



Roj: SAN 2136/2016 - ECLI:ES:AN:2016:2136  
Id Cendoj: 28079230022016100230  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 376/2013  
Nº de Resolución: 248/2016  
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO  
Ponente: FERNANDO ROMAN GARCIA  
Tipo de Resolución: Sentencia

**AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso: 0000376 /2013**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 03121/20136**

**Demandante: ATOS SPAIN, S.A.E.**

**Procurador: ANTONIO MIGUEL ANGEL ARAQUE ALMENDROS**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA**

**SENTENCIA Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a nueve de junio de dos mil dieciséis.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **376/2013** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Antonio Miguel Angel Araque Almendros, en nombre y representación de ATOS SPAIN, S.A.E., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La parte indicada interpuso, con fecha de 19 de julio de 2013 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora 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 7 de enero de 2014, 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 administrativos impugnados.

**TERCERO.-** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 31 de enero de 2014 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.-** No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso, las partes concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

**QUINTO.** - Mediante providencia de esta Sala de fecha 31 de mayo de 2016, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 2 de junio de 2016, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO .-** Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 28 de mayo de 2013, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por ATOS SPAIN S.A.E. contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición dictado el 18 de marzo de 2011 por la Adjunta al Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, interpuesto frente a acuerdo de imposición de sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008.

**SEGUNDO .-** A fin de delimitar adecuadamente la cuestión controvertida conviene señalar que en el acuerdo sancionador se establece que las infracciones imputadas son las siguientes:

a) Dejar de ingresar parte de la deuda tributaria en 2007 por importe de 155.377,02 euros y en 2008 por importe de 219.127,60 euros ( artículo 191 de la Ley 58/2003 ).

b) Declarar incorrectamente cuotas a deducir sin que se haya producido falta de ingreso por la aplicación, en la regularización inspectora, de deducciones pendientes, en las cuantías de 741.909,38 euros en 2007 y 219.127,60 euros en 2008 ( artículo 195.1.2º párrafo de la Ley 58/2003 ).

c) Obtener en 2007 una devolución indebida por importe de 560.191,09 euros ( artículos 193 y 191.5 de la Ley 58/2003 ).

En consecuencia, se imponen a ATOS ORIGIN SAE, en calidad de socio dominante del Grupo Fiscal 28212, las sanciones correspondientes a las distintas infracciones imputadas, que suponen un importe total de 658.083,76 euros.

**TERCERO .-** La parte actora articula en la **demand**a su oposición a la resolución impugnada en relación con los siguientes motivos de impugnación:

- 1) Imprudencia de la sanción por ausencia de culpabilidad en la actuación de la recurrente.
- 2) Interpretación razonable de la norma.
- 3) Vulneración del principio de proporcionalidad en la imposición de las sanciones.

Con base en los argumentos expuestos en desarrollo de los citados motivos, finaliza la demanda solicitando se dicte sentencia en la que se declare la nulidad de la resolución impugnada, así como del acuerdo del que trae causa, con imposición de costas a la Administración demandada.

Por su parte, la Abogacía del Estado en su escrito de **contestación a la demanda** se opone a las pretensiones de la actora alegando, en síntesis, lo siguiente: no cabe apreciar complejidad en la interpretación del artículo 31 del Real Decreto Legislativo 4/2004 ; el acuerdo sancionador ha probado razonablemente la conducta culposa del sujeto; no cabe hablar en este caso de autoliquidación completa y veraz al haber sido necesario abrir un procedimiento inspector para obtener los datos precisos para examinar si la conducta del sujeto era correcta; no cabe invocar razones de proporcionalidad, al no tener el órgano sancionador margen de discrecionalidad.

Finaliza su escrito la Abogacía del Estado solicitando la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

**CUARTO** .- La cuestión controvertida se centra, pues, en la determinación de la conformidad o disconformidad a Derecho de la sanción impuesta a la recurrente.

Del simple enunciado de los motivos de impugnación articulados por la actora se desprende que no existe controversia entre las partes sobre la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, lo que en este caso aparece todavía más claro a la vista de que la recurrente mostró su conformidad con la regularización practicada.

Ahora bien, una cosa es estar conforme con la regularización (lo que puede acaecer por múltiples motivos) y otra bien distinta que ello implique, *per se*, un reconocimiento del sujeto de haber cometido culpablemente una infracción.

Por ello, para resolver la cuestión controvertida, esto es, la conformidad o no a Derecho de la sanción impuesta, debemos tener presente que no basta con la concurrencia del elemento objetivo de la infracción para que una conducta pueda ser sancionada, sino que se precisa, además, la del elemento subjetivo de la culpabilidad del sujeto y que el análisis de este elemento debe ser realizado minuciosamente, valorando las concretas circunstancias concurrentes en el caso.

Por tanto, no planteando en este caso duda alguna la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, nos centraremos en el elemento subjetivo, referido a la culpabilidad del sujeto.

