterioridad, esto es, desde el 11 de junio de 1999. El razonamiento parece ser el siguiente: las actuaciones iniciales se archivaron el 2 de octubre de 2000 y se incoaron otras nuevas ese mismo día, de manera que el plazo de duración debe tener en cuenta -como día inicial- esta última fecha.

Se justifica dicha conclusión de la siguiente manera: a) La decisión adoptada el 2 de octubre de 2000 señalaba que había transcurrido el plazo de doce meses del artículo 29 de la Ley 1/98; b) Como la siguiente actuación válida tras la superación de dicho plazo se produce, precisamente, el 2 de octubre de 2000, se habría interrumpido la prescripción y el plazo debería correr nuevamente por entero; c) Esta última fecha tendría también el efecto de convertirse en el inicio de las actuaciones de comprobación referidas a los ejercicios 1995 y 1996.

La Sala no puede compartir la tesis contenida en la resolución recurrida. Nos hallamos realmente ante un único procedimiento de comprobación e inspección: el iniciado el 11 de junio de 1999, pues la actuación efectuada el 2 de octubre de 2000 no es más que una diligencia insertada en dicho procedimiento, en la que se sigue solicitando al contribuyente determinada documentación y en la que, en su apartado segundo, se pone en conocimiento del interesado que "por parte de esta Inspección se procede a continuar con las comprobaciones para las que fue requerido el pasado día 11 de junio de 1999 acerca de los períodos no prescritos". De aceptarse la tesis propuesta por la demandan, bastaría con que la Administración -al detectar el transcurso del plazo de doce meses- lo pusiera de manifiesto al interesado e iniciara otro procedimiento de comprobación para entender que éste se constituye en fecha de inicio de un nuevo plazo de



doce meses, cosa que no quiere el legislador y que contraviene la doctrina del Tribunal Supremo según la cual las actuaciones inspectoras comienzan desde que se inician hasta que se notifica al sujeto pasivo la liquidación tributaria. Es más, los ejercicios regularizados en la "nueva" inspección son los mismos que en la "antigua" y, además, se investigan idénticos motivos (la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 2 de la Ley 22/93).

Por eso, ha de entenderse que las actuaciones se inician el 11 de junio de 1999 y concluyen el 16 de noviembre de 2001 (fecha en que se notifica al obligado la liquidación tributaria), momento en el que había transcurrido con creces el período de doce meses, aun aceptando los 125 días imputados al contribuyente como dilaciones indebidas.

Ello determina que, como señala el artículo 29 de la Ley 1/1998, tales actuaciones no tengan efecto interruptivo de la prescripción. Debe entonces declararse prescrito el primer ejercicio regularizado por las resoluciones recurridas. Siendo éste (ejercicio quebrado) el comprendido entre el 1 de diciembre de 1995 y el 30 de noviembre de 1996, el plazo para presentar la correspondiente autoliquidación vencía el 25 de junio de 1997 (veinticinco días posteriores a los seis meses siguiente a la finalización del ejercicio), por lo que el 16 de noviembre de 2001 (notificación de la liquidación) ya había transcurrido el plazo prescriptorio de cuatro años que resulta de aplicación.

Queda subsistente, sin embargo, el ejercicio regularizado siguiente (período comprendido entre el 1 de diciembre de 1996 y el 30 de noviembre de 1997), respecto del cual se plantea la aplicación al caso de la bonificación prevista en el artículo 2 de la Ley 22/1993.

**CUARTO.**- Ha de partirse del tenor literal del artículo 2 de la Ley 22/93, de 29 de diciembre, que dispone lo siguiente:

"Uno. Podrán disfrutar de una bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 95 por 100 aplicable a los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996, las sociedades que se constituyan entre la entrada en vigor de la presente Ley y el 31 de diciembre de 1994. La bonificación se aplicará exclusivamente respecto de los rendimientos procedentes de explotaciones económicas.

