

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

Referencia: NFJ078580

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LS ISLAS BALEARES**

Sentencia 315/2020, de 15 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 125/2019

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Infracciones de la Ley 58/2003. Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad.** En el presente caso, se sancionó a la recurrente por deducir el IVA soportado de una factura emitida por otra sociedad, sin haber justificado el servicio prestado por esta entidad en la promoción y venta de una propiedad de la actora; y por haber deducido dos veces una misma factura registrada dos veces en Libro de Facturas. La recurrente prestó conformidad a la regulación practicada. La cuestión planteada se centra en los efectos del acta de conformidad sobre la determinación del elemento subjetivo requerido para la aplicación de la sanción. A juicio de la Sala, el obligado tributario admitió que la factura de la que se deriva el IVA soportado deducido, no obedecía a unos servicios recibidos de mediación en la venta, pues ese servicio lo prestó otra sociedad. La admisión de la recurrente de la inexistencia de servicios efectivos reales prestados por la mediación en la transmisión de la propiedad inmobiliaria, impide que la recurrente pueda ir contra sus propios actos; y por ende, la deducción del IVA de la factura expedida por unos servicios de mediación inexistentes, demuestra su culpabilidad. **Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.** La existencia de duplicidades en la deducción del IVA de las mismas facturas, acredita cuanto menos una actuación negligente de la actora al acreditar improcedentemente créditos tributarios a deducir en la base de la declaración del IVA. Dicho de otra forma, se advierte que el contribuyente no aplicó la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y su comportamiento no encuentra amparo en una interpretación razonable de la norma.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 5, 144, 156, 179, 183, 191 y 195.

**PONENTE:***Doña María Carmen Frigola Castellón.***T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD**

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00315/2020

N.I.G: 07040 33 3 2019 0000117

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000125 /2019

Sobre PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

De D/ña. MCI GMBH

Abogado:

Procurador: SARA TRUYOLS ALVAREZ-NOVOA

Contra D/ña. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO ILLES BALEARS

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

### SENTENCIA

En Palma de Mallorca a 15 de julio de 2020.

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza

D<sup>a</sup>: Carmen Frigola Castellón

VISTOS por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 125/2019 seguido a instancia de la entidad mercantil MCI GMBH representada por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup>. Sara Truyols Álvarez-Novoa y defendida por el Letrado Sr. D. Jorge Sáenz de Baranda Brünbeck contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado Letrado Sr. D. Luis Miguel Castán Martínez.

El acto administrativo es la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo en Illes Balears, (número de Procedimiento 07-00905-2016) por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador (A517779555) en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2011, 2012 y 2013 periodos 1T-4T.

La cuantía del procedimiento se fijó en 82.741,50 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La recurrente interpuso recurso contencioso el 12 de abril de 2019 que se registró al nº 125/2019 que tras requerimiento de subsanación se admitió a trámite el 15 de mayo de 2019 ordenando la reclamación del expediente administrativo.

#### Segundo.

Recibido el expediente la Procuradora Sra. Truyols Álvarez-Novoa formalizó la demanda en fecha 31 de julio de 2019 solicitando en el suplico que en su día se dicte sentencia por la que:

A) Revoque y deje sin efecto la citada Resolución dictada por el tribunal Económico-Administrativo en Illes Balears.

B) Anule y deje sin efecto al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (A5177779555) en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2011, 2012 y 2013 periodos 1T- 4T, por un importe total de 82.741,50 euros, siendo la cuantía determinante de la reclamación 64.477,74 euros, (ejercicio 2013-1T).

C) Condene a la Administración a estar y pasar por las anteriores declaraciones y por sus naturales consecuencias.

Todo ello con expresa imposición de costas. No solicita el recibimiento del pleito a prueba.

### **Tercero.**

El Sr. Abogado del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 23 de diciembre de 2019 y solicitó se dicte sentencia desestimando la demanda, con imposición de costas a la recurrente. Tampoco solicitó práctica de prueba

### **Cuarto.**

En fecha 28 de enero de 2020 se dictó auto fijando la cuantía en 82.741,50 euros.

Abierto el trámite de conclusiones la parte actora presentó su escrito el 4 de marzo de 2020 y lo mismo hizo la demandada el 20 de abril de 2020.

Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo el día 15 de julio de 2020.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

### **Primero.**

Se ha dicho ya el acto administrativo impugnado.

La recurrente es una sociedad no residente en España, sino en Alemania que tiene rendimientos de la actividad económica de Promoción Inmobiliaria mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. Su actividad principal, no exenta al IVA está clasificada en el epígrafe del IAE 8.332 o sea, promoción inmobiliaria de edificaciones.

Del expediente administrativo aportado resulta que el 11 de marzo de 2015 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la recurrente que dieron lugar a la redacción del Acta de conformidad nº 80108853 de fecha 10 de marzo de 2016 de la que se derivó liquidación tributaria por el concepto de IVA ejercicios 2011- 2012 y 2013 cuya cuota ascendió a - 7.498'28 euros. En esa acta la representación de la recurrente mostró su conformidad y aceptación de los hechos recogidos en ella y de los elementos determinantes de dicha liquidación.

En el Acta de liquidación se refleja que la única operación realizada por esa mercantil durante los ejercicios inspeccionados fue la adquisición el 23 de octubre de 2010 de un terreno de 82 áreas y 60 centiáreas sito en la Parroquia de Jesús de Santa Eularia des Riu, en el que se encuentra una vivienda unifamiliar, la realización de obras de ampliación de esa vivienda y su posterior venta el 25 de marzo de 2013 por un precio de 2.850.000 euros más IVA al 10%.

Del examen de las facturas aportadas por la recurrente y que fueron deducidas en su día por esta en sus declaraciones, el actuario no acepta el carácter de deducible las siguientes:

Ejercicio 2011

Factura emitida por Dita Living SL de 1/10/2011 con una base imponible de 116.313'56 euros IVA soportado 20.936'44 euros. Total 137.250 euros. Concepto adelanto de la comisión por la venta de la propiedad. La Inspección considera que no se ha justificado la intervención de la sociedad Dita Living en la venta de la propiedad que después resultó fallida.

Factura emitida por la sociedad Dita Living S.L. en fecha 31/12/2011. Base imponible 21.467'96 Euro. IVA al 18% 3.864'25 euros. Total factura 25.332 euros. La empresa admitió que había sufrido un error y que había emitido una nueva factura sin haber sustituido la anterior en los Libros de IVA ni en la cuenta de existencias. La Inspección considera que el IVA soportado deducible por importe de 3.864'25 euros al tratarse de una factura repetida no puede ser deducido.

#### Ejercicio 2012

Factura emitida por la sociedad Semiesfera S.L. de 18/12/2012 con una base imponible de 14.870'42 euros IVA soportado al 21% 2.580'82 euros. La Inspección considera que está incluida dos veces en el Libro de Facturas, una con fecha 18/12/2012 y la misma el 31/12/2012, por lo que ha sido deducido dos veces en el ejercicio 4º Trimestre 2012. Procedía la regularización.

#### Ejercicio 2013

Según el análisis y comprobación del Libro de Facturas presentado para el ejercicio 2013 la recurrente presentó auto declaraciones de IVA soportado por un importe total de 141.819'70 euros desglosados en los 4 trimestres anuales. La Inspección con arreglo a las anotaciones en dicho Libro calcula el IVA deducible en las siguientes cantidades: primer trimestre 127.275'74 euros, segundo trimestre 8.206'02 euros, Tercer Trimestre 1.476'66 euros y Cuarto Trimestre 414'97 euros. En total de IVA soportado 137.373'90 euros

Pero además no acepta una de las facturas apuntadas emitida por Luxury Properties sociedad no residente, de fecha 26/3/2013 por importe de 486.000 euros IVA al 21% por importe de 102.060 euros por el concepto de comisión en la venta en exclusiva de la propiedad, servicios de intermediación que considera fueron efectivamente realizados y prestados por la mercantil Dos Real Estate al constatar que esa empresa había girado la factura nº 5/2013 a Luxury Properties Promotion por importe de 156.090 euros, sobre una base imponible de 129.000 euros más IVA al 21 % 27.090 euros, por el concepto de honorarios por servicios prestados en la intermediación de una compraventa en la venta de una vivienda en Jesús detallando la referencia catastral y los nombres de los compradores, todo ello coincidente con la de la venta realizada.

Por todo ello y tras la regularización efectuada en el Acta de conformidad, la mercantil MCI GMBH había dejado de ingresar cantidades y había declarado unas cuotas a compensar que no eran procedentes.

Iniciado el procedimiento sancionador el 11 de marzo de 2016 se formuló propuesta de imposición de sancionadores derivadas de la comisión de dos infracciones tributarias tipificadas en los artículos 195 y 191 de la LGT con la calificación de grave y muy grave respectivamente, relativa al tributo y ejercicios citados. El importe total de las sanciones ascendía a 82.741'50 euros.

Dado traslado a la parte de la propuesta esta presentó alegaciones el 30 de marzo de 2016 mostrando su disconformidad. La parte alegaba que no había habido facturas falsas porque el servicio existió en todo momento sin aportar documentación que acreditara unos hechos distintos de los recogidos en el Acta de liquidación, y que había actuado de forma diligente y sin mala fe basándose en una interpretación razonable de la norma

Finalmente se dictó Acuerdo imponiendo sanción el 2 de junio de 2016 por el Inspector Regional en el que se dice:

"(...)Por tanto debemos ahora una vez encuadrada la conducta del sujeto pasivo del Impuesto en los tipos infractores de los artículos 191 y 195 de la LGT probar que en su actuación se puede apreciar un mínimo grado de culpa aunque sea a modo de simple negligencia. Y como queda acreditado en el Acta de Conformidad, el sujeto pasivo en los periodos 4T-2011 y 4-T-2012 declaró improcedentemente una cuota a compensar deducida en el ejercicio siguiente y en el periodo 1-T-2013 no ingresó la cantidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido por declarar unas cuotas de IVA soportadas en unas facturas respecto de las cuales la Inspección demostró y el obligado tributario admitió, se trataban de facturas por unos servicios no recibidos en los que

además se produce una connivencia entre las empresas emisoras y receptora de estas facturas al ser empresas relacionadas por tener sus administradores intereses comunes o ser el administrador el mismo.

B- Considerando que los hechos y circunstancias reflejados en la propuesta inicio del presente expediente sancionador ponen de relieve la conducta constitutiva de la infracción descrita, que fue cometida por el obligado tributario sin el cuidado y diligencia debidos, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183-1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre . La concurrencia de culpa se manifiesta en el hecho de que el obligado tributario declaró improcedentemente unas cuotas que fueron deducidos en periodos siguientes y no declaró la cuota a ingresar del periodo 1T- 2013 como consecuencia de la declaración de unas cuotas soportadas sin que tengan esa consideración, esta conducta del obligado tributario se ha producido de forma voluntaria, por lo que el contribuyente ha incumplido la exigencia formal de proceder a una correcta declaración cuando los hechos regularizados están regulados en normas suficientemente claras y precisas, por lo que la conducta del sujeto pasivo no puede eximirse de responsabilidad amparándose una interpretación razonable de la norma, lo cual pone de relieve, que la voluntad de la entidad contribuyente era defraudar a la Hacienda Pública a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183-1 de la Ley 58/2003 (...)

La calificación de las infracciones tributarias cometidas en el periodo 2013-1T es muy grave al establecer el apartado 4º del artículo 191 de la LGT (...)

En el presente caso la infracción es muy grave ya que se han utilizado medios fraudulentos en los términos definidos en el artículo 184-3 b). (...)

La calificación de las infracciones tributarias cometidas en los periodos 2011-4T y 2012-4T prevista en el primer párrafo del artículo 195-1 es grave. (...)

En el presente caso, el contribuyente acreditó improcedentemente en la declaración del cuarto trimestre de IVA ejercicio 2011 en declaraciones futuras la cantidad de 24.800'67 euros y de 27.381'49 euros en la declaración del cuarto trimestre de 2.012. Sobre dichas sanciones posteriormente se aplicarán las deducciones establecidas en el artículo 195-3 de la LGT . (...)

