

ANUARIOS

2019 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2018 de los grandes despachos

Allen & Overy • Araoz & Rueda SLP • Ashurst LLP • Baker McKenzie • Bufete Barrilero y Asociados • Clifford Chance • CMS Albiñana & Suárez de Lezo • Cuatrecasas • Deloitte Legal • Durán-Sindreu, Asesores Legales y Tributarios • Ey Abogados • Eversheds Sutherland Nicea • Garrigues • Gómez-Acebo & Pombo • Hogan Lovells International, LLP • KPMG Abogados • Landwell – PwC Tax & Legal Services • Linklaters, SLP • Montero Aramburu • Morera Asesores & Auditores • Pérez-Llorca • Ramón y Cajal Abogados • Roca Junyent • Uría Menéndez

■ LA LEY

ANUARIO

■ LA LEY

2019 Práctica Fiscal para abogados

Los casos más relevantes en 2018 de los grandes despachos

© **Wolters Kluwer España, S.A.**

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502

e-mail: clientes@wolterskluwer.com

<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: junio 2019

Depósito Legal: M-18660-2019

ISBN versión impresa: 978-84-9020-819-9

ISBN versión electrónica: 978-84-9020-820-5

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

2019

PRÁCTICA FISCAL PARA ABOGADOS

**Los casos más relevantes en 2018 de los
grandes despachos**

1. HECHOS

1.1. Antecedentes de hecho

La recurrente, una sociedad mercantil, fue objeto de un procedimiento inspector relativo al IVA y el IS de los ejercicios 2006 y 2007.

En el seno de las actuaciones inspectoras se puso de manifiesto que se había deducido determinadas facturas que se correspondían con compras no efectuadas por la entidad, esto es, que no respondían a una efectiva y real prestación de servicios retribuidos a terceros.

Dichas facturas traían causa de un artificio negocial que el director general de la compañía, aprovechando sus poderes para ordenar pagos, había orquestado para desviar fondos de la recurrente a su patrimonio personal, a través de sociedades interpuestas.

Las actuaciones inspectoras que se llevaron a cabo se desdoblaron en dos:

(i) en relación con el IVA de los ejercicios 2006 y 2007 y el IS del ejercicio 2006, se extendieron actas en conformidad, en las que se corrigió la deducibilidad de aquellas facturas y se impusieron sanciones administrativas por infracciones tributarias calificadas como muy graves. Dichas sanciones, que son las que han dado lugar al presente comentario, se impugnaron ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, «TEARM»).

(ii) en cuanto al expediente relativo al IS del ejercicio 2007, se remitió a la vía penal por la comisión de un presunto delito fiscal, al superar la cuota dejada de ingresar la cuantía de 120.000 euros.

La sociedad pidió el sobreseimiento libre y archivo parcial por los hechos que se decían constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública y el Ministerio Fiscal no se opuso, emitiendo informe en el que se reconocía que los hechos que constituían el elemento objetivo del tipo —facturas ingresadas

y no contabilizadas y facturas pagadas y deducidas que no se correspondían con la realidad—, no habían sido cometidos por la compañía con voluntad de infringir el deber de contribuir, sino por el director general para poder obtener un beneficio económico injusto y sin el consentimiento de la entidad. Se reconoció así que tales hechos causaron un perjuicio económico a la entidad, y un beneficio al director general, mucho mayor que las cantidades cuyo pago supuestamente se trataba de eludir a la Hacienda Pública.

El Juzgado de Instrucción núm. 53 de Madrid, mediante auto de 13 de noviembre de 2015, decretó el sobreseimiento provisional y parcial de la sociedad por lo que respecta al delito fiscal que le fue imputado en relación con el ejercicio 2007.

Y si bien el Abogado del Estado interpuso contra el citado auto recurso de reforma y más tarde de apelación, la Audiencia Provincial de Madrid mediante auto de fecha 28 de noviembre de 2016 consideró que la actuación del director general que propició una indebida declaración del IS del año 2007 se enmarcaba en un abuso y extralimitación de los poderes de representación que le habían sido otorgados, que exceden por ello del mandato dado por el poderdante actuando en su contra, y que excluyen los indicios de dolo por parte de la sociedad y su representante legal.

1.2. Vía económico-administrativa y contencioso-administrativa

En el seno de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra las sanciones se alegó en primer lugar, su improcedencia por falta de culpabilidad, la cual debe tenerse por inexistente cuando media una *conducta delictiva* en perjuicio del obligado tributario.

En segundo lugar, se defendió que tampoco cabía hablar de negligencia, pues habiendo puesto el administrador de la sociedad toda la diligencia posible en el cumplimiento de sus obligaciones, la estructura montada por el director general impidió reconocer la falsedad de las facturas hasta mucho más tarde.

Y finalmente, se puso de manifiesto que el acuerdo de imposición de sanción carecía de la necesaria motivación en lo que respecta a la culpabilidad de la sociedad, pues al margen de recurrir a frases estereotipadas sobre la no concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad o de falta de claridad de la norma, la Administración se limitaba a afirmar, por un lado, que la conducta de la sociedad fue voluntaria, y por otro, que si el director general actuó mal y en contra de sus intereses, las consecuencias de su inter-

vención eran responsabilidad de esta. Frente a estos razonamientos, la sociedad sostuvo que en las sanciones motivadas por culpa «*in eligendo*» o «*in vigilando*» debe describirse cuál es la norma de cuidado infringida y en qué ha consistido en el caso particular la desatención, descuido o negligencia.