Dos. Serán requisitos para disfrutar de la bonificación a que se refiere el apartado anterior:

- a) Que el promedio de plantilla medido en personas/año sea superior a tres trabajadores e inferior a 20, en los períodos impositivos que se inicien en 1995 y 1996. Para el período impositivo de 1994, esta condición se exigirá desde la fecha de constitución de la sociedad.
- b) Que con anterioridad al 31 de diciembre de 1995 se realice una inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas. Dicha inversión, que deberá haberse iniciado antes de 31 de diciembre de 1994, deberá mantenerse durante los períodos impositivos a que se refiere el apartado anterior.
- c) Que las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Se entenderá que las explotaciones económicas se han ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.
- d) Que las explotaciones económicas se realicen en local o establecimiento independiente".



De los requisitos que regula el precepto, la Inspección niega la concurrencia de dos: que las explotaciones económicas no se hayan ejercido anteriormente con otra titularidad y que tales explotaciones se realicen en local o establecimiento independiente.

Para una mejor comprensión de las cuestiones suscitadas, debe señalarse, en primer lugar, que la entidad regularizada es CONSORCIO Y CONTROL, S.L., que se constituyó el 21 de diciembre de 1994 con el objeto social de "análisis, estudio y elaboración de proyectos organizativos y económicos". Fueron sus socios fundadores Celestino y sus hijos Eusebio y Fructuoso, que eran, a su vez, socios de REPUESTOS PEÑA, S.L., AUTOFRENOS DEL SUR, S.L. y TRACTORES Y RECAMBIOS, S.L. Además, dos de ellos eran administradores de las cuatro sociedades (integrantes del GRUPO PEÑA). El domicilio social de CONSORCIO Y CONTROL, S.L. es el número 8 de la calle Saldaña de Córdoba, vivienda unifamiliar que resulta ser el domicilio de uno de esos administradores. El 1 de diciembre de 1995 arrienda un local a REPUESTOS PEÑA, S.L. en la misma dirección en la que ésta ejerce su actividad de venta de repuestos.

Además, en el año 1994 CONSORCIO Y CONTROL, S.L. contrató a cinco trabajadores, uno de ellos el socio y administrador Fructuoso; los cuatro restantes eran empleados de REPUESTOS PEÑA, S.L., a quienes respeta su antigüedad. En 1995 contrata a tres trabajadores también procedentes de REPUESTOS PEÑA, S.L. En 1996 contrata a doce trabajadores, de los que diez procedían también de REPUESTOS PEÑA, S.L.

Por otra parte, los destinatarios de los servicios prestados por CONSORCIO Y CONTROL, S.L. en los ejercicios comprobados son, de una manera absolutamente mayoritaria, las restantes sociedades del GRUPO PEÑA.

Según la Inspección, las actividades de carácter auxiliar a la actividad principal efectuada por las sociedades del Grupo se trasladan artificialmente a una nueva sociedad, en la que se centralizan todas esas actuaciones auxiliares. En cuanto al local independiente, la permanencia en el chalet particular (sin que conste abono de suministro alguno) indica que no se efectuaba una verdadera actividad independiente y respecto del contrato de arrendamiento, se alquila la parte alta de una nave propiedad de REPUESTOS PEÑA, S.L., utilizando los medios materiales de los que ya disponía ésta para ejercer la actividad, sin que tampoco conste el abono de gasto alguno por ningún concepto con posterioridad al contrato de arrendamiento. En definitiva, según las resoluciones recurridas, la actividad en cuestión venía siendo desarrollada ya con anterioridad por las empresas destinatarias de los servicios desarrollados. No hay más que una reestructuración de las cuentas de resultados de las entidades vinculadas y una mera modificación de la base imponible del Impuesto a partir de dichas cuentas de resultados.

En contra de tal criterio se afirma por el demandante lo siguiente: a) Que la actividad económica se define por el objeto social de la entidad, y que éste es distinto que el de las otras empresas integrantes del Grupo Peña; b) Que la norma no excluye del beneficio a las sociedades que pertenezcan a un grupo o que estén vinculadas de una u otra forma con otras sociedades, ni tampoco exige que la actividad desarrollada se dirija a empresas distintas del grupo al que pertenecen; c) Que la contratación de trabajadores que anteriormente pertenecían a empresas del mismo grupo no implica, "per se", que la sociedad creada ejerza la misma actividad que las entidades a las que tales trabajadores pertenecían con anterioridad; d) Que la actividad sí se realizó en local independiente por cuanto el chalet contaba con entrada separada y la planta arrendada sólo forma parte de un mismo edificio, pero es completamente independiente del local utilizado por su arrendadora; e) Que si el ejercicio 1994 (período 1 de diciembre de 1994 a 30 de noviembre de 1995) está prescrito por propia



