

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072632

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

Sentencia 961/2018, de 19 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 501/2015

**SUMARIO:**

**Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.** *Base imponible.* La recurrente impugna una liquidación por discrepar de la sujeción al gravamen y del cálculo de la base imponible sobre un hecho que alega y no demuestra: minoración de la superficie de los tres inmuebles controvertidos, pues no basta con presentar una certificación costera sobre un deslinde y la afección a unas determinadas fincas ni la existencia de un litigio con la Administración catastral sobre la superficie de esas fincas, sino que en este proceso debía de haberse practicado una prueba que permitiera a esta Sala llegar al convencimiento de que la superficie y los valores catastrales utilizados por la Administración demandada eran incorrectos. Más bien al contrario, las certificaciones del Registro de la Propiedad y las certificaciones catastrales hacen prueba frente a terceros de hechos como la titularidad de las tres fincas y su superficie, siendo válidas dichas certificaciones salvo prueba en contrario. Por ello, si en autos ninguna prueba se ha practicado acreditativa de los extremos propugnados por la demanda, difícilmente puede estimarse las pretensiones de la actora, que no se han respaldado debidamente, tal como exige el art. 217 LEC.

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Perjuicio para la Hacienda Pública. Ocultación.** Debe confirmarse igualmente la sanción impuesta: el porcentaje mínimo del 50% se incrementó en 25 puntos porcentuales por el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, superior al 75%, resultando una sanción del 75% de la cuota tributaria, que fue la que se impuso a la actora. Asimismo, la conducta de la actora al no presentar la declaración tributaria encaja en la definición de la ocultación de datos que proporciona la LGT, que entiende que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 43.  
Constitución Española, arts. 24 y 106.  
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 184, 187 y 191.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

**PONENTE:**

*Don Luis Manglano Sada.*

**SENTENCIA**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Sección Tercera

Ilmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados/a:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D<sup>a</sup>.BELÉN CATELLÓ CHECA.

D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO.

En la Ciudad de València, a 19 de octubre de 2018.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 501/15, interpuesto por SHOAL INTERNACIONAL INC., representada por el Procurador D. Jorge Castelló Navarro y asistida por el Letrado D. José M<sup>a</sup>. García Guirao, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

#### **Segundo.**

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

#### **Tercero.**

Habiéndose recibido el proceso a prueba, y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### **Cuarto.**

Se señaló la votación y fallo para el día 17 de octubre de dos mil dieciocho, teniendo así lugar.

#### **Quinto.**

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. LUIS MANGLANO SADA.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por SHOAL INTERNACIONAL INC., contra la resolución de 26-3-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones 03/5421/12 y 03/5417/12, formuladas contra el acuerdo de 7-6-2012 de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el que se liquida el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes en España, ejercicio 2007, por un importe de 18.700,52 euros, así como contra la sanción conectada de fecha 7-6-2012, por un importe de 11.304,20 euros.

### Segundo.

Del expediente administrativo se desprende que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT, sede de Alicante, extendió a la entidad recurrente un acta de disconformidad y posterior liquidación de fecha 7-6-2012, en concepto de Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, periodo 2007, en la que regularizó su situación tributaria, haciéndole tributar por dicho concepto por tratarse de una entidad no residente en territorio español pero titular de bienes inmuebles situados en el mismo, dándose la circunstancia de que la actora no había presentado la declaración-liquidación por el periodo impositivo objeto de comprobación relativa al citado impuesto.

Como hechos relevantes debe destacarse que en el momento del devengo del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes la actora tenía su domicilio fiscal en Liberia, territorio calificado de paraíso fiscal por el RD 1080/1991, según redacción dada por el RD 116/2003. Asimismo, el 28-12-2007, la entidad HARLINGDON, S.L., de la que la recurrente era titular de 998 participaciones, representativas del 99,8% de su capital, se disolvió y liquidó, adjudicándose a la actora una serie de bienes inmuebles de distinta naturaleza: locales comerciales, garajes, viviendas, instalaciones y otro inmovilizado, sin que ello supusiera la correspondiente presentación de las preceptivas declaraciones- liquidaciones por los períodos impositivos objeto de comprobación, relativas al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

La consecuencia de la regularización tributaria fue que la Inspección de los Tributos practicó la liquidación de deuda tributaria por el citado impuesto (IRNR), tomando como base imponible el valor catastral que figuraba en las certificaciones catastrales adjuntas a las correspondientes escrituras (art.41 LIRNR) y, como tipo de gravamen, el 3 % (art. 43 LIRNR), fijando una deuda de 18.700,52 euros, así como impuso a la actora una sanción por la infracción grave cometida, por un importe de 11.304,20 euros.