A este respecto, hemos señalado en **nuestra sentencia de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 579/2013)** lo siguiente:

"En relación con dicho elemento subjetivo, esta Sala ha afirmado (por ejemplo, en la SAN de 16 de abril de 2015, recurso nº 146/2012) que la utilización de una interpretación jurídica razonable excluye el elemento de la culpabilidad, aunque no sea dicha interpretación la que los Tribunales finalmente consideren correcta y aplicable al caso. Esto es, aunque fuera incorrecto, desde el punto de vista jurídico, el planteamiento y la tesis sostenida por la parte actora, ello en modo alguno permitiría concluir que, automáticamente, tal interpretación deba ser considerada -ineludiblemente- como reveladora del ánimo de cometer una infracción tributaria, incluso a título de simple negligencia. Un sujeto pasivo puede no "acertar" a la hora de cumplir con su obligación de tributar correctamente (sea en la calificación otorgada a una operación, en su tratamiento contable o en la determinación de la cuantía de la tributación), pero ello no significa necesariamente que ese desacierto deba dar lugar, siempre y en todo caso, a la apreciación de la existencia de una infracción y a la imposición de la correspondiente sanción, pues junto al elemento objetivo o de hecho de la infracción debe concurrir también el subjetivo de la culpabilidad del sujeto.

Aun más, hemos dicho que el hecho de que exista una unidad de criterio en la actuación de la Administración Tributaria en relación con una determinada operación y que la doctrina administrativa al respecto sea sobradamente conocida no empece para que el sujeto pasivo pueda legítimamente discrepar de la misma por entender más acertada jurídicamente otra distinta, sin que por ello deba ser ineludiblemente sancionado.

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

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

El acuerdo sancionador se refiere en sus páginas 8 a 12 a la culpabilidad, analizando en primer lugar el artículo 31 del TRLIS (Deducción para evitar la doble imposición internacional) y el artículo 23 b (número 63) de

los Comentarios al Modelo Convenio OCDE (relativo al método de imputación para evitar la doble imposición), señalando que " *el impuesto a deducir tiene como límite siempre el que corresponda pagar en España de obtenerse dichas fuentes de renta extranjera en nuestro país, lo que en definitiva implica, sin posibilidad de interpretación discrepante razonable, tomar, a efectos del cálculo del impuesto deducible, el impuesto que corresponde a la renta neta, es decir, procede tener en cuenta los gastos necesarios para la obtención de la misma, todo ello en base a lo dispuesto tanto en las normas internas como en las internacionales* ".

Señala, además, el acuerdo que existen distintos pronunciamientos administrativos y judiciales en el sentido expuesto (consulta no vinculante de la DGT de 4/12/96; resoluciones del TEAC de 10/9/98, 19/3/99, 20/10/00, 15/2/07 y 15/3/07; SSAN de 19/3/99, 4/12/08 y 18/12/08; y STS de 9/10/00), por lo que " *no parece que pueda entenderse que el sujeto pasivo está respaldado por una interpretación razonable* ".

Añade que las diferencias entre la propuesta inicial y la regularización tuvieron su origen no en la dificultad de interpretación del precepto, sin en la dificultad de cuantificar los gastos vinculados a los ingresos, dado que la contabilidad de la entidad no cumple con el elemento de correlación entre ingresos y gastos, ya que procedió a contabilizar los ingresos en ejercicios anteriores a los que contabiliza los gastos generadores de los mismos. Asimismo, el acuerdo invoca la aplicación de la cláusula *TAX sparing* para hacer hincapié en el conocimiento por la entidad del CDI con Brasil en el que se especifica la deducción de gastos a efectos de determinar el impuesto teóricamente deducible y finaliza este apartado referido a la culpabilidad señalando que el ánimo colaborador y cumplidor de la entidad durante el procedimiento de comprobación no permite dejar de valorar la conducta culposa o no de la entidad al momento de cometerse el hecho objeto de sanción.

Pues bien, la Sala no comparte las razones expresadas en el acuerdo sancionador para considerar concurrente la culpabilidad del sujeto. En este sentido, debemos recordar que en el Fundamento Jurídico Tercero de nuestra **sentencia de 28 de noviembre de 2013 (recurso 139/2011)** señalábamos:

"El análisis de la resolución sancionadora (y del acuerdo del órgano de revisión que la confirma) pone de manifiesto, en primer lugar, que la culpabilidad del infractor se ampara exclusivamente en un supuesto comportamiento negligente derivado de la consignación en su autoliquidación de un importe "bruto" de la deducción para evitar la doble imposición internacional, siendo así que la norma aplicable (el artículo 31.1 del Texto Refundido de la ley del impuesto) presenta una meridiana claridad en cuanto a la necesidad de que tal importe sea "neto", esto es, descontados los gastos incurridos para la obtención de los ingresos gravados.