decisión de la Inspección, los datos consignados por la contribuyente en la declaración correspondiente a dicho ejercicio son firmes y no pueden ser ulteriormente revisados, por lo que ha de estarse a que el chalet es local independiente; f) En cuanto a la planta arrendada, es intrascendente que la misma tenga el mismo número de calle que la otra entidad, pues eso sucede con otras empresas ajenas completamente al Grupo, sin que nadie pueda pensar que ejercen idéntica actividad todas ellas; g) Si la Administración entendía que la creación de la nueva sociedad sólo ha pretendido, fraudulentamente, aplicarse el beneficio debería haber acudido a la figura del fraude de ley.

Pese al loable esfuerzo argumentativo efectuado por la parte actora, la Sala no alberga duda alguna sobre el incumplimiento de los requisitos establecidos en el precepto más arriba más transcrito. Efectivamente, el conjunto de los datos expuestos impide afirmar que estemos ante una verdadera "actividad nueva", sino a la mera continuación de la que ya venían ejerciendo otras empresas del grupo. Resulta difícil entender que se ejerza la actividad en local independiente cuando el mismo se comparte, bien con aquel en el que ejerce su actividad REPUESTOS PEÑA, S.L. (aunque se aporte un contrato de arrendamiento con esta última sociedad), bien con el domicilio particular (un chalet) de uno de los socios, sin que conste contabilizado gasto alguno de suministros durante tales periodos.

La justificación del recurrente descansa en un argumento incompleto: analizando una a una y aisladamente las distintas circunstancias que concurren en la entidad demandante (objeto social distinto, constitución de nueva sociedad, ausencia de prohibición legal de pertenencia a un grupo societario, existencia de separación en el inmueble donde realiza sus actividades) llega a la conclusión de que cumple los requisitos mencionados.

Sin embargo, el análisis conjunto de las circunstancias concurrentes impide, efectivamente, que nos hallemos ante una auténtica actividad nueva, en cuanto no ejercida anteriormente con otra titularidad y desarrollada con carácter independiente. La vinculación de la empresa constituida con el resto de las integrantes del Grupo Peña, la coincidencia -prácticamente plena- de sus trabajadores (que son trasladados de unas a otra), la misma o similar ubicación física y la facturación prácticamente única a las restantes sociedades del grupo son datos de los que se infiere, sin especiales esfuerzos, que la conclusión obtenida por la Inspección ha sido plenamente correcta: no hay "actividad nueva", sino simple continuación de la que ya venían ejerciendo otras empresas del grupo.

Frente a tal conclusión no cabe objetar que la Administración debía haber acudido a la figura del fraude de ley. Las actuaciones inspectoras se han limitado a constatar el incumplimiento por el contribuyente de los requisitos legalmente exigidos para tener derecho a la bonificación, sin que para ello sea necesario calificar la actuación del sujeto pasivo como fraudulenta. El interesado ha constituido la sociedad sin que conste que lo haya hecho con la finalidad de beneficiarse indebida o torticeramente de un beneficio fiscal. Pero la inexistencia de actividad fraudulenta no impide a la Inspección, obvio es decirlo, la verificación del cumplimiento de los requisitos exigidos para aplicarse la bonificación consignada por el contribuyente en su declaración.

Tampoco constituye obstáculo alguno para ejercer tal comprobación la prescripción de ejercicios anteriores (1994 ó 1995), pues la concurrencia de tal instituto no impide a los órganos competentes comprobar si, en el concreto ejercicio regularizado no afectado por la prescripción, resulta aplicable la bonificación practicada, cabalmente, en tal ejercicio.



QUINTO.- Presupuesta la improcedencia de la bonificación respecto del único ejercicio no prescrito, resta por resolver la cuestión relativa a la sanción impuesta a la demandante por haberse aplicado indebidamente dicho beneficio.

A criterio de la Inspección, se ha incurrido en la infracción descrita en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria , consistente en "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria", considerándose culpable al contribuyente por apartarse del contenido literal del precepto contenido en el artículo 2 de la Ley 22/93, de 29 de diciembre , cuya claridad impide una interpretación distinta.

