



Roj: **SAN 3517/2021 - ECLI:ES:AN:2021:3517**

Id Cendoj: **28079230022021100516**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/07/2021**

Nº de Recurso: **248/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000248 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01414/2018

Demandante: EMBEMA SOCIEDAD DE OBRAS SL

Procurador: D. JORGE LAGUNA ALONSO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. **MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA**

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. **MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA**

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a uno de julio de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 248/2018, seguido a instancia de EMBEMA SOCIEDAD DE OBRAS SL, que comparecen representadas por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso y asistido por Letrado D. José Francisco Andreu Pita, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018 (RG 265/2015); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 9 de marzo de 2018, tuvo entrada recurso contencioso-administrativo.

SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 16 de mayo de 2018. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 6 de septiembre de 2018.



TERCERO.- No se recibió el juicio a prueba. Se presentaron conclusiones los días 27 de septiembre y 17 de octubre de 2018 Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 16 de junio de 2021.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- **Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018 (RG 265/2015), que desestimó el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de 23 de octubre de 2014 (Rg 1664/12 y 2147/12), que estimó en parte el recurso interpuesto contra los Acuerdos de liquidación 2006 a 2008 y sanción. En concreto, se consideraron justificados una parte de los gastos no admitidos por la Inspección.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Prescripción de la Administración a liquidar el impuesto de 2006 -pp. 2 a 15-
- 2.- Gastos no admitidos por la Inspección -pp. 15 a 18-
- 3.- Nulidad de la liquidación de intereses de demora -pp. 18-
- 4.- Improcedencia de la sanción por no estar en el expediente administrativo ni la propuesta ni el acuerdo sancionador -pp. 18-
- 5.- No procede la imposición de la sanción en los casos en que la empresa anticipa la deducción de gastos -pp. 18-
- 6.- No procede la imposición de sanción en caso de falta de prueba -pp. 18 a 19-
- 7.- Es incorrecto el cálculo del perjuicio económico -pp. 19 a 23-

SEGUNDO.- **Prescripción de la Administración a liquidar el impuesto de 2006 e intereses.**

A.- Las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada el 8 de abril de 2011 y terminaron con Acuerdo de liquidación notificado el 6 de julio de 2012 -p. 5 de la Resolución del TEAR-

Se hace referencia a las dilaciones imputadas en las pp. 1 y ss. del acta de disconformidad cuyo criterio se transcribe en las pp. 2 y ss. del Acuerdo de liquidación.

La recurrente discute alguna de las dilaciones imputadas y sostiene que ha prescrito el ejercicio 2006 y que, en relación con los ejercicios no prescritos, no cabe exigirle intereses.

B.- Dilación del 19 de mayo al 23 de junio de 2011 (35 días).

Se explica en el acta que en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras se solicitaba la aportación de los libros diarios de contabilidad y los libros diarios de IVA en formato electrónico con la estructura de campos que se acompañaba en el anexo adjunto a la citada comunicación.

El 19 de mayo de 2011, se aportaron los documentos, no obstante, se apreció que en relación con los archivos Diario 2006, facturas emitidas y recibidas 2006, al tratar de abrirlos, consta " *error en los archivos los datos pueden haberse perdido*", es decir, no es posible acceder y analizar las facturas correspondientes a dicho ejercicio. Además, los archivos contienen nuero de errores de formato y uniformidad que impiden su tratamiento por parte de la inspección. En la diligencia de 23 de junio de 2011, se dejó constancia de la anomalía y se requirió la subsanación de los defectos detectados. No es cierto, por lo tanto, que la documentación aportada fuera legible.

El 19 de mayo de 2011 -diligencia nº 1-, la recurrente aportó los documentos indicados en el escrito de comunicación de inicios, fijándose el 23 de junio de 2011, como fecha para la nueva comparecencia.

Es en la diligencia nº 2, de 23 de junio de 2011, se indica que los archivos tenían los defectos descritos y se requirió a la parte para que los aportase, que el mismo día, remitió correo electrónico con la subsanación.

Por esta razón, la Administración consideró que el periodo 19 de mayo a 23 de junio debió imputarse al recurrente, pues durante dicho periodo de tiempo " *no fue posible contrastar las declaraciones tributarias con la contabilidad de la empresa*".



Conviene precisar que en la comunicación de inicio de actuaciones se indicaba que la Inspección alcanzaba al IS de 2006 a 2008; al IVA de 2007 a 2008 y a las retenciones/ingresos de 2007 a 2008. Y que pedían los Libros Diario de 2006 a 2008.

