



Roj: **STS 2995/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:2995**

Id Cendoj: **28079130022018100205**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/07/2018**

Nº de Recurso: **2878/2017**

Nº de Resolución: **1232/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.232/2018

Fecha de sentencia: 17/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2878/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/06/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 2878/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1232/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 17 de julio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2878/2017** interpuesto por el procurador de los tribunales don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de **RANDSTAD CONSULTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L.**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de fecha 29 de marzo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 899/2015, sobre infracciones y sanciones tributarias por los impuestos sobre el valor añadido y sociedades de los períodos 2006 y 2007; ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 29 de marzo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 899/2015.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) En sendas actas suscritas en conformidad por USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. en relación con el impuesto sobre sociedades (ejercicio 2006) y con el impuesto sobre el valor añadido (ejercicios 2006 y 2007) se constató, como único motivo de regularización, que la mencionada entidad había registrado, en los ejercicios objeto de comprobación, operaciones de compras sustentadas por facturas irregulares, extremo que habría sido confirmado por la propia interesada en el curso de las actuaciones al manifestar reiteradamente que dichas facturas recibidas y que constan registradas en los libros contables no responden a una efectiva y real prestación de servicios recibidos de terceros.

b) Derivado de la anterior liquidación y previa tramitación del correspondiente procedimiento sancionador, se dictaron dos acuerdos de imposición de sanciones por la comisión de las infracciones tributarias muy grave tipificadas en el artículo 191.4 de la LGT (dejar de ingresar la cuota correspondiente), que se gradúa en 25 puntos porcentuales por aplicación del criterio del artículo 187.1 b) LGT ("perjuicio económico"). La culpabilidad del infractor se justifica en aquellos acuerdos sancionadores en los siguientes términos literales:

"Estos hechos están probados y aceptados por el sujeto pasivo, tal y como se ha puesto de manifiesto en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación, documentadas en el acta nº A01- NUM000, la deducción de cuotas no deducibles fiscalmente por facturas irregulares y demás conceptos inherentes a la declaración del periodo y concepto impositivo señalado en el antecedente anterior no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al Impuesto, y que los preceptos expuestos deben ser interpretados de acuerdo con la necesaria acepción dentro del Derecho Tributario sancionador del principio de culpabilidad. Por ello, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se **aprecia el concurso** de cuando menos **negligencia**, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre".

c) En las reclamaciones económico-administrativas deducidas por la mercantil contra aquellos acuerdos de imposición de sanción, se alegó su improcedencia por falta absoluta de culpabilidad de la mercantil sancionada al haber actuado la entidad USG "con total desconocimiento de que las facturas emitidas eran ficticias, y con pleno convencimiento de estar satisfaciendo facturas que soportaban servicios reales y efectivos". Y es que, según se alegaba, el responsable de aquellos actos era el entonces Director General de la compañía, apoderado de su cuenta bancaria y que efectuaba el pago de las facturas con el fin de desviar fondos de la sociedad a su propio patrimonio, circunstancia que solo se conoce -por la mercantil- cuando se inicia el procedimiento inspector, siendo así que se procedió de forma inmediata por la propia sociedad a la interposición de una querrela criminal, admitida a trámite por el juzgado de instrucción competente y pendiente de resolución cuando se deduce el recurso ante el órgano de revisión.

d) El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en resoluciones de 27 de mayo de 2015, desestimó las reclamaciones económico-administrativas deducidas por USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L.



contra los acuerdos sancionadores citados, justificando el rechazo, por lo que ahora interesa, en los siguientes términos literales:

"En cuanto a la ausencia de culpabilidad alegada, cabe destacar que la entidad se dedujo incorrectamente operaciones de compras sustentadas por facturas irregulares, hechos probados y aceptados por el sujeto pasivo tal y como se ha puesto de manifiesto en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación documentadas en el Acta a la que prestó conformidad la interesada. Al respecto la interesada manifestó en reiteradas ocasiones que dichas facturas recibidas y registradas en los libros contables "no responden a una efectiva y real Prestación de Servicios recibidos de Terceros".