El TEARM, sin embargo, no solo confirmó que concurría culpabilidad en la conducta de la sociedad porque a su juicio, la emisión de facturas falsas exige una conducta activa por parte del emisor en clara connivencia con el receptor, sino que llegó a calificar el comportamiento de la sociedad como de «doloso». Asimismo, consideró que los acuerdos de imposición de sanción estaban correctamente motivados porque no se había producido indefensión y porque contenían con la debida separación de hechos: «*la valoración de las pruebas, la determinación de la infracción cometida y el responsable, así como de la sanción impuesta, con indicación, en todo momento, de los preceptos infringidos por la reclamante y la calificación de la conducta posibilitando a la interesada ejercitar su defensa*».

Recurrida esta resolución ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid («TSJM») volvió a insistirse en dos aspectos:

1. De acuerdo con el informe de la fiscalía y el auto de sobreseimiento dictado por el Juzgado de Instrucción núm. 53 de Madrid, los hechos no habían sido cometidos por la sociedad con consciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber, sino por el director general, sin el consentimiento de la sociedad.

2. Que la motivación de su culpabilidad en los hechos debía pasar por justificar, porqué su actuación: i) fue dolosa —no se había demostrado la supuesta connivencia de la sociedad, teniendo en cuenta que de los informes de la propia Administración se desprendería que había sido objeto de un delito de apropiación indebida—, ii) en su caso, fue negligente, y iii) qué podría haber hecho para evitar que el director general se apropiara indebidamente de los beneficios de la sociedad mediante el empleo de facturas falsas.

El TSJM concluyó que la sociedad, como obligada tributaria con capacidad de obrar, era el sujeto infractor de las infracciones por las que se la sancionaba, al asumir la responsabilidad tributaria de las declaraciones de las liquidaciones presentadas en su nombre, aunque una persona dependiente, en este caso el director general, fuera quien efectuó las operaciones de las que traen causa las liquidaciones. Mantuvo que la sociedad tenía plena capacidad para efectuar una acción voluntaria y, por tanto, 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 le sancionaba.

Desde su punto de vista, el ilícito administrativo permite sancionar a la sociedad, incluyendo y englobando a sus representantes, administradores y encargados que pudieran ostentar algún cargo o puesto en la sociedad o fueran socios en la misma, puesto que todos ellos se ven afectados por las repercusiones negativas de la sanción impuesta.

El Tribunal llegó a tal conclusión sin perjuicio de reconocer que la deducción de las facturas trajo causa de un error.

Por lo que respecta a la pretensión de anulación de las sanciones por falta de motivación, el Tribunal omitió pronunciarse al respecto.

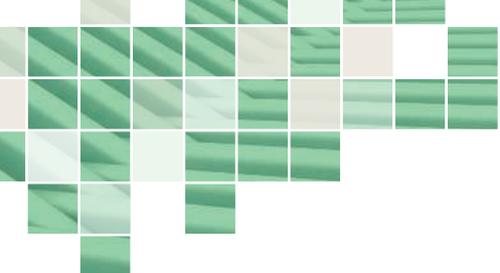
1.3. Preparación y admisión del recurso de casación

Frente a la anterior sentencia, la sociedad preparó casación en tiempo y forma, denunciando que el fallo recurrido había cometido las siguientes infracciones:

En primer lugar, se puso de manifiesto que la sentencia impugnada infringía el principio de *non bis in ídem* y la recta aplicación: i) del artículo 179.1 de la LGT, en virtud del cual solo podrán ser sancionadas aquellas personas físicas o jurídicas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos; y ii) del artículo 183.1 LGT que establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que están tipificadas como tales en la ley.

Dicha infracción se había cometido al ignorar el Tribunal de instancia las conclusiones extraídas del procedimiento penal y admitidas por el propio Ministerio Fiscal, y tenía interés casacional porque hasta el momento, no existía jurisprudencia que se hubiera pronunciado acerca de una sanción administrativa en casos en que se hubiera reconocido en un procedimiento penal que el contribuyente desconocía declarar el impuesto de forma incorrecta.

Esto es, resultaba relevante conocer si admitida por el Ministerio Fiscal la inexistencia de delito contra la Hacienda Pública respecto de un contribuyente y concepto determinados, tales conclusiones, así como los hechos



Práctica Fiscal para Abogados 2019 da continuidad a esta obra que nació con el objetivo de compartir con los profesionales dedicados al Derecho Tributario los casos de mayor relevancia e interés para la práctica por parte de un conjunto de despachos colectivos. En esta ocasión, han sido 24 los despachos que han colaborado en la tarea de analizar y comentar los 38 casos seleccionados, que permiten al lector acercarse a sus principales claves interpretativas que los autores exponen con la riqueza y la calidad que les confiere su intervención o conocimiento cercano de los casos comentados.

La homogeneidad del formato de esta obra contrasta con la variedad de temas analizados tal y como se refleja en el índice temático:

- Impuesto sobre Sociedades
- Tributación de las Personas Físicas
- Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Ley General Tributaria y procedimiento tributario
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto sobre Sucesiones
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- Otros Impuestos