Es evidente que los ficheros aportados no podían ser examinados por la Inspección y que la imposibilidad de analizar la contabilidad, sin duda, dificulta o entorpece la actuación inspectora. Por lo demás, en el escrito de comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se informaba, con carácter general, de las consecuencias de la no aportación de la documentación.

No estamos ante un supuesto en el que no se aportase la documentación de forma concreta. En este caso se aportó, lo que ocurre es que cuando con posterioridad se intentó acceder a los archivos aportados no fue posible. El TEAR, en la p. 6 razona que *" parece lógico entender que el contraste del contenido de los soportes informáticos aportados, no se realice el mismo día en que se entregan, pues atendiendo a la protección de datos, requiere de los oportunos permisos internos, y que en orden a la seguridad de las bases de datos de la AEAT, donde se ha de incorporar parte del expediente administrativo, requiere de los oportunos permisos internos o garantizar su no manipulación, tratamiento sin el cual no puede verificarse su contenido y corrección"*.

La Sala entiende que este argumento es correcto, pues parece razonable que la Administración necesite realizar ciertas actuaciones previas para garantizar la "seguridad de las bases de datos" antes de acceder a los mismos y por lo tanto, no puede analizar la corrección de la documentación aportada de forma inmediata. Y como razona el TEAR, *" corresponde a la Inspección fijar en día en que continúan las actuaciones de comprobación"* y, por lo tanto, se justifica la dilación hasta la aportación del 23 de junio, fecha que coincide con el día en el que se comunicó al recurrente que el fichero era defectuoso.

Como ya hemos indicado, en nuestra opinión tiene razón la Abogacía del Estado cuando entiende que la documentación aportada en soporte informático debe ser legible. Pues como sostiene el representante de la Administración, en otro caso, *" bastaría con que el interesado aportase toda la documentación solicitada...de forma que resulte ilegible para conseguir una demora indefinida"*. Solicitándose la documentación *" en un plazo reducido desde la aportación defectuosa"*.

El motivo se desestima.

C.- Dilación del 19 de diciembre de 2011 al 10 de enero de 2012 (22 días). Se razona que, por causa imputable a la Administración, se suspendieron las actuaciones previstas y, de mutuo acuerdo, se fijó el día 19 de diciembre de 2011, para la reanudación. El día indicado la representación de la sociedad no acudió. Posteriormente. Mediante llamada telefónica se acordó fijar el día 10 de enero de 2012 para la reanudación de actuaciones, pues la Inspección no podía fijar un día anterior por razones de agenda.

El demandante sostiene que el día 21 de diciembre de 2011, podía comparecer y así de lo indicó a la Inspección, por lo que no considera justo que se le impute dilación hasta el 10 de enero de 2012. El TEAR razona en la p. 7 que *" la nueva fecha fijada ...tiene en cuenta la disponibilidad del actuariose realiza de común acuerdo con el representante de la entidad que aceptó"*. En la p. 15 del TEAC hace propio el argumento del TEAR.

En nuestra opinión tiene razón la Abogacía del Estado cuando razona que la Administración, en este caso el Inspector, tiene que atender a otras necesidades y fijó, razonablemente la fecha más próxima posible. Generándose la disfunción por causa imputable a la recurrente. La recurrente no puede pretender fijar la agenda de la Inspección y no consta que esta, en la fijación de las fechas, actuase de un modo abusivo o irrazonable.

Se considera correcta la dilación imputada.

C.- Dilación del 20 de enero al 24 de febrero de 2012 (35 días). Consta que el 10 de enero de 2012 se aportaron facturas recibidas en el ejercicio 2007, dando así cumplimiento a lo requerido en la diligencia de 21 de noviembre de 2011. En la diligencia de 10 de enero de 2012, se levantó diligencia en la que se indicaba que no se habían aportado determinados justificantes, solicitándose la aportación, la cual se realizó el 9 de febrero de 2012.

En efecto, en la diligencia nº 5, de 21 de noviembre de 2011, consta que se requirió a la recurrente para que aportase determinados justificantes de gastos, pero no se estableció plazo para la aportación -tampoco se indicó de forma expresa que debía aportar la documentación en la siguiente comparecencia- La nueva comparecencia se fijó para el día 16 de diciembre de 2011.