La demanda sustenta su impugnación en que era titular de una serie de inmuebles, tres de los cuales se vieron afectadas por la Orden Ministerial de 1993 de deslinde costero, afectando a la superficie de las fincas, aportando un certificado expedido el 15-1-2010 por el Servicio Provincial de Costas en Alicante en el que se acredita tanto la situación anterior como la superficie actual de las fincas según medición efectuada y distinguiendo la superficie perteneciente al dominio público marítimo-terrestre, lo que motivó que se solicitara una rectificación catastral de esas fincas, estando en litigio con la Gerencia Territorial del Catastro de Alicante, documentación que no fue admitida en vía administrativa, con indefensión, y por ello niega la existencia del hecho imponible del impuesto, pues una parte de su superficie gravada es de titularidad estatal, impugnando por esta razón la base imponible calculada por la Inspección. Finalmente, se impugna el acuerdo sancionador por la falta de motivación de la culpabilidad de la actora, negando la existencia de la agravante aplicada por ocultación.

El Abogado del Estado se opone a la demanda y solicita su desestimación, por no haberse aportado los documentos en la fase de comprobación inspectora, sin probar la viabilidad de sus afirmaciones sobre la superficie gravada, pues debe imperar la realidad registral y catastral, que es la utilizada por la Inspección, considerando debidamente motivada la sanción impuesta a la actora y por existente la ocultación como criterio de graduación del perjuicio económico causado a la Hacienda pública.

### Tercero.

Entrando en el fondo del litigio, convendrá examinar el marco jurídico del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y, más concretamente, el del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes,

debiendo citar el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo artículo 1 regula la naturaleza y objeto del IRNR:

" El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste ".

El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes viene establecido en su hecho imponible por el artículo 40 del citado texto legal, que dice:

" Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial ".

Y la base imponible la regula el artículo 41:

" La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio ...".

Pues bien, la impugnada liquidación de deuda tributaria por el citado impuesto (IRNR), considera acreditada la sujeción al tributo y toma como base imponible el valor catastral que figuraba en las certificaciones catastrales adjuntas a las correspondientes escrituras (art.41 LIRNR) y, como tipo de gravamen, el 3 % (art. 43 LIRNR), cumpliendo con ello las previsiones legales sobre el hecho imponible y base imponible del Gravamen impositivo, pues las tres fincas cuestionadas estaban en poder de una entidad no residente en España y que tenía su razón social en Liberia, considerado un paraíso fiscal sin controversia, razón por la que dichas fincas estaba sujetas al IRNR y la base imponible del gravamen especial debía calcularse por su valor catastral, tal como hizo la Administración demandada.

Es este el momento en que la discrepancia de la actora debe venir respaldada por la necesaria prueba de sus afirmaciones, que debe acreditar la veracidad de lo que mantiene: que la superficie de los inmuebles es menor por un deslinde costero y, por tanto, que la sujeción al tributo debe ser acorde a la titularidad real de las fincas y a su correspondiente valor catastral, existiendo a tal efecto plena jurisdicción en cuanto a la prueba, es decir, se puede aportar cualquier prueba que tenga relevancia y utilidad con el litigio, aunque no se hubiera planteado en vía administrativa.

Al respecto debemos decir que la tradicional naturaleza revisora del recurso contencioso no convierte a este en una segunda instancia de lo resuelto en vía administrativa sino, que admitiendo los matices y especiales características de nuestra jurisdicción, tal carácter es compatible con el hecho de que la vía judicial se configure como un mecanismo de control de la actividad administrativa que tiene por objeto satisfacer de modo efectivo el derecho a la tutela judicial.