Consecuentemente la Inspección estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria y debía ser sancionada, con independencia de la alegación formulada por la interesada del desconocimiento de la emisión de facturas falsas por su administrador hasta el inicio de la comprobación tributaria a la sociedad, lo que les exime de responsabilidad. Sin embargo, cabe mencionar que la entidad mediante el nombramiento de administrador único le concedió al mismo poder absoluto para actuar en nombre y por cuenta de ésta por lo que todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad.

Por tanto, confirmada la existencia de facturas que documentan servicios cuya realidad se niega por la Inspección de los Tributos, no puede sino confirmarse la existencia de culpabilidad en grado de dolo ya que la emisión de facturas falsas exige una conducta activa por parte del emisor en clara connivencia con el receptor de las mismas, por lo que difícilmente es posible desligar el dolo de la conducta de este último; conducta que en todo caso resulta imposible de encuadrar dentro de los parámetros de una actuación empresarial diligente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...)."

A mayor abundamiento, y a la vista de lo alegado, interesa destacar que administrativamente es sancionable la persona jurídica, que es el sujeto pasivo del impuesto, aunque por ella actuara su administrador".

e) Esta última afirmación -relativa a la responsabilidad de la persona jurídica y no de la persona física que por ella actúa- se justifica por el TEAR mediante la reproducción de una resolución del TEAC de 15 de marzo de 2011 (RG 1431/10), que señala lo siguiente:

"(...) De acuerdo con el artículo 181.1 de la LGT el sujeto infractor es la persona física o jurídica y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes; y entre otros serán sujetos infractores los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes. De acuerdo con el artículo 36.1 de la LGT es "sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo", señalando el apartado 2 del citado artículo 36 que es "contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible". En consecuencia, en el presente, Inversiones Claudia, SL como obligada tributaria con capacidad de obrar -sujeto pasivo/contribuyente del Impuesto- es el sujeto infractor de las cantidades dejadas de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, sin que puede aceptarse como eximente de la responsabilidad el argumento alegado antes este Tribunal, pues será el contribuyente quién asuma la responsabilidad tributaria de las autoliquidaciones presentadas en su nombre, aunque haya encomendado a otro la confección de las mismas o aunque otra persona, en este caso su representante legal/administrador único (actualmente fallecido), sea el responsable de los datos consignados en la misma.

Nos encontramos con un obligado tributario principal, contribuyente, con una persona jurídica con plena capacidad para efectuar una acción voluntaria y por tanto, con plena capacidad para ser culpable, siendo irrelevante a estos efectos, el que se valga de otras personas en su actuación práctica. Es decir, en virtud del principio de personalidad de la sanción establecido en el art. 25 CE, procede imponer la sanción pecuniaria por las cantidades dejadas de ingresar por el Impuesto sobre Sociedades de 2005 a Inversiones Claudia, SL que es quién aparece como responsable de la misma (el contribuyente que realiza el hecho imponible, artículo 36.2 de la LGT)".

f) La querrela criminal interpuesta por USG se acumuló al procedimiento penal iniciado por la denuncia formulada por la Agencia Tributaria contra el Director General y contra la propia compañía (por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007), procedimiento en el que, respecto a la entidad, se dictó auto de sobreseimiento provisional con fecha 13 de noviembre de 2015 -firme, al rechazarse por la Audiencia el recurso de apelación interpuesto contra el mismo- por el Juzgado de Instrucción núm. 53 de Madrid en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, auto en el que se dice que no existían indicios de que la sociedad hubiera participado en los hechos.

g) Se acogía en el indicado auto el criterio del Fiscal, cuyo informe de 28 de septiembre de 2015 decía así: "los hechos que constituyen el elemento objetivo del tipo, las facturas ingresadas y no contabilizadas y las



facturas pagadas y deducidas que no se corresponden con la realidad, no han sido cometidos por USG PEOPLE ESPAÑA, S.A. con conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, sino por el querellado Arsenio , con la colaboración del resto de querellados para poder obtener un beneficio económico injusto y sin el consentimiento de USG PEOPLE ESPAÑA, S.A., habiendo causado estos hechos como bien dice la entidad querellante un perjuicio económico y un beneficio a Arsenio y a su mujer mucho mayor, que las cantidades cuyo pago supuestamente se trataba de eludir a la Hacienda Pública".