En la diligencia nº 6, de 10 de enero de 2012, consta que por causa imputable a la Administración se fijó como nueva fecha el 19 de diciembre de 2011, que el recurrente no pudo acudir y que se fijó como nueva fecha el 10 de enero de 2012. En la diligencia consta que se aportan 4 carpetas AZ con la totalidad de las facturas recibidas. Es decir, la recurrente, aportó las facturas requeridas el 10 de enero de 2012.



Pues bien, en este punto si tiene razón la recurrente, pues como razona la **STS de 4 de abril de 2017 (Rec. 2659/2016)**, para imputar la dilación al Administrado es preciso que la Inspección fije una fecha concreta para la entrega, lo que no se hizo en el caso de autos, constando en la diligencia que se hizo el requerimiento y que se fijó la siguiente comparecencia, pero no se especificó plazo, ni se dijo que este coincidiese con la próxima comparecencia, por lo que en no cabe imputar dilación alguna por la no aportación o por la aportación parcial.

En este sentido, la citada sentencia es clara cuando afirma que: "*Compartimos la tesis de la recurrente de que cuando la Administración requiere la aportación de la documentación sin fijar plazo concreto, y se limita a fijar la fecha de la siguiente visita, respetando el margen de 10 días que establece el art 36.4 RGIT, no puede entenderse que se esté concediendo un plazo "implícito" al obligado tributario para aportar la documentación requerida. El requisito de concesión de plazo podría entenderse cumplido si la Inspección fijase la fecha de la siguiente comparecencia y señalase que la documentación se solicita "para la siguiente comparecencia" (cosa que no ocurrió en el presente supuesto)*".

Por lo tanto, dejando al margen que, como reconoce el TEAC, la Inspección no concedió el plazo de diez días, lo cierto es que ni tan siquiera fijó plazo para la aportación lo que imposibilita que la Administración puede imputar la dilación.

La dilación imputada no se considera correcta.

D.- Ahora bien, el problema es que la Administración también imputa una dilación por el periodo 9 a 24 de febrero de 2012 (15 días), que, al superponerse con la anterior, no se consideró como día neto de dilación. Pero al considerarse incorrecta la imputación de la anterior dilación por las razones expuestas, renace. Como afirma el TEAC no se ha discutido la imputación de esta dilación.

Y es que consta, como se indica en la p. 3 del acta de disconformidad, que, del 9 al 24 de febrero, la recurrente solicitó "*un aplazamiento de las actuaciones*" por dicho periodo de tiempo. Dilación que, insistimos, si es imputable a la recurrente.

E.- Lo anterior implica que, en opinión de la Sala, son imputables como dilación 35 días (del 19 de mayo a, 23 de junio de 2011); 22 días (del 19 de diciembre al 10 de enero de 2012) y 15 días (del 9 a 24 de febrero de 2012). Es decir, un total de 72 días.

Como razona el TEAC en la p.22, teniendo en cuenta que el TEAC estimó que los días imputables eran 91 -no los 92 imputados por la Inspección-, el último día del plazo será el 4 de julio de 2012. Lógicamente, si como entiende la Sala los días impuestos son 72 días, en lugar de 92, sólo cabe concluir dos cosas: que el ejercicio 2006 está prescrito y que la superación del plazo debe tenerse en cuenta a la hora de calcular los intereses correspondientes a las liquidaciones de 2007 y 2008.

El motivo se estima en los indicados términos y con las dos consecuencias indicadas, ya que ambas son articuladas en la demanda.

TERCERO.- Gastos no admitidos por la Inspección.

A.- Como hemos declarado prescrito el ejercicio 2006 no procede analizar los gastos relativos a dicho ejercicio -pp. 15 y 16 de la demanda-.

B.- En relación con el ejercicio 2007, se discuten 150 € correspondientes a la limpieza de un solar. En realidad, como razona el TEAC son 125 € -p. 20 del acta de disconformidad-.

La Inspección y el TEAC sostiene que estamos ante un supuesto de gastos de limpieza del solar, debiendo contemplarse dicho gasto "*desde la perspectiva de los trabajos propios de la promoción del solar, por lo que debe incrementarse el valor de la existencia*".

Por otra parte, la Abogacía del Estado, con acierto afirma que "*los gastos referentes a existencias se someten a la regla general de que forman parte del valor de esas existencias (según la Orden de 28 de diciembre de 1994; activándose como mayor valor, a recuperar con su venta posterior, que por tanto tendrá un menor valor fiscal). Por tanto a falta de otra acreditación no procedía deducir gasto sino activar su importe*".

