

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088177

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 457/2022, de 26 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15539/2021

### SUMARIO:

**Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Nulidad de la sanción.** Frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho de impugnante comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta [Vid., STS, de 23 de septiembre de 2020, recurso nº 2839/2019 (NFJ079205)]. En el presente caso, el primer motivo de impugnación que dirige la actora frente a la liquidación practicada no radica en la justificación o no de la pérdida por deterioro -sí alegada en la reclamación económico-administrativa-, sino en que el órgano de gestión tributaria se extralimitó en su actuación al entender que el alcance de las actuaciones era comprobar la procedencia de determinados ajustes por deterioro, y esta extralimitación constituye, a su juicio, un defecto procedimental invalidante que conlleva la nulidad de la liquidación, y conduce indefectiblemente a la nulidad de la sanción impugnada. Por tanto, concluye la Sala que el sancionado puede esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente para cuestionar la validez de la liquidación, aunque sea firme, y si no para pretender su nulidad -que no sería posible al tratarse de un acto firme, salvo que se acudiese a los cauces previstos legalmente para ello- sí para conseguir la nulidad de la sanción de la que deriva. Expuesto lo anterior, sin embargo, considera la Sala que no se aprecia extralimitación alguna en la liquidación, desde el momento en que la regularización tuvo lugar porque no son deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, y no se justificó la procedencia de la pérdida de 360.267,86 euros reflejada en la clave 316 en la cuenta de pérdidas y ganancias. Y precisamente la verificación de la cuantía consignada en la base imponible por los conceptos de pérdidas y/o ajustes por deterioro de diferentes activos, formaba parte del alcance de las actuaciones comprendidas en el objeto del procedimiento de comprobación. **Procedimiento sancionador. Tramitación. Motivación. Falta de motivación.** Afirma la Sala que se aprecia claramente una falta, o al menos una insuficiente motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. Así, la Administración se limitó a decir en qué había consistido la regularización tributaria para añadir que la no deducibilidad fiscal de las pérdidas no era ninguna novedad, adornando su resolución con otras consideraciones genéricas sobre la claridad de la norma, el cuidado y diligencia debidos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que no sirven de respuesta, en cambio, a la alegada situación particular invocada por la actora para tratar de justificar la ausencia de culpabilidad. La AEAT no llegó a entrar en el análisis de la incidencia que podía tener en la culpabilidad de la contribuyente, aquí sancionada, el hecho de que la declaración se hubiese presentado por el administrador concursal, siguiendo o no las indicaciones o datos facilitados en su caso por el gestor de la empresa actora. Al margen de que tampoco se hace referencia alguna al contenido y resultado del informe emitido por la administración concursal sobre el deterioro del valor de la inversión de la recurrente en la sociedad «Alpina Real Estate Company, SCA», aportado con el recurso de reposición, aprecia la Sala una insuficiente motivación en los actos impugnados, de la culpabilidad de la actora en la comisión de la infracción que se le imputa; falta de motivación que ni siquiera se puede entender subsanada con el acuerdo del TEAR, pues tampoco nada dice al respecto pese a la reproducción en la reclamación económico-administrativa de los argumentos silenciados por la AEAT, sino que incluso el TEAR llega a reprochar a la AEAT dejar de sancionar el deterioro de valor correspondiente a las inversiones inmobiliarias. Considerando por tanto que no ha quedado suficientemente motivada la concurrencia de la culpabilidad en la conducta de la recurrente, el recurso ha de ser estimado.

### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

Ley 58/2003 (LGT), art. 195.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 13.

**PONENTE:**

*Doña María Dolores Rivera Frade.*

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00457/2022

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2021 0001390

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015539 /2021 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. CONSERVERA CELTA SA

ABOGADO ALBERTO LOPEZ GOMEZ

PROCURADOR D./Dª. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: Dª MARIA DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

**SENTENCIA**

Ilmos./as. Sres./as. D./Dª

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.  
FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A Coruña, veintiséis de septiembre de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15539/2021, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por CONSERVERA CELTA S.A. representada por el procurador D. DOMINGO RODRIGUEZ SIABA, dirigido por el letrado D. ALBERTO LOPEZ GOMEZ, contra RESOLUCION 15710/21 IMPUESTO

SOCEDADES 2015 EXPEDIENTE 15/1331/18. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup> MARIA DOLORES RIVERA FRADE

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la partes recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

#### Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

#### Tercero.

Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

#### Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 28.371,09 euros.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo, y motivos de impugnación:

La entidad "Conservera Celta, S.A." interpone recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo dictado por el Tribunal económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de octubre de 2020 que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-01331-2018 promovida contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por el órgano de Gestión tributaria de la Administración de A Coruña, por la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 LGT - acreditar improcedentemente partidas a compensar en la base imponible- en relación al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2015.