Por todo lo expuesto (...) SE ACUERDA imponer a MCI GMBH como sujeto infractor de la comisión de la infracción tributaria muy grave consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto, y grave consistente en declarar partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes, la sanción que se detalla a continuación (...) TOTAL SANCION EFECTIVA: 82.741'50 euros"

El TEAR en la resolución de 31 de enero de 2019 que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra dicho Acuerdo sancionador señala que tratándose de un acta de conformidad al confirmarse la liquidación de la que trae causa sanción concurre el tipo objetivo infractor imputado al obligado tributario, y por ello la única cuestión que ha de valorarse en la impugnación de la sanción es la revisión de si concurre el elemento subjetivo de la sanción, y concluye que en el acuerdo impugnado se da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman de toda imposición de sanción.

Disconforme la parte actora con la Resolución del TEARIB acude a esta Jurisdicción impugnándola y defiende que "cuando el acta se firma en conformidad, solo los hechos y los datos se tienen por confesos, pero dicha conformidad no le añade ningún plus de validez o veracidad a elementos integrantes del acta distintos a los hechos y los datos, de forma que dicha presunción no alcanza (i) a las conclusiones tributarias ni a la propuesta de regularización que proponga el Actuario; (ii) a las observaciones jurídicas que se hayan vertido en el acta; (iii) ni tampoco alcanza la citada presunción a aquellos hechos/datos que no hayan sido personal y directamente averados por la Inspección ( Sentencias de 6/06/2008 (RJ 2008\5827 ), 15/01/2009 (RJ 2009\1789 ), 16/07/2009 (JUR 2009 \436231 ), 16/09/2009, (JUR 2009\428278 y JUR 2009\428279), 6/06/08 , citada en la de 18/02/13, rec. 5177/2011 , y STS de 22 de diciembre de 2016 (rec. nº 185/2015 ) por todas)"

Por su parte la Abogacía del Estado se ha opuesto y argumenta que la propia demanda reconoce en diversos pasajes de la misma que los gastos objeto de controversia han sido reconocidos por el obligado tributario en las actas inspectoras con el efecto presuntivo que establece el artículo 144-2 de la LGT para añadir después en conclusiones que " en el acta de conformidad se hace constar que el obligado tributario había presentado las declaraciones-liquidaciones por los períodos comprobados con los datos que se señalan, contabilizando como gasto de trabajos realizados por otras empresas el correspondiente a las facturas que se detallan. Consta en el

acta suscrita de conformidad que no se acreditó la efectividad de los servicios recibidos, ni el pago de los mismos"; y ;que "por todo lo anteriormente expuesto esta Inspección considera falso y por tanto no deducible el gasto correspondiente a las facturas emitidas por DITA LIVING, por lo que no puede admitirse la deducibilidad de los gastos relacionados con la misma. Así mismo consta en el acta de conformidad que "el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación definitiva que antecede, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación"; que en la misma fecha se comunicó al obligado tributario la apertura de expediente sancionador por la presunta comisión de infracciones tributarias muy graves previstas en el artículo 191.1 y 5 LGT , pues "se han utilizado medios fraudulentos, al haberse deducido el gasto correspondiente a unas facturas falsas que no reflejaban realidad económica alguna", proponiéndose la imposición al obligado tributario de sendas multas por las cuotas dejadas de ingresar(...)".

### Segundo.

Ciertamente el debate de autos no es otro que determinar el alcance y efecto de lo firmado en un acta de conformidad, o dicho de otra forma si la firma de un acta de conformidad ineludiblemente comporta para el contribuyente la aceptación de su culpabilidad en torno a los hechos detallados en esa acta pues hipotéticamente los actos antijurídicos que se reconocen con la aceptación, pudieran resultar realizados sin culpa alguna, ni siquiera a título de negligencia.

Comencemos señalando que el artículo 156-5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, señala que "A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del art. 144 de esta ley ". Y dicho artículo dispone

"1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho ".