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

1. Frente a los citados acuerdos desestimatorios adoptados por el TEAR de Madrid con fecha 27 de mayo de 2015, la entidad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, en el que insistía en su ausencia de culpabilidad y en las vicisitudes del procedimiento penal, constatando la existencia del sobreseimiento provisional respecto de la actuación de la compañía y reiterando su desconocimiento sobre la operativa empleada por su Director General.

2. El recurso jurisdiccional fue desestimado íntegramente a través de la sentencia ahora impugnada, en la que se declarara la conformidad a Derecho de las resoluciones recurridas por las razones expuestas en el fundamento de derecho tercero, según el cual:

"Consta en las actuaciones sancionadoras las siguientes conclusiones que deben ser tomadas en consideración:

- La sociedad al prestar conformidad a las regularizaciones realizadas por la Inspección, que quedaron documentadas en las actas de liquidaciones de conformidad respecto del IVA/06/07 e ISOC/06, aceptó las modificaciones contenidas en las mismas. La actuación inspectora se ciñó a aplicar la normativa establecida para calcular correctamente las bases imponibles y cuotas resultantes de las liquidaciones.

- En las actuaciones inspectoras se modificaron, de un lado la declaración liquidación presentada del IVA/06/07 disminuyendo las cuotas soportadas en todos los trimestres de los años 2006 y 2007 en 167.790,99 €, por no admitirse como compras o servicios realizados una serie de facturas irregulares y por no poder demostrar la relación del gasto con la actividad desarrollada, y de otro lado la declaración liquidación presentada del ISOC/06 incrementando los ingresos en 358.642,95 €, quedando la base imponible comprobada en 255.473,03 €, vez aplicada la compensación de 103.219,92 € en el año 2.006, por no admitirse como compras o servicios realizados una serie de facturas irregulares y por no poder demostrar la relación del gasto con la actividad desarrollada.

- La sociedad ha reconocido que dichas facturas no responde a una efectiva y real prestación de servicios recibidos de terceros, manifiesta que desconocía estos hechos. En el periodo de comprobación estaba como Director General de la compañía D. Arsenio , que fue el que firmó y contrató a terceras partes, dando lugar a facturas ficticias que no sustentaban ningún servicio real.

- La sociedad, al poner a D. Arsenio como Director General y administrador único le daba poder absoluto para actuar en nombre y por cuenta de la misma sociedad. Si actuó mal y en contra de los intereses de la empresa a la que representaba, todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad. No es excusa para el cumplimiento correcto de las normas fiscales.

- A pesar de la colaboración por parte de la sociedad y haber aportado toda la información de la que disponía, su actuación se tiene que sancionar conforme establece la ley. La sociedad ha infringido la norma contabilizando operaciones no realizadas y deduciéndose facturas irregulares que no avalan los servicios o compras que declararon haber realizado.

- El error cometido por la sociedad, sea quien sea la persona que realizara las operaciones, la cual se dedujo facturas de gastos que no se correspondía con ningún servicio prestado a la empresa, no exime de sus obligaciones tributarias. Todos los elementos para poder realizar una liquidación veraz y cierta están contempladas en general en las leyes y en particular en la Ley de sociedades. Por lo que no puede alegar error en la deducción de los gastos en la liquidación presentada.

- En el caso que nos ocupa no es un error involuntario, ya que contabilizaron y se dedujeron facturas que avalaban trabajos y servicios inexistentes realizados para la entidad, la cual dejó de ingresar cuotas positivas y obtuvo bases negativas a compensar en ejercicios futuros. La conducta del obligado tributario en este caso no ofrece dudas respecto a la culpabilidad, ya que ha infringido la norma consciente y voluntariamente a través de la inclusión de facturas irregulares, no deducibles fiscalmente disminuyendo el importe debido a la Hacienda Pública.



Pues bien, desde estas premisas deviene sancionable administrativamente la persona jurídica hoy recurrente, que es el sujeto pasivo del impuesto, aunque por ella actuara su director y/o administrador. Conforme al artículo 181.1 de la Ley General Tributaria el sujeto infractor es la persona física o jurídica y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes; y entre otros serán sujetos infractores los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes. Determina el artículo 36.1 de la misma Ley LGT que es "sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo", señalando el apartado 2 del citado artículo 36 que es "contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible".