Ciertamente, el precepto invocado por la Administración exige, para cuantificar la suma deducible, determinar "el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las rentas si se hubieran obtenido en territorio español". Ello conduce al órgano sancionador a afirmar que "una mínima verificación hubiera permitido constatar la impropiedad de calcular la deducción sin deducir los gastos asociados a los ingresos obtenidos en el extranjero", lo que denota, siempre a criterio de la Administración, "una absoluta y patente falta de cuidado en la cuantificación de la deducción aplicada", pues la conducta exigible consistió en aplicar el artículo 31.1.b) de la ley del impuesto "calculando la cuota íntegra a partir de la diferencia entre ingresos y gastos".

No entendemos, sin embargo, que tales afirmaciones (únicas en las que, realmente, se justifica la culpabilidad) sean suficientes para integrar la negligencia "absoluta y patente" que se recoge en las resoluciones recurridas. Y ello, en primer lugar, porque no apreciamos la notable e indiscutida claridad de la norma tributaria aplicable, que se refiere, efectivamente, a "cuota íntegra" pero no menciona expresamente la necesidad de que la misma se forme descontando los gastos necesarios para obtener los ingresos.

Además, esta misma Sala ha tenido ocasión de abordar, en otros pronunciamientos, la interpretación que haya de darse al artículo 31.1.b) de la ley del impuesto con ocasión de la interposición de recursos dirigidos contra regularizaciones tributarias derivadas, precisamente, del defectuoso cálculo de la deducción al no descontar de la misma los gastos necesarios para la obtención de ingresos. Lo relevante, a los efectos que ahora nos ocupan, es que la Administración tributaria no ha considerado en muchos de esos supuestos que tan errónea cuantificación de la deducción sea susceptible de integrar un comportamiento sancionador o que la conducta del obligado tributaria fuera "notoria y patentemente descuidada".

A lo anterior debe añadirse que la autoliquidación del impuesto presentada por el contribuyente ha de reputarse completa y veraz, aunque incorrecta en punto al cálculo de la suma deducible por el concepto que nos ocupa, lo que excluye todo intento presuntivo de obtener un beneficio que se sabía indebido o defraudar a la Hacienda Pública.

En definitiva, no entendemos que la conducta del obligado tributario sea culpable, ni siquiera a título de negligencia, en lo que hace al indebido cálculo de la suma deducible para evitar la doble imposición internacional."

Por otra parte, en nuestra sentencia de 22 de marzo de 2012 (recurso nº 126/2009 ) decíamos:

"(...) La tendencia jurisprudencial ha sido la 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 esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria .

Así, la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible.

A lo anterior debe añadirse que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 señala que "l. 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."

"(...) Por lo demás, no se puede situar jurídicamente la culpabilidad en el dato objetivo de la facilidad en la comprensión de las normas jurídicas aplicables al cumplimiento de los deberes fiscales del sujeto pasivo, operación que, en sí misma, es un insuficiente índice de culpabilidad si no se aclara en qué consiste ésta, si la modalidad subjetiva presente es dolosa o culposa y, dentro de estos dos grandes grupos o categorías, qué grado de gravedad habría tenido, aspectos todos ellos en que reside la verificación sobre la necesaria concurrencia del principio de culpabilidad y que no puede ser dado por supuesto sobre la base del consabido canon de la interpretación razonable de la norma, (...)"

Esta doctrina sentada por la Sala en las dos sentencias citadas debe ahora ser reiterada en virtud del principio de unidad de doctrina, trasunto de los principios de igualdad en la aplicación de las normas y de seguridad jurídica. Así, partiendo del hecho constatado de que en ocasiones precedentes hemos considerado que "no apreciamos la notable e indiscutida claridad de la norma tributaria aplicable" en relación con el artículo 31.1 del TRLIS, así como que estamos en este caso ante una errónea interpretación del derecho aplicable que, en otras ocasiones, no ha merecido reproche sancionador por parte de la Administración y que, además, la entidad recurrente puso a disposición de aquélla -por medio de su autoliquidación y sin ocultación al respecto- todos los elementos configuradores del hecho imponible, llegamos a la conclusión de que no concurre en este caso el elemento subjetivo de la infracción y que no basta con estimar -como hace el acuerdo sancionador- que no hay posibilidad de interpretación discrepante razonable para afirmar la concurrencia de culpabilidad.

Por ello, en el supuesto ahora examinado, el error cometido por la recurrente en su tributación al efectuar una defectuosa interpretación de la norma aplicable (el artículo 31.1 del TRLIS) puede y debe ser corregido - como ha sucedido- a través de la correspondiente regularización, pero no debe dar lugar a sanción por falta del elemento subjetivo de la infracción.

En consecuencia, procede estimar el recurso y anular la resolución impugnada (que confirmó el acuerdo sancionador), por no ser ésta conforme a Derecho.

**QUINTO** .- En virtud de lo prevenido en el artículo 139 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración, al haber sido desestimadas totalmente sus pretensiones.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,



**EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY**

**LA SALA ACUERDA**

**ESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Miguel Angel Araque Almendros, en nombre y representación de ATOS SPAIN S.A.E., contra el acuerdo dictado por el TEAC el 28 de mayo de 2013, antes indicado, el cual anulamos por ser contrario a Derecho, con imposición de costas a la parte demandada.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 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. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDO