



Roj: SAN 5771/2013  
Id Cendoj: 28079230062013100667  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 6  
Nº de Recurso: 14/2012  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

Madrid, a veintitres de diciembre de dos mil trece.

**VISTO** , en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 14/2012, seguido a instancia de "Repsol Butano SA", representada por el Procurador de los Tribunales *D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de imposición de sanción en materia de IVA, la cuantía se fijó en menos de 600.000 #, e intervino como ponente el Magistrado Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO* . La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** :- Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1. La Dependencia de control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCTA) dictó, en relación con la recurrente y en relación con el presente procedimiento, las siguientes resoluciones:

a) Acuerdo de liquidación de 6 de abril 2009, derivado del acta de disconformidad A271505981 de 27 de noviembre de 2008, en concepto de **IVA**, ejercicio de 2004 por importe de 24.236,23 #.

b) Acuerdos de imposición de sanción siguientes:

- De 15 de julio de 2009 derivado del acta de conformidad A0176092962, ejercicio de 2003 y cuantía de 15.408,95 #

- De 15 de julio de 2009 derivado del acta de conformidad A0176082760, ejercicio 2004, cuantía de 20.189,99 #

- De 21 de julio 2009 derivado del acta de conformidad A0271505981, ejercicio de 2004, y cuantía 0 #

c) Acuerdo de liquidación de 24 de junio de 2009 derivado del acta de disconformidad A0271565481, ejercicio de 2005, y cuantía de 75.918,51 #

d) Acuerdos de imposición de sanción siguientes:

-De 29 de septiembre de 2009 derivado del acta de conformidad A0176304186, ejercicio de 2005, y cuantía de 18.641,61 #

-De 30 de septiembre de 2009 derivado del acta de disconformidad A0271565481, ejercicio de 2005 y cuantía de 0,00 #.

2) Frente a los anteriores Acuerdos, la recurrente interpuso las respectivas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC que fueron acumuladas en un único procedimiento que terminó por Resolución de 8 de noviembre de 2011.

En la referida resolución se acordó estimar el recurso, anulando las resoluciones de los acuerdos de liquidación de los períodos 2004 y 2005, y por consiguiente el cálculo de intereses de demora de las mismas liquidaciones, confirmando la totalidad de los acuerdos sancionadores.

**SEGUNDO:-** Por la representación del actor se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia, declarando la nulidad de los actos recurridos por no ser conformes a derecho, en lo que respecta a la imposición de sanciones. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

1) Falta de motivación de los acuerdos de imposición de sanción: El TEAC parte de la presunción de que la recurrente es culpable por exclusión, ya que, según indica, no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable que justifique su conducta obligándole a justificar su inocencia ( STS 25-6-09 y 15-9-11 ). No se han motivado las razones por las que se le imponen las sanciones.

2) Falta de culpabilidad en la conducta de la recurrente: Invoca la STJUE de 19-9-00 asunto C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo que expresamente admiten en, materia de **IVA**, las deducciones que la recurrente pretende, lo que el TEAC niega rotundamente. Invoca también la resolución de la DGT 5/2004 de 23 de septiembre y la Ley 36/06 de 29 de noviembre que modifica la Ley 37/92 **artículo 13.2** . En todos estos casos se permite la deducción, si no existe fraude, lo que es contrario a la tesis del TEAC, que no permite la deducción en ningún caso. Rechaza explícitamente que se tomen en cuenta las circunstancias personales de la recurrente para justificar la imposición de la sanción ( STS 30-9-10 ).

3) Insignificancia del importe de las cuotas cuya deducción ha sido rechazada: Atendido el volumen de actividad económica de la recurrente, reflejada en sus declaraciones por **IVA**, la irregularidad denunciada por la Administración tributaria debe calificarse como irrelevante y pone de manifiesto la inexistencia de elemento intencional alguno en la conducta de la recurrente. Invoca el principio de proporcionalidad y diversas sentencias de la AN ( SAN, entre otras de 17-3-05 , 8-3-07 , 29-2-09 , y de 26-9-07 ).

4. Información completa facilitada por la recurrente: Invoca la STS de 17-5-99 y AN de 20-12-00 y subraya que se trata de operaciones de autoliquidación, en las que el margen de error es mayor.

**TERCERO:-** La Administración demandada contestó a la demanda, oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida. Para sostener esta pretensión se alegó lo siguiente:

1. Respecto de la falta de motivación de los acuerdos de imposición de sanción: La lectura de las resoluciones impugnadas, permite deducir fácilmente las razones de la imposición de las sanciones, por lo que no estamos en presencia de un supuesto de sanción por exclusión.