En consecuencia, la mercantil recurrente, como obligada tributaria con capacidad de obrar -sujeto pasivo/ contribuyente del Impuesto- es el sujeto infractor de las infracciones por las que se la sanciona, al asumir la responsabilidad tributaria de las declaraciones de las liquidaciones presentadas en su nombre, aunque una persona dependiente de la sociedad, en este caso su director general, sea quien efectuó de las operaciones de que traen causa las liquidaciones. Nos encontramos con un obligado tributario principal, contribuyente, que es una persona jurídica con plena capacidad para efectuar una acción voluntaria y, por tanto, con plena capacidad para ser culpable, siendo irrelevante a estos efectos que se hubiera valido de otras personas en la ejecución material de los hechos por los que se sanciona a la sociedad.

En virtud del principio de personalidad de la sanción procede imponer las sanciones pecuniarias por las infracciones tributarias en cuestión a la mercantil actora, que es quién aparece como responsable de las mismas al constituir la parte contribuyente que realiza el hecho imponible (ex artículo 36.2 de la LGT). El ilícito administrativo permite sancionar a la entidad mercantil, incluyendo y englobando, por tanto, a todos sus representantes, administradores y encargados que ostenten algún cargo o puesto en la entidad mercantil o sean socios de la misma, puesto que todos ellos se verán afectados por las repercusiones negativas de la sanción impuesta.

En definitiva, el hecho de que el obligado tributario haya actuado a través de un tercero no le exime de su responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues es a él a quien le incumbe el cumplimiento de sus deberes tributarios y en caso de incumplimiento es él quién debe responder y a quién ha de dirigirse la Administración en primer término para exigir las correspondientes responsabilidades impositivas".

2. En resumen, según la sentencia, al ser USG PEOPLE ESPAÑA, S.A. la obligada a declarar *correctamente* los tributos correspondientes (Sociedades e IVA), su conducta ha de reputarse culpable (i) al contabilizar y deducirse en sus autoliquidaciones facturas que avalaban trabajos y servicios inexistentes realizados para la entidad, (ii) y al dejar de ingresar cuotas positivas u obtener bases negativas a compensar en ejercicios futuros, (iii) sin que la circunstancia de haber actuado a través de un tercero (su Director General) constituya un supuesto de exención de responsabilidad por ser a la mercantil a la que le incumbe el cumplimiento de sus obligaciones y hacer frente, en su caso, a las consecuencias si tal obligación no se cumple o se hace indebidamente.

TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal del demandante en la instancia preparó recurso de casación mediante escrito en el que identifican como normas infringidas (i) el principio *ne bis in idem* contemplado en el artículo 25 de la Constitución Española [«CE »], que conlleva la infracción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 CE , en la medida en que la sentencia impugnada ignora las conclusiones extraídas del procedimiento penal y, más concretamente, las del Ministerio Fiscal, (ii) el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al no poderse apreciar en el supuesto litigioso la comisión de una acción culposa o dolosa tipificada en dicha Ley, y, en su caso, (iii) el artículo 179 LGT , al no ser responsable la compañía de los hechos constitutivos de la infracción imputada, en relación con el artículo 62 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada .

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida y señala que la sentencia impugnada confirma, en su opinión, una responsabilidad objetiva, al prescindir del motivo por el cual se presentaron las autoliquidaciones de forma incorrecta y asimilar la voluntad de la sociedad con la de un empleado que utilizó las autoliquidaciones para perpetrar un delito de apropiación indebida. Destaca, además, que una vez descartada la conducta dolosa en el comportamiento de la entidad mercantil, la sentencia debió analizar si concurría **negligencia**, lo que no ha hecho ni justificado.

3 La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de mayo de 2017 y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 21 de julio de 2017, en el que **aprecia** que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación



de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la Ley Jurisdiccional, precisando que la cuestión que presenta ese interés, en interpretación de los artículos 179.1 y 183.1 de la Ley General Tributaria, es la siguiente:

"Si, al margen del cumplimiento de las obligaciones en orden a la liquidación y pago de las correspondientes deudas tributarias, una sociedad puede ser sancionada como autora de una infracción tipificada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio".