Es sabido que el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria , en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril , proclamaba que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia"; aunque dicha norma fue objeto de posteriores aclaraciones, todas ellas venían a insistir en un principio esencial en el ámbito sancionador tributario (derivado de los de seguridad jurídica y legalidad), cual es el de que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. En definitiva, la norma presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe (como expresa claramente el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente), por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Además, en el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido 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 culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (sentencias de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997 , entre otras muchas).

La culpabilidad, por tanto, debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica. Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, ente otras, de 28





de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable. El propio artículo 77.4 .d) de la Ley General Tributaria de 1963 (en la redacción dada por la Ley 25/1995) señala que "1. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...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".

Ahora bien, el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa "interpretación razonable", quepa presumir la culpabilidad. Conviene insistir al respecto en que el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, estableció que "1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe", señalándose a renglón seguido que "2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias".

Por eso, y teniendo en cuenta esa presunción de buena fe, debe ser el acuerdo correspondiente el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

En el caso que nos ocupa, el acuerdo recurrido ofrece, como único argumento que justifica la existencia de culpabilidad en la sociedad demandante, el de que la norma en la que dicha sociedad se amparó para aplicarse la bonificación del 95% de la cuota íntegra por adquisición de activos fijos nuevos "es suficientemente clara y precisa, sin que pueda ampararse la conducta de la interesada en su complejidad o en la existencia de lagunas normativas".

No comparte la Sala tan contundente afirmación. Aunque el repetido artículo 2 de la Ley 22/93 no resulta de aplicación al contribuyente, en los términos consignados en la fundamentación jurídica de esta sentencia, es lo cierto que la actora había reflejado contablemente los resultados de esa operación y que la declaración formulada a través de su autoliquidación debe reputarse indubitadamente como "veraz" y "completa", esto es, sin que haya sustraído dato alguno que pueda inducir a engaño a la Administración Tributaria o que responda a la pretensión de obtener un beneficio fiscal improcedente, o un aprovechamiento ilícito y sin que exista ánimo defraudatorio o pretensión de incumplir con las obligaciones tributarias. A ello debe añadirse que la fundamentación de la culpabilidad del supuesto infractor que



ofrecen las resoluciones impugnadas es extraordinariamente escasa, pues se limita a señalar que la norma que la actora debió aplicar es clara, que su actitud es al menos negligente y que no concurren causas de exclusión de la culpabilidad, justificación tan genérica que -en realidad- podría servir para cualquier supuesto infractor.

En definitiva, si la declaración del contribuyente ha sido, como se ha dicho, completa y veraz, si la Administración Tributaria, como también hemos expuesto, no ha justificado de manera suficiente la culpabilidad del citado obligado en la comisión de la infracción que se le imputa y si la propia normativa aplicable al caso permite, razonablemente, una interpretación distinta a la sostenida por la Inspección, forzoso será concluir que no puede afirmarse que concurra en la conducta del obligado tributario la culpabilidad (ni siquiera a título de negligencia) a la que debe supeditarse el ejercicio por la Administración de la potestad sancionadora.

Procede entonces estimar el recurso en el particular relativo a la sanción impuesta, anulando las resoluciones impugnadas en este extremo y dejando sin efecto, en consecuencia, la citada sanción.

SEXTO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

Por lo expuesto,

### FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad GRUPO PEÑA AUTOMOCIÓN, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de octubre de 2006, por la que se desestimaron los recursos de alzada interpuestos frente a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de fecha 19 de diciembre de 2003, recaídos en las reclamaciones núms. 14/3119/01 y 14/376/02, por los que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas promovidas frente a la resolución de 16 de noviembre de 2001, por la que se aprueba la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1995 y 1996, y de 12 de febrero de 2002, por la que se sanciona al contribuyente por infracción tributaria grave, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico en cuanto a la regularización correspondiente al ejercicio 1995 -por estar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria- y respecto de la sanción impuesta -que se deja sin efecto-, anulándolas en dichos extremos con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Asimismo desestimamos el recurso respecto de la liquidación referida al ejercicio 1996, declarando en este punto - improcedencia de la bonificación prevista en el artículo 2º de la Ley 22/1993 - dichas resoluciones ajustadas a Derecho.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso.



Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-**

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.