Se considera correcto el criterio de la Inspección.

C.- Obra de Rapariz. El problema es esencialmente de prueba. A estos gastos se refieren las pp. 31 y ss. del informe de disconformidad y la p. 28 del TEAC.

Como se indica por la Inspección dichos gastos no se activaron en la cuenta de existencias finales al cierre del ejercicio 2008, por entender la recurrente que se trataba de una reparación de una obra ya ejecutada.



Como razona la Inspección dicha obra, no es " una obra ya ejecutada....sino una obra en ejecución o en inicios de ejecución tal y como se ha constatado de conformidad con la propia contabilidad de la empresa....claramente se estaban iniciando obras sobre dicho solar que exigieron una retirada más o menos continuada de contenedores con los escombros de las mismas". Por lo que, como afirma la Inspección, el gasto " debe considerarse mayor valor de la existencia final y correlativamente debe disminuirse los consumos de explotación en 122.4,05 €".

Se comparte el criterio de la Administración.

D.- Obra de O Bosque. Se analiza en la p. 35 del informe de disconformidad y 28 y 29 de la Resolución del TEAC. También estamos básicamente ante un problema de prueba.

Se explica en la p. 30 como la obra se encontraba en fase de ejecución -la recurrente sostiene que no tiene ninguna obra en O Bosque, pero en nuestra opinión no desvirtúa lo descrito en el acta- y con constaba contabilizado ningún ingreso contable vinculado a la citada obra. En consecuencia se incrementó " al valor de las existencias finales de la obra... en 13.806,46 € y correlativamente se disminuyeron los consumos de explotación en el mismo importe".

Como razona el TEAC, no tiene sentido que ahora la recurrente diga que no tiene ninguna obra en ejecución denominada O Bosque cuando para el gasto de 2007 rechazado también denominado O Bosque no había advertido esta circunstancia. De hecho, en la alegación frente a este gasto de la Obra O Bosque 2007, la recurrente afirma ser miembro de una Junta de Compensación, por lo que esos gastos se entiende que corresponden a la parcela titularidad de la empresa".

El motivo se desestima.

CUARTO.- Sobre la sanción.

A.- Se articulan varios argumentos. Se dice que no está en el expediente administrativo la resolución sancionadora.

Lo curioso es que la recurrente como puede verse a lo largo de las actuaciones realizó alegaciones sobre la sanción de lo que se deduce que, en efecto, el expediente y la sanción existieron. También es cierto que cuando se remitió el expediente a la Sala no se remitió el expediente sancionador, pero la recurrente, en lugar de pedir el complemento del expediente -art. 170 LICA- nada dijo sosteniendo la nulidad de la resolución "por falta de expediente". En escrito de 15 de junio de 2018, la Abogacía del Estado, solicitó fuese remitido el expediente sancionador, a lo que se accedió por la Sala, siendo remitido por la Administración.

Y es que, en efecto, basta la lectura del documento 39 del expediente remitido para ver que el Acuerdo sancionador y el procedimiento existe.

Por ello tiene razón la Abogacía del Estado cuando razona que: " El expediente sancionador existió (como resultaba obvio puesto que de no haber existido no habría sido posible alegar sobre el mismo), y ha sido incorporado a los autos mediante el simple mecanismo de pedir su aportación, que el recurrente hubiese podido realizar si actuando con buena fe procesal lo hubiese solicitado, en vez de intentar una nulidad por inexistencia de expediente lo cual era obvio que no correspondía con la realidad de los hechos".

B.- Se dice que no procede la imposición de sanción en los casos en los que la empresa anticipa la deducción de gastos.

A este argumento se contesta en las pp. 33 y ss de la resolución del TEAC. El TEAC explica que la recurrente sostiene que la base de la sanción está mal calculada porque " en cuanto a la anticipación de gastos (terreno de Cambados y el ITPAJD del inmueble de Piñeiriño), su importe será deducible en el futuro".

Pero como con acierto razona el TEAC "una infracción tributaria no puede desaparecer por el hecho de que la misma" pueda dar lugar a tributaciones "excesivas" en otros ejercicios. No cabe " condonar la misma [la sanción] por el hecho de lo dejado de ingresar venga a compensarse numéricamente con "excesivos" pagos tributarios correspondientes a otros ejercicios".

La anticipación del gasto, no del ingreso, en contra de lo pretendido por la recurrente, supone una lesión de los intereses de la Hacienda Pública.