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

1. En el recurso de casación interpuesto -mediante escrito que observa los requisitos legales-, señala el recurrente que sancionar a la entidad supone vulnerar el principio del *non bis in idem* y el derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que fue el propio Fiscal el que afirmó que la conducta punible (apropiación indebida y delito fiscal) no fue efectuada por la sociedad "con conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber", sino por la persona física, que actuó sin consentimiento de la entidad, ni conocimiento de la falsedad de las facturas.

2. Además, siempre según el recurrente, la sentencia recurrida construye su argumento en una supuesta responsabilidad objetiva, proscrita en nuestro derecho sancionador: la conducta de la sociedad no fue dolosa (porque así lo dice el juez penal), pero tampoco negligente en la medida en que el acuerdo sancionador nada justifica sobre la existencia de **negligencia**.

3. En definitiva: a) Si bien la sociedad asume la responsabilidad tributaria de las declaraciones presentadas en su nombre, a efectos de sancionar su conducta "no puede ignorarse si fue o no responsable de las autoliquidaciones presentadas" y b) No puede confirmarse una sanción tributaria "cuando el contribuyente en cuestión ha cometido una infracción como consecuencia de un engaño demostrado en vía penal y que ha reconocido el propio Ministerio Fiscal".

QUINTO. Oposición al recurso de casación del abogado del Estado.

1. El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales, y en el que se destaca, en primer lugar, que la jurisdicción penal solo ha examinado los hechos respecto del ejercicio 2007 (impuesto sobre el valor añadido de la compañía), de manera que sus apreciaciones "no pueden extenderse al ejercicio 2006, que también fue objeto de actuaciones inspectoras".

2. Señala también que, a tenor de la sentencia, el Sr. Arsenio ha de reputarse "administrador de la sociedad" y que, en todo caso, "ostentaba los más amplios poderes" por voluntad de los órganos sociales, lo que impide considerarle un "tercero" ajeno a la entidad.

3. Finalmente, considera, que al actuar las personas jurídicas a través de personas físicas, la única forma de imputar la responsabilidad a aquéllas es "atribuirles las consecuencias de los actos desarrollados por las personas que integran sus órganos o que tienen la condición de apoderados", que es, cabalmente, lo que sucede en autos con el Sr. Arsenio .

SEXTO. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado - 26 de junio de 2018- y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y delimitación previa de las cuestiones que deben abordarse para su resolución.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, impugnada en casación por la representación procesal de RANDSTAD CONSULTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L., es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso recordar nuevamente los hechos del litigio que han de reputarse probados:

a) En las autoliquidaciones correspondientes al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2006 y al impuesto sobre el valor añadido de los ejercicios 2006 y 2007, USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. incorporó -deduciendo el porcentaje correspondiente- el importe de determinadas facturas que se correspondían con compras no



efectuadas por la entidad, pues -a pesar del reflejo contable de tales documentos- las facturas no respondían a una efectiva y real prestación de servicios retribuidos a terceros.

b) Como consecuencia de tales autoliquidaciones, el contribuyente dejó de ingresar cuotas positivas u obtuvo bases negativas a compensar en ejercicios futuros.

c) La sociedad como tal era completamente ajena a la operativa descrita, pues se limitó a contabilizar unas facturas (y a dar por buenas tanto su existencia como la veracidad de la operaciones que documentaban) que fueron confeccionadas, a sus espaldas, por el Director General de la compañía, que tenía plenos poderes tanto para la emisión de aquellos documentos como para ordenar el pago.

d) Iniciado un procedimiento penal para investigar tales hechos (tanto en relación con la conducta del Director General, como respecto de la actuación de la compañía), el mismo concluyó con un auto de sobreseimiento provisional respecto de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. en relación con un posible delito fiscal cometido en el ejercicio 2007 (único ejercicio en el que aparecía la referida sociedad como investigada). En dicho auto -firme- señala el órgano judicial que no existen indicios de que la mercantil hubiera participado en los hechos analizados (creación artificial de facturas falsas), acogiendo así el criterio del Fiscal del caso según el cual aquellos hechos "no han sido cometidos por USG PEOPLE ESPAÑA, S.A. con conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, sino por el querellado Arsenio , con la colaboración del resto de querellados para poder obtener un beneficio económico injusto y sin el consentimiento de USG PEOPLE ESPAÑA, S.A.", a quien habría perjudicado económicamente aquel comportamiento mucho más que el beneficio que se habría obtenido al incluir las facturas en las liquidaciones tributarias correspondientes".