Frente al acuerdo sancionador la parte actora alega los siguientes motivos de impugnación: la nulidad de la liquidación y, por tanto, la nulidad de la sanción recurrida; la falta de culpabilidad, la falta de prueba de la culpabilidad, y la falta de motivación del acuerdo sancionador.

#### Segundo. Sobre la posibilidad de combatir la regularización en el seno del procedimiento sancionador y de alegar en la vía judicial motivos de impugnación dirigidos frente a la liquidación firme:

Como punto de partida hemos de señalar que la regularización tributaria practicada (liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015) consistió en minorar la base imponible negativa (BIN) declarada, en el importe de los gastos por deterioro de valor de unos terrenos (-2.107.487,12 euros) y de unos instrumentos financieros (-360.267,86 euros), que fueron dotados en ese ejercicio, y que fueron inadmitidos como gastos por la AEAT conforme al artículo 13.2, letras a) y b), de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El primer motivo de impugnación que alega la actora en su escrito de demanda se dirige frente a la liquidación practicada por el Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015, de la que deriva la sanción que también es objeto de recurso.

Ya en la vía económico-administrativa alegó ante el TEAR que la pérdida por deterioro estaba justificada. Pero este órgano administrativo eludió entrar el análisis de esta cuestión al considerar que no debía de hacerlo pues al no constar interpuesto recurso alguno frente a la liquidación tributaria, esta ha devenido firme. El TEAR se expresa

de la siguiente manera: Luego no procede revisar aspectos relacionados con la regularización tributaria practicada, que a mayor abundamiento, resulta improcedente tanto por no haber quedado probada su existencia como por estar expresamente prohibida su deducción por ley ( art.13.2 a ) y b) LIS ).

La afirmación inicial sobre la improcedencia de revisar aspectos relacionados con la regularización tributaria cuando la liquidación ha devenido firme no se compadece con la doctrina más reciente del Tribunal Supremo que permite combatir la regularización en el seno del procedimiento sancionador, según se declara en la sentencia de 23 de septiembre de 2020 (recurso 2839/2019). En ella, el Tribunal Supremo, al abordar las posibilidades de defensa del contribuyente frente a una sanción que dimanara de una liquidación firme -en ese caso derivada de un acta de conformidad-, advierte:

"...que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción".

Y concluye:

"...se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE -tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta".

En esta vía judicial el primer motivo de impugnación que dirige la actora frente a la liquidación practicada no radica en la justificación o no de la pérdida por deterioro -sí alegada en la reclamación económico-administrativa-, sino en que el órgano de gestión tributaria se extralimitó en su actuación al entender que el alcance de las actuaciones era comprobar la procedencia de determinados ajustes por deterioro, y esta extralimitación constituye, a su juicio, un defecto procedimental invalidante que conlleva la nulidad de la liquidación, y conduce indefectiblemente a la nulidad de la sanción impugnada.

La invocación de este motivo impugnatorio fue objeto de reproche por el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, diciendo que nunca antes se alegó la extralimitación denunciada, y que la liquidación es válida a todos los efectos porque fue consentida y por tanto resulta firme.

Esta afirmación se distancia, de nuevo, de la doctrina jurisprudencial de la que es fiel exponente la sentencia antes citada, perfectamente aplicable en el presente recurso, que permite, como hemos visto, que el sancionado pueda esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente para cuestionar la validez de la liquidación, aunque sea firme, y si no para pretender su nulidad -que no sería posible al tratarse de un acto firme, salvo que se acudiese a los cauces previstos legalmente para ello- sí para conseguir la nulidad de la sanción de la que deriva.