Los artículos 24 y 106.1 de la Constitución Española en relación con el 117 sustentan esta interpretación, tal y como se ocupa de explicar la Exposición de Motivos de la Ley 29/1998 de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción.

Por esta razón es posible aducir en la demanda motivos no articulados en la previa vía administrativa ( artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción ) y en coherencia con ello debe reconocerse que es absolutamente conforme a derecho proponer pruebas y aportar documentos dentro del proceso judicial que no fueron presentados ante la Administración para acreditar las pretensiones que se deducen.

Entender lo contrario y configurar la vía judicial como reproducción de la vía administrativa eliminaría la posibilidad de ejercer la potestad jurisdiccional de una manera plena y dejaríamos al ciudadano sin posibilidad real de que un Tribunal se pronunciase sobre su conflicto con la Administración.

En el debate sobre esa validez probatoria deberá mencionarse el artículo 105 de la LGT , que sitúa la responsabilidad por la carga de la prueba:

" 1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

En principio, corresponde a la Administración probar la existencia del hecho imponible y los elementos que sirvan para cuantificarlo, pero al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le beneficien (existencia de gastos y requisitos para su deducibilidad, exenciones, beneficios fiscales, etc.), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC .

Así la STS de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002 ) establece:

" Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos ( sentencias de 25 de Septiembre de 1992 , 14 de Diciembre de 1999 y 28 de Abril de 2001 ).

En el presente caso se pretendió por la recurrente que se apreciase la deducibilidad de un gasto, para así minorar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, es al recurrente, que pretende hacer valer su derecho a la deducción, a quien incumbe la carga de acreditar que reúne los requisitos legales, frente a lo que discute la Administración y quién, por lo tanto, debe afrontar las consecuencias perjudiciales de la ausencia de prueba, en el caso de que ésta no sea suficiente en orden a la justificación del hecho del que derivan legalmente las deducciones cuya validez y procedencia propugna " (FD 3).

La STS de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003 ) explica:

" Para resolver este motivo de casación, conviene comenzar recordando que esta Sala ha señalado que el citado art. 114 de la L.G.T . es un "precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración", de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar "los hechos en que descansa la liquidación impugnada", "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos", "convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos" [ Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995 ), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [ Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo ; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto ; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto ; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004 ), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que "[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas". Tratándose -hemos dicho- "de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiéndose que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc." [ Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm.

9223/2004 ), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T ., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [ Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto ; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1 ; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto ; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005 ), FD Tercero. 3 ; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005 ), FD Cuarto.1] " (FD 5).

Igual criterio mantiene la STS de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004 ), que dice :

" No puede existir una vulneración de las normas de la carga de la prueba por parte de la sentencia impugnada porque, de acuerdo con lo establecido a este respecto tanto por el art. 114 de la Ley General Tributaria vigente a la sazón como por el antiguo art. 1214 del Código Civil y art. 217.2 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil , así como por aplicación de las normas de la Ley del Impuesto de Sociedades sobre deducción de gastos, es el interesado el que tiene la carga de acreditar no sólo la veracidad del gasto, sino su necesidad, esto es, su vinculación con la obtención de ingresos.

Y no habiéndose acreditado este extremo por el recurrente, ni en vía administrativa, ni en vía contencioso-administrativa, debe el mismo sufrir las consecuencias negativas de la falta de acreditación de este extremo, determinantes de la imposibilidad de su deducción fiscal.

Lo anteriormente expuesto procedería en cualquier caso aún cuando el gasto de que se tratara se hubiera producido en relaciones mantenidas con terceros extraños al grupo de la recurrente; pero es que, además, en el caso que nos ocupa, nos encontramos ante gastos en los que se ha incurrido en el seno de relaciones intragrupo; y por lo tanto, ante gastos que debemos examinar con mayor rigor aún si cabe a los efectos de su posible deducción fiscal, habida cuenta de las normas especiales que en nuestra legislación fiscal existen para la valoración, objetiva y no subjetiva, de las operaciones entre sociedades vinculadas " (FD 12).