2. Todo el debate -en vía administrativa y en sede jurisdiccional- giró alrededor de una cuestión esencial: si cabía reputar como culpable la conducta de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. consistente en dar carta de naturaleza a aquellas facturas, incorporándolas a sus autoliquidaciones tributarias y obteniendo, así, la ventaja fiscal correspondiente cuando se había constatado por la jurisdicción penal mediante resolución firme que la citada compañía (i) no participó en la confección de las facturas, (ii) era ajena a la operativa que documentaban y (iii) resultó perjudicada por la actuación reflejada en aquellos documentos, pues las facturas se abonaban por la propia sociedad a terceros que no habían realizado servicio alguno que debiera retribuirse.

3. Pese a que el órgano administrativo sancionador (y el TEAR, al revisar sus decisiones) conocía que los hechos descritos (la irregularidad de las facturas) estaban siendo investigados en sede judicial penal (a tenor de la denuncia de la AEAT y de la querrela interpuesta por la propia USG) decidió que la conducta de la sociedad contribuyente era culpable en la medida en que fue "voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se **aprecia el concurso** de, cuando menos, **negligencia**".

El TEAR argumenta algo más sobre la culpabilidad al señalar que resulta irrelevante que el comportamiento infractor fuera realizado por una persona física, pues "mediante el nombramiento de administrador único, (la sociedad) le concedió al mismo poder absoluto para actuar en su nombre y por su cuenta, por lo que todas las acciones, contratos y consecuencias de su intervención son responsabilidad de la sociedad".

Y añadía el TEAR que, confirmada la falsedad de las facturas (en cuanto documentan servicios inexistentes), "no puede sino confirmarse la existencia de culpabilidad en grado de dolo".

4. Pese a la contundencia de la resolución penal que pone fin al procedimiento (que excluye el dolo en el comportamiento de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. al considerar que la operativa descrita se ha realizado a espaldas y en perjuicio de la misma), la sentencia zanja el debate y confirma las decisiones del órgano de revisión, que calificaron de dolosa la conducta de aquella sociedad, por considerar -muy resumidamente- (i) que la sociedad había dado poder "absoluto" al Director General para actuar en su nombre y por cuenta de la sociedad, (ii) que su actuación deficiente es imputable a la sociedad, que sale "beneficiada" o "perjudicada" por la labor de su mandatario, (iii) que es la sociedad la que ha contabilizado operaciones no *realizadas* y se *ha deducido gastos consignados en unas facturas* que no responden a una verdadera prestación de servicios, (iv) que ese error no le exime de sus deberes tributarios cuando el mismo no es involuntario (se contabilizaron y dedujeron las facturas, no se ingresaron cuotas positivas y se obtuvieron bases negativas a compensar en ejercicios futuros) y (v) su comportamiento es sancionable como contribuyente que es, conforme al artículo 181.1 LGT , pues "el hecho de que el obligado tributario haya actuado a través de un tercero no le exime de su responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales".

5. Frente a la alegación del abogado del Estado relativa al alcance de la decisión del juez de instrucción al sobreseer el procedimiento, conviene aclarar que el sobreseimiento acordado -y las razones esgrimidas para ese archivo provisional de la causa- se proyecta sobre los dos acuerdos sancionadores que nos ocupan, relativos a los dos ejercicios fiscales (2006 y 2007) y a los dos tributos (Sociedades e IVA). El hecho de que



el auto de sobreseimiento se refiere solo al período en el que existía cuantía para el delito contra la Hacienda Pública (2007) no empece esta conclusión, pues la *ratio decidendi* de la resolución penal afecta de lleno a todos los ejercicios y tributos comprobados, en la medida en que descarta expresamente toda participación de la sociedad consistente en la confección, cobro y reflejo fiscal de las facturas, siendo así que la irregularidad de éstas es el único comportamiento tenido en cuenta para sancionar.

6. Presupuesto lo anterior, debemos dar respuesta a la cuestión que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación (si puede una sociedad ser sancionada por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio).

