

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) Sentencia de 6 octubre
2021**

JUR\2021\335023

TRIBUTOS-INFRACCIONES Y SANCIONES: SANCIONES: ANULACIÓN: IRPF: no practicar retención a cuenta sobre los rendimientos en especie que constitúan la cesión de los vehículos a directivo: no acreditada la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente.

ECLI:ECLI:ES:AN:2021:4264

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 1055/2018

Ponente:Excma. Sra. Ana Isabel Martín Valero

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0001055 / 2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08125/2018

Demandante: MAHOU, S.A

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. ANA MARTÍN VALERO

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a seis de octubre de dos mil veintiuno.

Vistos los autos del recurso contencioso administrativo nº **1055/2018** que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la entidad **MAHOU, S.A.**, representada por la Procuradora D^a Esther Centoira Parrondo y asistida de la Letrada D^a Cristina Pariente Araque, frente a la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de julio de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de imposición de sanción dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto "Retención/Ingreso a cuenta Rendimientos del Trabajo/Profesional", modelo 112, de los periodos 2009 a 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-

Por la recurrente expresada se interpuso recurso contencioso administrativo, mediante escrito presentado en 23 de noviembre de 2018, contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión por decreto de fecha 28 de noviembre de 2018, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 1 de abril de 2019, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando: << (...) en su día dicte Sentencia por la que, estimando íntegramente el presente recurso, acuerde: 1. Anular la Resolución del TEAC, de fecha 16 de julio de 2018 (Núm. de Reclamación NUM000), por ser contraria a Derecho; 2. Anular el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT con referencia NUM001, de fecha 6 de marzo de 2013, por ser contrario a Derecho; 3. Condenar en costas a la Administración demandada>> .

TERCERO.-

La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el 28

de mayo de 2019, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.-

Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicada la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual quedaron las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que fue fijado para el día 29 de septiembre de 2021, en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

QUINTO.-

La cuantía del procedimiento se ha fijado en 18.383,33 €

Siendo Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D^a Ana I. Martín Valero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-

La entidad MAHOU, S.A interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de julio de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa deducida frente al Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto "Retención/Ingreso a cuenta Rendimientos del Trabajo/Profesional", modelo 112, de los periodos febrero 2009 a diciembre 2012, por el que se impone una sanción de 18.383,33 €.

Los antecedentes de hecho a tener en cuenta, según resulta del expediente administrativo y de lo actuado en autos, son los siguientes:

1.- En el periodo objeto de comprobación, MAHOU, S.A puso a disposición de D. Juan Francisco, Presidente o Vicepresidente de MAHOU en dicho periodo, dos vehículos para su utilización plena y exclusiva. Concretamente, entre el 01/01/2009 y el 30/09/2009 un vehículo marca Mercedes, y desde el 01/02/2010 un Porsche Panamera.

El coste de adquisición y el seguro de los vehículos lo asumía MAHOU, S.A que cedía el uso de los vehículos, pero mantenía la propiedad de los mismos, permaneciendo contabilizados en el activo de la empresa. La empresa contaba, además, con otros vehículos de representación con conductor, marca Audi o BMW que prestan servicio a los miembros de la dirección de la empresa y por los que la

Inspección no realizó ninguna imputación de rentas en especie.

2.- El uso privado de los vehículos por D. Juan Francisco se calificó como retribución en especie del trabajo personal de acuerdo con lo establecido en el [artículo 42](#) de la [Ley 35/2006 \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#). Por ello, teniendo en cuenta las reglas de valoración de las rentas en especie, contenidas en el artículo 43.1.1º b) LIRPF, la Inspección valoró la retribución derivada del uso del vehículo en el 20% del coste de adquisición para MAHOU, S.A, incluidos los impuestos que graven la operación, más los gastos de mantenimiento, seguros etc.. que sean asumidos por la empresa.

3.- Como consecuencia de lo anterior se propuso liquidación con cuota de 59.921,36 € e intereses de demora de 9.522,28 €, lo que determinó una deuda tributaria de 69.443,64 €. Dicha propuesta fue suscrita por el obligado tributario prestando su conformidad en el acta de fecha 24 de junio de 2014.

4.- Iniciado procedimiento sancionador por los hechos expuestos, se dictó Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador en fecha 13 de marzo de 2015, por infracciones tributarias (por cada periodo de liquidación mensual) tipificadas en el [artículo 191, apartado 1](#), de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), como consecuencia de haber dejado de ingresar una cuantía de 59.921,36 €.

Las infracciones se califican como graves, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 191.2](#) LGT, al tratarse de ingresos a cuenta no practicados y que se hubieran podido practicar.