Expuesto lo anterior, la recurrente impugna una liquidación por discrepar de la sujeción al gravamen y del cálculo de la base imponible sobre un hecho que alega y no demuestra: minoración de la superficie de los tres inmuebles controvertidos, pues no basta con presentar una certificación costera sobre un deslinde y la afección a unas determinadas fincas ni la existencia de un litigio con la Administración catastral sobre la superficie de esas fincas, sino que en este proceso debía de haberse practicado una prueba que permitiera a esta Sala llegar al convencimiento de que la superficie y los valores catastrales utilizados por la Administración demandada eran incorrectos.

Más bien al contrario, las certificaciones del Registro de la Propiedad y las certificaciones catastrales hacen prueba frente a terceros de hechos como la titularidad de las tres fincas y su superficie, siendo válidas dichas certificaciones salvo prueba en contrario. Por ello, si en autos ninguna prueba se ha practicado acreditativa de los extremos propugnados por la demanda, difícilmente puede estimarse las pretensiones de la actora, que no se han respaldado debidamente, tal como exige el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

En consecuencia, procederá desestimar los argumentos impugnatorios de la liquidación controvertida.

#### **Cuarto.**

En relación a la impugnación del acuerdo sancionador, se dice que está falto de motivación en el análisis de la culpabilidad y que no existe la culpabilidad imputada a la actora.

En lo que respecta a la conducta antijurídica, basta lo expuesto en los fundamentos jurídicos anteriores para apreciar una conducta de la actora contraria al ordenamiento fiscal. En el presente caso, la conducta de la sociedad demandante fue manifiestamente antijurídica por tratarse de una entidad no residente en territorio español pero titular de bienes inmuebles situados en el mismo, dándose la circunstancia de que la actora no había presentado la declaración- liquidación por el periodo impositivo objeto de comprobación relativa al IRNR.

Asimismo, la parte recurrente centra sus alegaciones impugnatorias en la culpabilidad como presupuesto del ejercicio del ius puniendi, que constituye el " elemento subjetivo " de la teoría general del delito, por ello también de las infracciones administrativas ( art. 25.1 CE y STC 76/1990 ). Este presupuesto de la sanción contiene un trasfondo ético: se castiga porque el infractor ha podido actuar conforme a la legalidad y, sin embargo, no lo ha hecho; porque, como ha podido comportarse legalmente, su conducta infractora es reprochable, es reprochable, y

esta consideración no se aleja mucho de aquella otra del Tribunal Constitucional según la cual el principio de culpabilidad deriva del respeto a la dignidad de la persona ( STC 150/1991 , FJ 4).

Existe sin duda un interés general en que el ius puniendi de la Administración Tributaria se ejercite adecuadamente. Si bien, conviene precisar que ello supone no solo que los responsables sean castigados, sino también que no sean castigadas personas no culpables: no hay ningún interés lícito, y es contrario al Estado de Derecho y a la dignidad de la persona que se pueda castigar a cualquiera, al culpable y al no culpable, al inimputable. Todos nos debemos ante la necesidad de gestionar el tributo, pero no hay una necesidad de castigar a toda costa impuesta por intereses generales.

Por otro lado, ante las impugnaciones jurisdiccionales de las sanciones administrativas como son las tributarias, hay que tener en cuenta que no son los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionan al administrado, antes bien, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública "en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución" ( STC 59/2004 , FJ 3). Así pues, si la titular del ius puniendi administrativo es la Administración, cuando el ejercicio de tal potestad, y en concreto al pronunciar eventualmente la resolución sancionadora, a dicha Administración corresponde dar satisfacción a todas las exigencias que nuestro Ordenamiento impone en tal ejercicio, sin que sea dado que los jueces que revisan la resolución sancionadora la suplanten impropriamente, o corrijan posibles defectos o deficiencias detectados en fase jurisdiccional.