La Sala comparte el criterio.

C.- En cuanto a la alegación genérica de falta de prueba, la Sala no puede compartir el criterio. En la p. 57 se explica del acuerdo se explican las pruebas en las que se ha basado la Administración y se razona: " se han expuesto con un nivel de detalle más que suficiente los antecedentes y circunstancias (indicios) en los que la Inspección fundamenta la existencia de una facturación falseada por D. Jesús Carlos, D. Juan Luis y Adoración, con el necesario conocimiento de EMBEMA SOCIEDAD DE OBRAS S.L., en base al propio contenido



de las facturas y a las incoherencias que presenta el ejercicio de actividad por cada uno de ellos. No puede, portanto, alegar el contribuyente que la Administración no ha motivado los hechos de los que se deduce que el obligado ha actuado culpablemente. La prueba indiciaria es, por definición, una prueba indirecta, lo que quiere decir que, no existiendo en el expediente una prueba directa relativa a la falsedad de las facturas, sí concurren suficientes indicios plenamente probados que nos permiten concluir la falsedad de las mismas. Resulta innegable la participación voluntaria y consciente de EMBEMASOCIEDAD DE OBRAS S.L. en las actuaciones realizadas, con pleno conocimiento de los motivos determinantes y de los efectos producidos".

Frente a la genérica alegación de la recurrente la Sala considera que existe una minuciosa descripción de los hechos con específica indicación de las pruebas y documentos empleados para la reconstrucción de los hechos. Haciéndose explícitas las razones para la imposición de la sanción, en especial en las pp. 54 a 56 donde se razona con detalle la concurrencia del elemento subjetivo de la sanción.

El motivo se desestima.

QUINTO.- **Incorrecto el cálculo del perjuicio económico.**

A.- Esta alegación nos parece más compleja por lo que queremos analizarla en detalle y por separado del resto de los motivos articulados contra la sanción.

El TEAC eludió resolver la cuestión planteada indicando que como el TEAR anuló la liquidación correspondiente a 2006 -afectada, además, por la prescripción declarada en nuestra sentencia- y la de 2007, procederá "efectuar nuevos cálculos", por lo que carecía de sentido analizar la cuantificación de la sanción. Pero olvida y en este punto tiene razón la recurrente, que confirmó la sanción de 2008, por lo que, al menos en relación con este ejercicio, debió analizar el argumento de la recurrente, lo que no hizo. En efecto, en relación con el gasto de 2008 objeto de discusión, el TEAR lo consideró conforme a derecho -p-13- y, lógicamente, solo ordeno modificar la sanción con relación a los ejercicios 2006 y 2007 al estimar incorrecta la liquidación, no al 2008 -p. 14-. Confirmando el TEAC la Resolución del TEAR.

El problema es que conforme al art 187 de la LGT, al regularse los criterios de graduación de las sanciones tributarias, uno de ellos es el "perjuicio económico" - art 187.1.b LGT-

Para calcular el perjuicio económico, la norma establece que el mismo se determinará "por el porcentaje existente entre: 1.-La base de la sanción y 2ª la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución obtenida". Acto seguido la norma indica que, si el perjuicio económico oscila entre el 10 y el 25%, se incrementa la sanción en 10 puntos; si oscila entre el 26 y el 50% en 15 puntos; entre el 51 y el 75 % en 20 puntos; y cuando supere el 75% en 25 puntos porcentuales.

Como puede verse en la p. 51 del Acuerdo sancionador, la base de la sanción correspondiente a 2008 es de 98.669,25 € -conforme al art 191.1 la base de la sanción será "la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la infracción"- . La obtención de esta cantidad se describe con detalle en la p. 46 del acta de disconformidad, la sociedad en su autoliquidación ingresó 2.811,03 €, cuando lo correcto hubiese sido ingresar a suma de 101.480,28 €, siendo la diferencia de 98.669,25 € -base de la sanción-.

Si conviene indicar, por lo que luego diremos, que, según la propuesta de liquidación contenida en el acta, la cuota líquida del ejercicio fue de 160.102,49 €. A esta cifra se restó: por retenciones e ingresos a cuenta (-) 5.706,45 €; por otras retenciones ingresos y pagos a cuenta (-) 4.353,52 €; por pagos fraccionados y cuotas imp, la cantidad ingresada por la empresa fue de (-) 48.562,24 €. La cuota diferencial, en consecuencia, ascendió, como hemos dicho a 101.480,28 €.