Pero no podemos perder de vista, a la hora de resolver el proceso, la abierta contradicción existente entre los acuerdos sancionadores (que califican expresamente la conducta de la recurrente como "negligente") y los acuerdos del TEAR desestimatorios de las reclamaciones económico-administrativas (que consideran ese mismo comportamiento como "doloso").

Y tampoco podemos prescindir de los razonamientos de la sentencia recurrida, en los que no hay referencia expresa al grado de culpabilidad de la demandante en la instancia, aunque parece calificarse como "doloso" al afirmar que el error cometido no es involuntario y que es culpable la sociedad "ya que ha infringido la norma *consciente y voluntariamente* a través de la inclusión de facturas irregulares, no deducibles fiscalmente disminuyendo el importe debido a la Hacienda Pública".

SEGUNDO. La respuesta a la cuestión suscitada por el auto de admisión.

1. La pregunta señalada (si puede una sociedad ser sancionada por hechos que, según ha considerado la jurisdicción penal, fueron realizados sin su conocimiento y en su perjuicio) solo tiene, a nuestro juicio, una respuesta segura, clara y contundente: un comportamiento como el descrito no puede ser calificado, en ningún caso, como "doloso", entendido el dolo -ocioso es recordarlo- como la intención consciente del agente de realizar una conducta a sabiendas de su carácter ilícito.

Las expresiones contenidas en el auto de admisión -que, por cierto, reflejan perfectamente el contenido de la decisión penal al acordar el sobreseimiento- resultan ser claramente opuestas a cualquier idea de dolo (o voluntad consciente y deliberada de cometer el ilícito): los hechos contemplados fueron realizados, en efecto, "sin el conocimiento" de la sociedad y "en perjuicio" de la misma. Tan es así, que se ha puesto de manifiesto que el perjuicio irrogado a la compañía -que ha debido abonar unas facturas referidas a servicios que no le han sido prestados- es superior al beneficio obtenido al deducirse los gastos correspondientes en sus autoliquidaciones.

Desde luego no cabe afirmar el dolo -como hacen las resoluciones del TEAR y parece realizar la propia sentencia recurrida- por la sola circunstancia de que la sociedad haya dado poderes "amplios" o "plenos" a un tercero para actuar en su nombre, obligándola válidamente respecto de otros. Una afirmación como esa supondría restaurar la responsabilidad objetiva, desterrada desde hace décadas de nuestros procedimientos sancionadores -penales y administrativos-, que descansan en la culpabilidad, sea bajo una forma intencional o deliberada (dolo), sea mediante la desatención de un deber de actuar exigible que ha producido el resultado típico (culpa, **negligencia** o imprudencia).

Una declaración como la que nos ocupa prescinde por completo de esa exigencia (la culpabilidad), al punto de presumir la intención (o, añadimos nosotros, el descuido o la **negligencia**) por el solo hecho de que quien actúa en nombre de otro lo haga válidamente (con poderes otorgados *ad hoc*) y haya conducido a la persona en cuyo nombre actúa a realizar un comportamiento que ha de reputarse como claramente no querido, determinado por un engaño, y que le causa un perjuicio económico identificable.

2. La pregunta suscitada por el auto de admisión no puede tener, sin embargo, una respuesta tan contundente como la que hemos expuesto en relación con el dolo (para descartarlo) cuando se trata de la **negligencia**.

Consideramos, en efecto, que sería posible un comportamiento negligente en un supuesto como este; pero la eventual calificación de la conducta como "culposa" dependerá específicamente de las circunstancias del caso y de la justificación ofrecida por el órgano sancionador. Cabría, en efecto, contemplar en abstracto una culpa *in vigilando* de la sociedad, partiendo del deber -ampliamente analizado por la doctrina y la jurisprudencia civiles- que pesa sobre las empresas de velar por el comportamiento de sus dependientes, apoderados o empleados para evitar que actuaciones culposas o dolosas de éstos puedan causar daños a terceros que han confiado en la compañía en cuyo nombre o por cuya cuenta actúan.

Una calificación amparada en la culpa *in vigilando*, empero, necesitaría un elemento más para permitir afirmar la responsabilidad en el ámbito sancionador (en nuestro caso, por infracciones tributarias): una justificación expresa, suficiente y pormenorizada sobre la vulneración del deber de vigilar que debería ofrecer en su



resolución el órgano sancionador, analizando las circunstancias del caso y determinando cuál ha sido el concreto comportamiento de la sociedad revelador de la infracción de aquella obligación.