SEGUNDO.-

La parte actora considera que no existe el elemento objetivo del tipo infractor pues, si bien es cierto que cuando la empresa pone a disposición del trabajador un vehículo para un uso personal o mixto, debe ser considerado y declarado como retribución en especie, en el presente caso la disponibilidad del vehículo no conllevaba necesariamente el uso particular, sino que también se caracterizaba por su utilidad en cuanto a la actividad profesional propia de D. Juan Francisco. De modo que, por el hecho de ceder un vehículo por parte de la empresa no implica automáticamente su destino a fines particulares. Sin embargo, en el Acuerdo de imposición de Sanción se establece que, por no haberse probado lo contrario, se entenderá que el 100% corresponde al uso particular, cuando dicho razonamiento, no se encuentra apoyado en ninguna norma, ni mucho menos por la jurisprudencia, y recae en exclusiva en la actividad probatoria que ha de desarrollar la Inspección. Y en el acuerdo de imposición de sanción, nada se justifica por la Inspección acerca de que el Sr. Juan Francisco utilizase el vehículo cedido por la empresa únicamente en la esfera privada,

limitándose la Inspección a afirmar ese hecho sin contar con pruebas materiales del mismo.

También considera que la base de la sanción ha sido determinada incorrectamente, puesto que se ha valorado la retribución en especie por las reglas del artículo 43.1.1º.b) [LIRPF \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), donde se recogen los supuestos de utilización o entrega de vehículos automóviles, lo cual conlleva a la determinación de una base sancionadora por importe de 59.921,36 € (importe correspondiente con las retenciones regularizadas en el Acta NUM002). Sin embargo, a juicio de la entidad, al tratarse de una relación entre administrador y compañía mercantil de las definidas como relaciones de vinculación por el [artículo 16 TRLIS \(RCL 2004, 640, 801\)](#), no resultan de aplicación las reglas de valoración del [artículo 43](#) de la LIRPF, sino las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, según lo establecido en el [artículo 41](#) LIRPF, con lo que se debería haber realizado por el valor de mercado del vehículo, y no por el 20% del valor de adquisición.

En lo que se refiere al elemento subjetivo de la infracción alega que MAHOU actuó en todo momento sin ánimo defraudatorio y prestando toda la diligencia debida para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Aduce que la Administración no ha motivado adecuadamente la culpabilidad, no siendo válido, conforme a reiterada jurisprudencia, fundar la existencia de la infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria.

TERCERO.-

Comenzando, por razones sistemáticas, por el elemento subjetivo de la culpabilidad, hemos de recordar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador, que puede resumirse en los siguientes términos, recogidos - entre otras muchas- en la [Sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 \(RJ 2017, 1135\)](#) (rec. 1080/2016):

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los [artículos 24.2 y 25.1 CE \(RCL 1978, 2836\)](#) y expresamente establecida en el [artículo 183.1 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el [Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\) y 164/2005, de 20 de junio \(RTC 2005, 164\)](#).

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24.2 CE](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de

inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

CUARTO.-

En el acuerdo sancionador, como razonamientos justificativos de la culpabilidad se recogen los hechos determinantes de la regularización practicada por la Inspección, así como la normativa que determina la consideración de las retribuciones en especie como rendimientos del trabajo personal, sujetos a tributación ([artículos 17, 42 y 43 LIRPF \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#)), y se afirma:

« No parece ocioso recordar que los términos de esta regulación no constituyen una novedad de reciente introducción en nuestro ordenamiento jurídico fiscal sino que, ciertamente, venían de lejos, pues reglas prácticamente idénticas ya se recogían en la [Ley 18/1991, de 6 de junio \(RCL 1991, 1452, 2388\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 24.Uno y Dos , 26, letra b) y 27.1, letra b)), en la [Ley 40/1998, 9 de diciembre \(RCL 1998, 2866\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (artículos 16.1 , 43.1 y 44.1.1º, letra b)) y en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por el [Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 622\)](#) (artículos 16.1 , 46.1 y 47.1.1º, letra b)); por lo tanto, esta materia había sido regulada en forma análoga a la hoy vigente con notable anterioridad a la comisión de las conductas que nos ocupan, por lo que el obligado tributario debía, necesariamente, tener conocimiento de esta normativa.

Ahora bien, la consideración por la LIRPF de las retribuciones en especie como rendimientos sujetos al impuesto y de la utilización o entrega de vehículos automóviles como retribución en especie, impone el que, al haber sido abonadas retribuciones de esta clase por la entidad a miembros de su personal en los periodos impositivos objeto de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, la misma tenía la obligación (que no cumplió) de practicar sobre ellas las correspondientes retenciones en la cuantía, forma y tiempo que se establecen en el [artículo 99](#) de la

LIRPF y en los artículos 76 , 77 , 78 y 79 de su Reglamento, aprobado por el [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo \(RCL 2007, 664\)](#) (...).

Ante las alegaciones del obligado tributario sobre la ausencia de culpabilidad, añade:

« Al respecto es preciso afirmar que no cabe interpretación razonable distinta de la realizada por la Inspección, ante la falta de acreditación de la utilización empresarial de los vehículos cedidos a favor del Sr. Juan Francisco. Por ello, la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que le era exigible una conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes ya que la empresa conocía perfectamente las condiciones de disponibilidad y el uso real de los vehículos.

Tal y como se señaló anteriormente, la conducta del obligado tributario fue voluntaria y querida al conocer que los coches de lujo (Mercedes y Porsche) puestos a disposición del Sr. Juan Francisco no iban a ser destinados a fines empresariales, en la medida en que la empresa dispone de otros vehículos con conductor puestos a disposición de los directivos para el desempeño de sus funciones y respecto de los cuales la Inspección no imputó retribución en especie alguna.