Las alegaciones de la parte recurrente requieren el escrutinio del juicio de culpabilidad servido por la Administración en la motivación del acuerdo sancionador impugnado, de fecha 7-6-2012, cuya amplia motivación de la culpabilidad dice:

" Queda probado en el expediente que el obligado tributario era propietario de los inmuebles relacionados en el antecedente segundo a la fecha del devengo del Gravamen así resulta de la escritura de disolución y liquidación de HARLINGDON SL número de protocolo cuatro mil doscientos cuarenta y cuatro, otorgada en Alicante a 28 de diciembre de 2007, ante don AUGUSTO PEREZ COCA CRESPO, Notario del Ilustre Colegio de Valencia, la entidad SHOAL INTERNATIONAL INC, era titular de 998 participaciones sociales, números 1 a 998, ambos inclusive, representativas del 99.8% del capital de HARLINGDON SL. En el Certificado del Acta de Junta General Universal de HARLINGDON SL, incorporado a la escritura de disolución y liquidación, se acuerda por unanimidad asignar a SHOAL INTERNATIONAL INC la totalidad de los bienes que constituyen el activo de la sociedad, estos bienes son los señalados en el antecedente segundo anteriormente aludido.

Por otra parte, las normas de aplicación del gravamen son sencillas por lo que la falta de presentación de la declaración e ingreso manifiesta una conducta negligente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. La resolución del TEAC de 18-7-2001 señala que "la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer". En el mismo sentido, la resoluciones TEAC de 10-2-2000 (R.G. 5012/1999, 5013/1999 y 5014/1999, acumulados), TEAC de 17-1-2001 (R.G. 5767/1998 y 5768/1998) y TEAC de 20- 6-2001 (R.G. 5050/2000), en este caso en el OT se evidencia una capacidad económica que le hace contar sin lugar a dudas con asesoramiento fiscal y financiero.

No presentar la declaración ni efectuar el ingreso confirma la existencia del elemento subjetivo como mínimo negligente exigido para imponer sanciones no apreciándose respecto de ellas la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria por lo que se declara sujeto infractor a SHOAL INTERNATIONAL INC N2681113C."

Basta la lectura del acuerdo sancionador para constatar que cumple con las exigencias mínimas que dimanar del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que razona y explica de forma individualizada y con sujeción a la concreta conducta del sujeto pasivo su culpabilidad, realizando una descripción de la misma, resaltando el carácter negligente de su conducta.

En el presente caso, el órgano competente para sancionar ha impuesto una sanción a partir de una determinada actuación de la recurrente, a partir de una conducta analizada subjetivamente, con la necesaria explicación de la causa por la que era merecedor de la imposición de una sanción, además de regularizar esta situación tributaria irregular.

Será, pues, una sanción con la necesaria motivación de la culpabilidad imputada, que en absoluto puede ampararse en una interpretación normativa, por lo que procede desestimar este argumento impugnatorio de la demanda.

Por otra parte, la Inspección calificó la infracción de grave, pues la base de la sanción era superior a 3.000 euros y, a su juicio, existía ocultación, extremo sobre el que discrepa la recurrente.

El artículo 191.3 de la Ley 58/2003 considera la ocultación como un criterio de calificación de la sanción, considerándola grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros, que permite graduarla incrementando el porcentaje mínimo del 50 por ciento conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

En el presente caso, el porcentaje mínimo del 50% se incrementó en 25 puntos porcentuales por el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, superior al 75% ( artículo 187.1-b) de la Ley General Tributaria ), resultando una sanción del 75% de la cuota tributaria, que fue la que se impuso a la actora. Asimismo, la conducta de la actora al no presentar la declaración tributaria encaja en la definición de la ocultación de datos que proporciona la Ley General Tributaria, en su artículo 184.2 , según el cual, "a efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

Por todo ello, deberá desestimarse el recurso contencioso-administrativo.

#### Quinto.

El artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establece que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, procediendo a imponer las mismas a la parte demandante, si bien limitadas a la cuantía máxima de 1.500 euros por todos los conceptos.

### FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SHOAL INTERNACIONAL INC., contra la resolución de 26-3-2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de las reclamaciones 03/5421/12 y 03/5417/12, formuladas contra los acuerdos de liquidación de deuda tributaria y sanción de 7-6-2012 de la Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas procesales a la demandante.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA , RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJCV.

Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.