Pues bien, la Administración sostiene que aplicando los criterios del art. 178.1b) de la LGT el perjuicio económico es del 97,23%, y, por lo tanto, incrementa la sanción en 25 puntos porcentuales.

En la p. 50 explica que si la base de la sanción es de 98.669,25 € y la cuantía de lo que debía haber ingresado es de 101.480,28 €, el porcentaje es del 97,23 % (98.669,25 x 100/101.480,28).

Lo que pretende el recurrente es que, se tenga en cuenta para el cálculo la cuota líquida, lo que implicaría que el porcentaje sería del 61,62 % (98.669,25 x 100/160.102,49 €) y la sanción se incrementaría en un 20%, en lugar del 25% aplicado.

En la p. 59 del Acuerdo de liquidación la Inspección contestó al argumento, indicando que la norma, literalmente utiliza la expresión, "la cuantía total que hubiera debido ingresarse" que, en efecto, fue de 101.480,28 €.

La Abogacía del Estado sostiene que "el perjuicio económico atiende a la realidad de los hechos ocurridos, es decir, al perjuicio que se ocasionaría de no haberse corregido la situación autoliquidada, lo que contradice las argumentaciones del recurrente, que se basan en una hipotética situación que no ha ocurrido".



B.- La Sala considera que la razón asiste a la parte demandante por las siguientes razones:

1.- Establece el art. 56.5 de la LGT que " *la cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la Ley de cada tributo*". Añadiendo el art. 56.6 de la LGT que " *la cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida con el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo*".

2.- El art 187 de la LGT es una norma de alcance general establece que el denominador será la cuantía de lo que " *hubiera debido ingresarse en la autoliquidación*" -cuota diferencial-. Por lo tanto, no tiene en cuenta las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados que haya realizado el sujeto pasivo.

La solución dada por la Administración se basa en una interpretación literal de la norma, con exclusión o elusión de otros criterios interpretativos -literalismo o textualismo- que no es la querida por el legislador. Y así, en el art 3.1 del CC se invita al intérprete a que, sin ignorar el texto de la ley, tenga en cuenta otros criterios, tales como " *los antecedentes históricos y la realidad del tiempo*" de las normas, de forma que su aplicación sea acorde con su " *espíritu y finalidad*", criterio este último que se constituye el criterio básico en materia interpretativa, el cual, en expresión de la doctrina, se constituye en la *regla aurea* de la interpretación. Todo ello, sin olvidar el carácter informador de los principios jurídicos - art 4.1 CC-.

La interpretación de la Inspección, que tiene sentido en aquellos impuestos en los que no existen pagos fraccionados, implica que al utilizar como denominador la cuota diferencial, ante una misma cuota líquida, la sanción que se impone a quien ha realizado, por ejemplo, pagos fraccionados, es mayor que la de aquel que no los ha realizado y si lo que se busca con la graduación de las sanciones es una aplicación razonable del principio de proporcionalidad esta no puede ser la intención del legislador.

Al regular el legislador los criterios de cuantificaciones de las sanciones hay que presumir que lo hace inspirado por el principio de proporcionalidad o de prohibición de exceso y que el texto de la norma debe interpretarse desde dicha finalidad.

Por ello entendemos que atendiendo a la finalidad y espíritu de la norma la expresión lo que debe compararse es la real carga impositiva que el sujeto pasivo del impuesto debe soportar con el descubierto puesto de manifiesto por la Inspección. Pues no tiene sentido entender que cálculo del perjuicio económico se haga en función de que existan más o menos pagos a cuenta.

Por ello, la expresión " *hubiera debido ingresarse*" debe entenderse, en el presente caso y con arreglo a una interpretación teleológica, coincidente con la de "cuota líquida" descrita en el art. 56.5 de la LGT, siendo la cuantía de esta cuota líquida el denominador que debe ser tenido en cuenta al aplicar el criterio de graduación del art. 187.1.b) LGT.

Esta la interpretación, insistimos, más acorde con el principio de proporcionalidad buscada por la norma que constituye su *ratio* o esencia.

El motivo se estima.

SEXTO.- Sobre las costas.

Al ser parcial la estimación del recurso, cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Jorge Laguna Alonso, en nombre y representación de EMBEMA SOCIEDAD DE OBRAS SL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2018 (RG 265/2015); la cual anulamos en parte por no ser conforme a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo y quinto, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Manuel Fernandez-Lomana García**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