El contribuyente incluye en esta alegación la comprobación efectuada en el año 2010, referida al ejercicio 2005, en la que resultó un acta de comprobado y conforme por los mismos conceptos. Esto no es así, ya que la afirmación efectuada por la entidad, sobre la identidad de hechos no es cierta ya que no ha probado que las condiciones y el uso efectivo en los años 2003/2004/2005 fueran idénticas a los comprobados por la Inspección en el período 2009/2010/2011/2012. De hecho, en el expediente de comprobación respecto a los ejercicios 2003/2004/2005 no consta acreditación de dicha identidad de hechos, circunstancias y uso privado de vehículos».

Y finalmente, sobre la motivación de la sanción, manifiesta:

« (...) ha sido suficientemente la imposición de la presente sanción, dado que el obligado tributario, consciente y voluntariamente, dejó de ingresar cantidades que hubiera debido ingresar a cuenta de las retribuciones en especie, mencionadas anteriormente, que de haber prestado más atención en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, habría declarado e ingresado.

Se trata, además, del tratamiento tributario de unas retribuciones en especie respecto de las cuales no parece existir duda razonable alguna sobre el tratamiento correcto de las mismas. Ciertamente, en el presente caso la obligada tributaria ha incumplido con lo dispuesto en este concreto aspecto de la normativa reguladora de

las retenciones, sin que pueda alegarse en su descargo que los preceptos que debió aplicar fuesen de compleja o difícil interpretación, dada la claridad y sencillez del mandato contenido en los mismos.

Por otra parte la conducta de la entidad al no ingresar a cuenta desencadena un efecto pernicioso adicional, cual es el incentivo que ello puede representar para los trabajadores y Consejeros en orden a omitir en sus correspondientes declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las retribuciones en especie respecto de las que no se ha realizado el repetido ingreso a cuenta, con las consecuencias que de ello se derivarían, cuenta habida de que, como ya se ha indicado en el Antecedente de Hecho Tercero anterior, la Inspección ha comprobado que los trabajadores perceptores de los precitados rendimientos en especie no incluyeron los mismos en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si a todo lo anterior se añade la existencia de doctrina administrativa y jurisprudencial sobre esta materia, se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en qué consiste la sanción »

QUINTO.-

El acuerdo sancionador viene a reiterar, en definitiva, los motivos que determinaron la regularización, y alude al conocimiento por parte de la entidad de la normativa reguladora de las retribuciones en especie y de su obligación de retener a cuenta, razonamientos que, a juicio de la Sala, no alcanzan los estándares establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo para tener por justificada la existencia de culpabilidad. Según esa jurisprudencia, las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias ([STS de 28 de marzo de 2014 \(RJ 2014, 2551\)](#) -rec. 5074/2011 -), y no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Se razona, también, en el acuerdo sancionador, que la regulación de las retribuciones en especie no constituyen una novedad de reciente introducción en nuestro ordenamiento jurídico fiscal sino que, reglas prácticamente idénticas ya se recogían en las Leyes anteriores y que no cabe una interpretación de la norma distinta

a la sostenida por la Inspección.

Ahora bien, en el presente caso, más que con una interpretación razonable de la norma, nos encontramos ante la razonable discrepancia en la aplicación de una determinada realidad jurídica a la calificación fiscal y sus consecuencias tributarias, que determinó que la entidad no practicara retención a cuenta sobre los rendimientos en especie que constituían la cesión de los vehículos, como venía haciendo con otros vehículos puestos a disposición del resto de los directivos, en relación con los cuales la Inspección no realizó ajuste alguno al considerar ajustada a derecho la actuación de la entidad.

No obstante, a efectos sancionadores, no puede dejar de valorarse la conducta de la entidad que, cuando se le puso de manifiesto por parte de la Inspección su obligación de practicar retención, mostró su conformidad con ello y con el pago de la liquidación por las cantidades a que ascendían las retenciones no practicadas. Lo que puede interpretarse, en este caso, como una muestra de su voluntad de cumplir las obligaciones tributarias.

Por ello, procede estimar el recurso y anular la sanción por no quedar acreditada la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente.

Ello hace innecesario analizar los motivos referentes al elemento objetivo de la infracción, que tienen como objeto cuestionar, en cuanto determinan la base de la sanción, las razones y la forma en que se efectuó la regularización, si bien cabe señalar que la recurrente mostró su conformidad con ella, sin que en el acta discrepara, ni la obligación de retener a cuenta ni de la valoración de la retribución en especie realizada por la Inspección.

SEXTO.-

De conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional, se imponen las costas a la parte demandada.

VISTOS los preceptos constitucionales y legales citados y los demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº **1055/2018** interpuesto por la representación procesal de **MAHOU, S.A** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de julio de 2018, que se anula, así como el acuerdo sancionador del que trae causa.

Con imposición de costas a la parte demandada.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casaciones objetivo que presenta

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.