El TS en su sentencia de 5 de junio de 2005 dice:

Es por ello que abundantes sentencias (como dos sentencias de 1 de abril de 1996 y las de 26 de marzo y 9 de abril de 1997 y cuantas en ellas se citan) han insistido siempre en distinguir tres aspectos diversos en el valor probatorio de las actas de conformidad: primero, la declaración de conocimiento que realice el funcionario que autoriza el acta, que goza de la presunción de veracidad configurada en el 1218 del Código Civil , haciendo las actas prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de un funcionario público competente, en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente, tal y como exige el art. 1216 del mismo texto legal; segundo, en lo concerniente a los hechos, el contribuyente no puede rechazarlos, porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios, a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos; y tercero, en lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, el acta de conformidad es impugnabile, porque a estas operaciones no se extienden las presunciones antes dichas.

### Tercero.

Siendo este el punto de partida para el análisis, en relación a los hechos detallados en el acta ninguna prueba ha aportado la parte de que incidiera en error de hecho cuando mostró su conformidad.

En torno a la culpabilidad esta Sala en las sentencias nº 133/2020 de 21 de abril dictada en autos de PO 463/2018 y nº 220/2020 de 18 de mayo dictada en autos de PO 62/2019, con la misma composición de magistrados decía:

"Para que pueda ser atribuida la responsabilidad prevista por el ordenamiento jurídico por la comisión de una infracción administrativa se requiere un doble título de imputación:

- 1.- La imputación objetiva, esto es, que pueda ser atribuido desde el punto de vista de la causación material, y
- 2.- La imputación subjetiva, es decir, la atribuibilidad volitiva.

No es suficiente, pues, con el puro desvalor del resultado ni con la lesión objetiva de un bien jurídico protegido.

En efecto, se requiere también el desvalor de la acción por la comisión dolosa o culposa de la conducta.

La simple inobservancia puede entenderse referida a una norma. Pero la inobservancia objetiva de la norma no justifica por sí sola la imposición de la sanción. Importa también la inobservancia subjetiva, es decir, la inobservancia del deber de cuidado, cuya concurrencia debe figurar debidamente motivada en la resolución sancionadora.

Para que sea posible sancionar es preciso, pues, que la conducta se haya realizado (i) con plena conciencia de su antijuridicidad, (ii) con plena conciencia de su imputabilidad, y (iii) sin que concurren circunstancias que exoneren de imputabilidad.

El Tribunal Supremo en sentencias de 21 de febrero de 2006 , 20 de enero de 2007 y 1 de abril de 2008 - ROJ: STS 1748/2008 , ECLI: ES: TS: 2008:1748 - ha señalado lo siguiente:

"...el derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías de defensa, que se constituye como derecho fundamental del ciudadano a un procedimiento justo y equitativo frente a los poderes coercitivos de la Administración, en que se respeten los derechos de defensa con interdicción de indefensión, en una interpretación sistemática de los artículos 24 y 25 de la Constitución y del artículo 6.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos , engloba, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras garantías, el derecho a no ser sancionado sin ser oído y a ejercer las facultades de alegación con contradicción en todas las fases del procedimiento, el derecho a un procedimiento público, el derecho a ser informado de la acusación, de modo que se conozcan sin restricción los hechos imputados, que impone que exista correlación entre estos hechos y la resolución sancionadora, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que excluye la admisibilidad y apreciación de pruebas ilícitas, y el derecho a la presunción de inocencia, que acoge el derecho a no ser sancionado sin prueba de cargo legítima y válida, que sustente la resolución sancionadora".

Constituye, pues, exigencia constitucional que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución .

Por tanto, para respetar el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa, opera la garantía de que en la Administración Pública recae la carga probatoria concerniente a obtener la certeza de los hechos imputados que acrediten la comisión del ilícito administrativo, la participación del responsable y el juicio de culpabilidad.

El derecho a la presunción de inocencia, que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador, implica que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, con lo que recae sobre la Administración Pública la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción y, desde luego, cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

En consecuencia, condicionada la potestad sancionadora por el juego de la prueba y la necesidad de procedimiento contradictorio en el que sea posible defender las propias posiciones, no es posible, pues, imponer sanción alguna que no cuente con fundamento en una previa actividad probatoria lícita sobre la que el órgano sancionador pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. Y, por supuesto, opera prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, con lo que no cabe valorar una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o carente de garantías, como tampoco es aceptable que la resolución sancionadora no motive el resultado de la valoración de la actividad probatoria o que esa motivación no sea razonable por ilógica o insuficiente -en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 237/02 , 169/03 , 66/07 y 40/08 -.