Las conductas sancionadas son dos:

a) incumplimiento de requisitos formales en las deducciones practicadas, al deducirse cuotas superiores a las consignadas en los documentos justificativos.

b) deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de **bienes y servicios** no deducibles, como **adquisición** de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la **adquisición** de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

2. Respecto de la falta de culpa en la actuación de la recurrente:

En relación con la primera de las conductas sancionadas, es clara la concurrencia al menos de negligencia, pues los datos declarados no son los mismos que se reflejan en la contabilidad de la empresa, y aún admitiendo que la conducta se hubiera cometido por error, éste sería vencible. SAN de 25-4-08 recurso nº 502/06

En relación con la segunda conducta sancionada, niega que estemos en presencia de un supuesto de interpretación alternativa razonable de la norma, pues el **artículo 96**. Uno de la Ley 37/1992 es muy claro respecto de la imposibilidad deducción, en ninguna proporción, de las cuotas que la recurrente pretende deducirse. La STS 31 -3-11 RJ 2011/2827 exige que las cuotas cuya deducción se pretende se hayan soportado por razón del ejercicio de la actividad empresarial propia, lo que no es el caso. Subraya que la STJUE de 19-9-2000 asunto Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo no es aplicable.

3. Respecto de la escasa cuantía de los ajustes y respeto del principio de proporcionalidad, subraya que la Ley 37/1992 no hace mención a esta circunstancia, siendo la cuantía del desajuste de 55.000 #, que estima de entidad suficiente.

4. Respecto de las sentencias de la AN sobre la insignificancia de la cuantía: Señala que las sentencias de la AN no avalan esta tesis, siendo irrelevante que la recurrente facilitara los datos que dieron lugar a la imposición de la sanción, pues ello justifica la calificación de la conducta como de negligente.

**CUARTO:-** Sin práctica de prueba, se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

**QUINTO:-** Señalado el día 10 de diciembre de 2013 para la votación y fallo ésta tuvo lugar en la reunión del Tribunal señalada al efecto.

**SEXTO:-** Aparecen observadas las formalidades de tramitación que son las del procedimiento ordinario que son las previstas en los **artículos** 45 a 77 de la LRJCA .

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO:** En virtud de seis acuerdos diferentes, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, giró distintas liquidaciones e impuso diversas sanciones a la recurrente, en relación al **IVA** de los ejercicios 2003 a 2005.

La cuestión que se plantea en el presente proceso, es la relativa a determinar el ajuste legal de la Resolución de fecha 8 de noviembre de 2011, dictada por el TEAC, en la medida en que confirmó las sanciones impuestas a la entidad recurrente por la referida Oficina.

**SEGUNDO:** Las conductas que han merecido la censura de la Administración tributaria y que han justificado la imposición de las sanciones son tres, reconducibles a dos:

a) el incumplimiento de requisitos formales en las deducciones practicadas, al deducirse cuotas superiores a las consignadas en los documentos justificativos.

b) la deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de **bienes** y **servicios** no deducibles, como **adquisición** de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la **adquisición** de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

**TERCERO:** En relación a la primera de las referidas conductas, la Sala estima que procede confirmar la resolución objeto de recurso, por las razones que se exponen a continuación, dando con ello respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente.

En primer lugar, entendemos que las resoluciones objeto de recurso están suficientemente motivadas. En efecto, la Administración, tras una exposición suficientemente detallada e individualizada de los hechos, ha indicado claramente las razones por las que entendía que era procedente la imposición de la sanción: la recurrente se había deducido en sus declaraciones tributarias, cuotas superiores a las consignadas en los documentos justificativos reflejados en su propia contabilidad. La recurrente podrá estar o no de acuerdo con esta afirmación, de hecho no la combate, pero lo que resulta incuestionable, es que la misma expresa de forma inequívoca la razón por la que se le impone la sanción, en una forma suficientemente clara como para que la recurrente sepa cual es el motivo por el que es sancionada y pueda defenderse en vía de recurso.

En segundo lugar, tampoco nos ofrece dudas el hecho de que la conducta de la recurrente es culpable, al menos a título de negligencia ( **artículos** 77. 1 LGT 1963 , y 183.1 LGT 58/2003), ya que recae sobre la misma, la obligación de velar por la correspondencia precisa entre los datos declarados y los realmente justificados. A pesar de ello, resulta incuestionable que dicha discordancia se ha producido, razón por la que la calificación de simple negligencia en relación con dicha conducta ,resulta en principio justificada. No obstante, este simple contraste, que pone de manifiesto la discordancia entre lo declarado y la realidad, no es suficiente para, en el específico ámbito del derecho sancionador en materia tributaria, pueda entenderse procedente la imposición de la sanción, pues las propias normas ( **artículos** 77.4 d) LGT Ley 25/1995 y 179.2 LGT Ley 58/2003), establecen la posible exclusión de la responsabilidad o culpabilidad, y en definitiva de la sanción misma, cuando la declarante se ampara en una interpretación razonable de la norma aplicada, u objeto de controversia.

De acuerdo con lo expuesto hasta el presente, no estamos en presencia del supuesto de los que la recurrente califica de "exclusión de la responsabilidad", en el que la Administración habría invertido la carga de la prueba partiendo de la existencia de la infracción, sin mayor prueba, y obligando a la recurrente a demostrar en realidad su inocencia sobre la base de una interpretación alternativa razonable. La realidad es otra, pues la Administración ha probado la existencia de la conducta que reprime, ya que resulta incuestionado que existe una discordancia entre las cuotas cuya deducibilidad se pretende y los documentos que dan soporte a dicho

derecho, según resulta de la contabilidad de la propia recurrente ( **artículo** 97 Ley 30/1992 , en relación con los **artículos** 79, a) LGT 1963 , y 191.3 LGT 58/2003). Por ello, no puede afirmarse que haya existido inversión de la carga de la prueba.