3. En definitiva: a) No puede calificarse como dolosa una conducta como la que nos ocupa, pues -a tenor de los propios hechos que la integran- no cabe hablar de intención o de voluntad de realizar el comportamiento típico; b) Solo cabría afirmar en tales supuestos la "negligencia" si se infringen los deberes de vigilancia que pesan sobre la sociedad en relación con las personas que actúan en su nombre y siempre que tal vulneración aparezca constatada y justificada expresa y pormenorizadamente en el acuerdo sancionador, que deberá analizar las circunstancias del caso y en qué medida la falta de vigilancia ha contribuido a la comisión de la infracción.

TERCERO. Resolución de las cuestiones que el recurso suscita.

1. Consecuencia obligada de lo que acabamos de exponer es la estimación del recurso de casación, la revocación de la sentencia de instancia y la declaración de no ser conformes a Derecho los actos recurridos en el proceso que dio lugar a dicha sentencia. En efecto:

a) La conducta de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. reduciendo, al autoliquidar los impuestos sobre sociedades e IVA, su deuda tributaria o generando bases negativas compensables en el futuro, pese a traer causa de la consideración como gastos de las sumas contempladas por facturas irregulares, no es dolosa en la medida en que fue determinada por la actuación de un empleado de la empresa, que actuó a espaldas de ésta, sin conocimiento alguno y en perjuicio de la sociedad misma.

b) Tampoco tal comportamiento puede calificarse como negligente, pues la justificación que ofrece el acuerdo sancionador sobre el particular es puramente genérico e inconcreto, válido, prácticamente, para cualquier conducta. No se llenan las exigencias de motivación de la culpabilidad (que, en el caso, deberían ir referidas a la incidencia que tuvo la falta de vigilancia en la realización de la infracción) con la nula motivación que aparece en aquellos acuerdos, en los que se hace mención a la "inexistencia de dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al Impuesto" o a la consideración de que "la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se **aprecia el concurso** de cuando menos **negligencia**".

2. Para llegar a la conclusión expuesta no es necesario determinar si don Arsenio era administrador de la compañía, o simple empleado. Pese a la importancia que las partes han dado a esta circunstancia en el acto de la vista, es lo cierto que la citada persona física actuó sin conocimiento de la entidad y en perjuicio de la misma, extremos que, a nuestro juicio, no son baladíes en la medida en que son los que nos han llevado a descartar el dolo (por falta de sus elementos configuradores) y la imprudencia (por no haberse constatado la ausencia de vigilancia).

Entendemos, en fin, que cualquiera que sea la vinculación del Sr. Arsenio con la empresa, lo relevante es que su actuación ni contó con la anuencia de la sociedad, ni ésta infringió deber alguno de vigilancia sobre la actuación de su empleado, aspectos suficientes -en este caso- para descartar la culpabilidad de USG PEOPLE SPAIN SERVICES, S.L. por ausencia de dolo o **negligencia** y por completa falta de justificación al respecto.

3. Los acuerdos que impusieron las sanciones correspondientes y las resoluciones del TEAR que los confirmaron resultan ser, pues, contrarios a Derecho, lo que obliga - como se dijo - a casar la sentencia recurrida previo acogimiento del recurso de casación deducido por el demandante en la instancia y sancionado por aquellas resoluciones.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de RANDSTAD CONSULTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta)



del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de fecha 29 de marzo de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 899/2015, sobre infracciones y sanciones tributarias por los impuestos sobre el valor añadido y sociedades de los períodos 2006 y 2007, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de RANDSTAD CONSULTORES Y SOLUCIONES DE RECURSOS HUMANOS, S.L. contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fechas 27 de mayo de 2015, por las que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas deducidas por la citada sociedad contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid de fechas 21 de diciembre de 2012, de imposición de sendas sanciones tributarias por infracciones tributarias muy graves en relación con el impuesto sobre sociedades (período 2006) e IVA (períodos 2006 y 2007), anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad con el ordenamiento jurídico y dejando sin efecto, en consecuencia, las sanciones impuestas.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.