En el sistema de responsabilidad en materia de infracciones rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, de modo que no cabe la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente -por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 76/90 y 164/05 -.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2007 -ROJ: STS 2894/2007, ECLI: ES: TS: 2007:2894 -, sobre la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, reiteró que:

"... a).- En dicho ámbito sancionador ha de rechazarse la responsabilidad objetiva, debiéndose exigir la concurrencia de dolo o de culpa, pues en el ilícito administrativo no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad sin culpa;

b).- La concreta aplicación del principio de culpabilidad requiere determinar y apreciar la existencia de los distintos elementos cognoscitivos y volitivos que se han producido con ocasión de las circunstancias concurrentes en la supuesta comisión del ilícito administrativo que se imputa;

c).- Para la exculpación frente a un comportamiento típicamente antijurídico no basta con la simple invocación de la ausencia de culpa, debiéndose llevar al convencimiento del juzgador que el comportamiento observado carece, en atención a las circunstancias y particularidades de cada supuesto, de los mínimos elementos caracterizadores de la culpabilidad,

d).- Esta culpabilidad viene configurada por la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas; y

e).- Para que pueda reprocharse a una persona la existencia de culpabilidad tiene que acreditarse que ese sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, que exige valorar las específicas circunstancias fácticas de cada caso".

Por tanto, la operatividad del principio de presunción de inocencia, que abarca incluso el elemento de culpabilidad, impone que la prueba de cargo que justifica la sanción tiene que llevar incorporada la acreditación de que el sujeto pudo haber actuado de forma distinta.

Tras la derogación de la Ley 30/1992 por la Ley 39/2015, el principio de responsabilidad se recoge ahora en el artículo 28 de la Ley 40/2015, que rompe por completo con la responsabilidad objetiva y anuda la responsabilidad a la concurrencia de dolo o culpa. Así, el artículo 28 de la Ley 40/2015 ya no recoge el último inciso del artículo 130 de la Ley 30/1992, es decir, la posibilidad de que se responda "...aún a título de simple inobservancia".

El artículo 130.1 de la Ley 30/1992 de aplicación al caso, aludía a la responsabilidad "[...] aun a título de simple inobservancia", a diferencia de lo que ocurre ahora en el artículo 28.1, in fine, de la Ley 40/2015, en el que se requiere la concurrencia de dolo o culpa. Pero el Tribunal Constitucional, desde su sentencia nº 76/1990, ha venido advirtiendo del problema de la inadmisibilidad en nuestro ordenamiento jurídico de la responsabilidad objetiva y, consecuente con ello, la exigencia en todo caso de que la Administración, a la hora de sancionar, pruebe algún grado de intencionalidad en el sancionado. En la indicada sentencia, referida al artículo 77 de la Ley 230/1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985, comprobado que se aludía también a la responsabilidad "[...] aun a título de simple inobservancia", al fin, se vino a señalar que esa mención "[...] con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados".

La negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro ánimo de infringir, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses públicos, concretados para el caso en las normas sobre horarios comerciales. Pero la sanción debe recoger imprescindiblemente la adecuada motivación al respecto, sin que basten para ello meras referencias inconcretas y sin que tampoco su falta pueda ser ya subsanada por la Administración actuante ni en la propia vía administrativa ni cuando trata de defenderse en sede jurisdiccional.

La motivación de la sanción, esto es, la expresión razonable de los hechos y de los fundamentos de derecho que acogen la decisión adoptada, como acabamos de señalar, alcanza incluso hasta la proporcionalidad de la sanción y, por supuesto, en lo que ahora nos importa, queda comprendido en ese deber la motivación de la existencia de culpabilidad.

No bastaría tampoco con que la resolución sancionadora, por ejemplo, se limitase a afirmar, sin más, que no concurre causa de exención de la responsabilidad. El principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del infractor mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de causas excluyentes de la responsabilidad.

Por consiguiente, aun cuando la norma incumplida sea clara, como si no se entiende razonable sea la alegación de desconocimiento o sea la interpretación que de esa norma sostiene el infractor, en definitiva, la Administración actuante no puede imponer la sanción sin más.

El derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de haber abierto al público el establecimiento comercial en domingo no comprendido entre los específicamente autorizados por norma.

La sentencia del Tribunal Supremo de 15/03/2017 - ROJ: STS 968/2017, ECLI: ES: TS: 2017:968 - resume la jurisprudencia sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador en los siguientes términos.

" A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , 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 y 164/2005, de 20 de junio .

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.24.2CE 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.

Y en el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 20/04/2017 -ROJ: STS 1601/2017, ECLI: ES: TS: 2017:1601 - recuerda la exigencia de la jurisprudencia respecto a la obligación de la resolución administrativa sancionadora de motivar los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente:

"El Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [ SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B ); 14/1997, de 28 de enero , FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio , FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992 ), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002 ) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

Como es natural, no es la observación directa la que facilita la prueba de si en la conducta infractora del obligado tributario concurre un elemento intencional o acaso faltó la diligencia debida. Esa prueba la proporciona la valoración conforme a las reglas de la sana crítica del conjunto de circunstancias objetivas del caso, esto es, los elementos externos de la conducta infractora del obligado tributario".

#### Cuarto.

Pues bien, examinemos si concurre o no el elemento subjetivo de la culpabilidad, elemento ineludible para imponer cualquier sanción, en este caso, una sanción muy grave del artículo 191 de la LGT consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto, y una infracción grave del artículo 195 de la LGT consistente en declarar partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes.

Respecto a la infracción muy grave, en el acta se recoge expresamente que el obligado tributario admitió ante el actuario que la factura expedida por Luxury Properties Promotion LTD por importe de 486.000 euros en concepto de comisión por la venta de la propiedad y que motivó la deducción del IVA correspondiente, que ascendió a la suma de 102.000 euros, declarado en el 1T-2013 no obedecía a unos servicios recibidos de mediación en la venta. Y es que ese trabajo según refiere el acta lo efectuó la empresa Dost Real Estates S.L. que teniendo un contrato de exclusividad concertado con Luxury Properties le facturó por ese cometido la suma de 129.000 euros, más IVA al 21%, lo que asciende a 27.090 euros, en total 156.090 euros. Todo ello fue debidamente comprobado por la Inspección y consta documentado, a través de la declaración de la Sra. Carlota administradora de Servi Kelosa S.L. que era la representante en Ibiza de la sociedad Dost Real Estates S.L. que aportó la factura expedida por esa sociedad a Luxury Properties.

Por tanto, la admisión de la recurrente ante el actuario sobre la realidad de la inexistencia de servicios efectivos reales prestados por Luxury Properties por la mediación en la transmisión de la propiedad inmobiliaria, impide que ahora esa parte pueda ir contra sus propios actos y sus manifestaciones. Tampoco ha aportado prueba alguna que desvirtúe lo expuesto en el acta.

Por todo ello concluimos que, al haber deducido la recurrente el IVA de la factura expedida por Luxury Properties por unos servicios de mediación inexistentes, apreciamos la existencia del elemento volitivo exigible y la culpabilidad de MCI GMBH en la infracción muy grave prevista en el artículo 191 de la LGT

Respecto a la infracción grave prevista en el artículo 195 de la LGT. La existencia de duplicidades en la deducción de IVA de las mismas facturas, constatado ello por la Inspección acredita cuanto menos una actuación negligente de la actora, o dicho de otra forma, se advierte que el contribuyente no aplicó la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y su comportamiento no encuentra amparo en una interpretación razonable de la norma.

Llegados a este punto desestimamos el recurso contencioso.

#### **Quinto.**

En materia de costas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la ley Jurisdiccional la desestimación del recurso determina que impongamos las costas de este procedimiento a la parte actora, vencida en juicio, si bien las limitamos a un máximo de 2.000 euros.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación

### **FALLAMOS**

#### **Primero.**

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo.

#### **Segundo.**

Con imposición de las costas de esta instancia a la parte actora y hasta un máximo de 2.000 euros.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

2.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

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

**PUBLICACION.** - Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrado de esta Sala IIma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castillon, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado

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.