Por otra parte, la recurrente no ofrece una interpretación alternativa de los hechos y de las normas aplicables, de la suficiente entidad como para excluir su responsabilidad, pues si **bien** es cierto que, dado el importante volumen de su contratación, un error en la fijación de las cuantías puede ser comprensible y disculpable, lo cierto es que ello no puede admitirse en un caso como el presente, en el que el error es detectado por los **servicios** de la Inspección en el curso de su actividad verificadora. Una cosa es que se cometa un error al realizar una declaración y que posteriormente y de manera espontánea se subsane, reintegrando las cuotas e intereses correspondientes, y otra es que dicho error se detecte en el curso de una Inspección. Tal y como se indica en la resolución recurrida, el error era, en todo caso, vencible, ya que la recurrente pudo y debió verificar su declaración, para lo que tenía los medios pertinentes, pudiendo, además, corregir esa declaración una vez presentada. ( SAN de 25-4-08 recurso nº 502/06 ).

En este orden de cosas, el hecho de que la recurrente facilitara la actuación inspectora, colaborando con la misma mediante la entrega de los documentos que dieron lugar a la imposición de la sanción, no puede constituir una causa de exclusión de la responsabilidad, ya que todo obligado tributario debe poner a disposición de la Inspección, la documentación relativa a los períodos objeto de verificación, pudiendo ser sancionada la conducta contraria.

**CUARTO:** La segunda de las conductas sancionadas, deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de **bienes** y **servicios** no deducibles, como **adquisición** de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la **adquisición** de alimentos y objetos de atenciones a clientes, presenta caracteres propios y diferenciados, que exigen de nuestra parte un análisis específico, al margen de los elementos comunes con la conducta analizados en los FFJJ precedentes.

En efecto, la STJUE de 19-9-00 asuntos C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, apartados 57 a 62, de forma expresa y explícita resuelve la cuestión planteada, con un pronunciamiento referido exactamente al problema que es objeto de discusión en este caso, siendo la decisión del Tribunal de Justicia vinculante para todos los poderes públicos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

La estructura de la referida sentencia parte del derecho de todo contribuyente, a deducirse las cuotas por él devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, por los **bienes** que le sean o le hayan de ser entregados y por los **servicios** que le sean o le hayan de ser prestados, por otro sujeto pasivo, en la medida en que los **bienes** y **servicios** se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, tal y como dispone el **artículo** 17 de la Sexta Directiva sobre el **IVA** , cuestión pacífica e indiscutida en el presente pleito.

No obstante lo anterior, la Sentencia referida, se pronuncia sobre el alcance que debe darse al **artículo** 27 de la misma Directiva, en la medida en que el mismo habilita a los Estados miembros a establecer medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva, en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

La sentencia mencionada es muy clara, cuando en sus apartados 61 y 62 establece la siguiente doctrina: " Pues **bien**, no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del **IVA**, que constituye un principio fundamental del sistema del **IVA** creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados, que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos.

No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas o un control inspirado en el que se efectúa en el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto de Sociedades, pero es necesario sin embargo precisar que, en el estado actual del Derecho comunitario, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva, una normativa nacional que excluye del derecho a la deducción del **IVA** los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción".

Así las cosas, frente a la claridad de la sentencia mencionada que se refiere exactamente al supuesto objeto de enjuiciamiento, no puede oponerse una resolución como la que es objeto de recurso, en la que, bajo



la invocación del **artículo 96**. Uno, 3º, 4º, y 5º de la Ley 37/1992, se concluye que la ley es clara y rotunda sobre la imposibilidad, en todos los casos, de deducirse las cuotas correspondientes a las **adquisiciones de bienes y servicios** para atender a los clientes de la empresa, tales como entradas para espectáculos, alojamiento, o restaurantes.

Es justamente esa rotundidad con la que se expresa la resolución, sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina una quiebra del principio de neutralidad del **IVA**, que nos conduce, directamente, a la estimación del recurso por este motivo y en relación con las cuotas por las operaciones a que se refiere este Fundamento Jurídico.

**QUINTO:** De conformidad con lo dispuesto en el **artículo 139.1** de la LJCA, y dada la estimación parcial del recurso, cada parte soportará sus propias costas, y las comunes se dividirán por mitad.

**Vistos.-** los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente

## FALLO

Que debemos **ESTIMAR EN PARTE** el recurso interpuesto, con la extensión que se determina en el FJ 4º de esta sentencia, confirmándolo en todo lo demás. Sin expresa imposición de costas. Así por ésta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 248 de la LOPJ, al tiempo de notificar la presente sentencia, se indicará a las partes que contra la misma **no cabe recurso de casación ordinario**.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior sentencia fue leída y publicada por el Ilmo Sr. Magistrado ponente, en audiencia pública.