Y en cuanto a que nunca antes se alegó la extralimitación denunciada, pues en efecto, no lo hizo la actora en la vía económico-administrativa, su invocación por vez primera en esta vía judicial lo permite el artículo 56 LJCA, según el cual "En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

### **Tercero. Sobre el alcance del procedimiento de gestión:**

Bajo este primer apartado de la demanda la entidad actora alega que la Administración tributaria se extralimitó en el alcance de las actuaciones de comprobación limitada pues en los requerimientos de información que dieron inicio al procedimiento se dice que el alcance ha sido verificar la posible cuantía a consignar como aumentos en la base imponible del impuesto por los conceptos de pérdidas y/o ajustes por deterioro de diferentes activos, y sin embargo en la liquidación se modificó la base imponible declarada debido a que no fueron declarados

o se declararon incorrectamente las " correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II incluido el fondo de comercio ...)

El objeto de regularización en la liquidación practicada ha sido el siguiente: la minoración de la base imponible negativa (BIN) declarada, en el importe de los gastos por deterioro de valor de unos terrenos (-2.107.487,12 euros) y de unos instrumentos financieros (-360.267,86 euros), que fueron dotados en ese ejercicio, y que fueron inadmitidos como gastos por la AEAT conforme al artículo 13.2, letras a) y b), de la ley 27/2014.

No se aprecia extralimitación alguna en la liquidación, desde el momento en que la regularización tuvo lugar porque conforme al artículo 13.2 de la ley 27/2014 no son deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, y no se justificó la procedencia de la pérdida de 360.267,86 euros reflejada en la clave 316 en la cuenta de pérdidas y ganancias. Y precisamente la verificación de la cuantía consignada en la base imponible por los conceptos de pérdidas y/o ajustes por deterioro de diferentes activos, formaba parte del alcance de las actuaciones comprendidas en el objeto del procedimiento de comprobación.

#### **Cuarto. Sobre el principio culpabilidad. Ausencia de motivación:**

La culpabilidad se configura como un elemento fundamental de toda infracción tributaria, pues la responsabilidad no es objetiva, de modo que siempre ha de concurrir el elemento subjetivo aunque lo satisfaga la mera negligencia y compete a la Administración motivar su existencia.

Las fórmulas estereotipadas son insuficientes para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad. Existe una reiterada jurisprudencia en tal sentido que se plasma, entre otras muchas, en las sentencias del Tribunal Supremo núm. 2305/2016, 26 de octubre (recurso 1437/2015); 1619/2016, de 4 julio (recurso 941/2015), 1473/2016, de 20 de junio (recurso 895/2015), 930/2016, 14 de abril (recurso 894/2015).

Todas estas sentencias coinciden en señalar que la mera constatación de los hechos imputados

"...no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes (...) siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...) el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (RCL 1978, 2836) 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 (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad".

En la sentencia de 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016: 5554- Recurso 348/2016), el Tribunal Supremo, reitera que:

"...es adecuada la afirmación de que 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.

Se adecua a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "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" ...En lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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"... No cabe ... concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE , ... es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable... La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan... la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente".

En el presente caso, una vez notificado el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador la entidad actora, aprovechando el trámite de audiencia, ya alegaba que la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015 había sido formulado y presentado por la administración concursal, al estar la sociedad en situación concursal y el administrador societario suspendido de sus funciones ejecutivas por orden judicial, añadiendo que uno de los objetivos de la administración concursal es velar por el cumplimiento de las obligaciones de la entidad, y que el ejercicio de la administración concursal puede calificarse como un supuesto de ejercicio privado de funciones públicas, siendo así que la improcedente acreditación de 2.467.754,98 € en la base imponible del impuesto ha tenido su causa un error involuntario de la administración concursal por desconocimiento de la norma tributaria.

Y pese a que, a reglón seguido la actora insistía en que nos encontramos ante un caso de error involuntario en la formulación de la declaración correspondiente, sin ánimo alguno de transgresión de la norma aplicable, ninguna respuesta recibió en el acuerdo sancionador a estas alegaciones, limitándose la administradora de la AEAT a señalar que:

" a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia la actuación de la entidad Conservera Celta S.A. una omisión de la mínima diligencia exigible para la correcta declaración de la base imponible negativa pendiente de compensar en ejercicios futuros, ya que la entidad consigna un gasto de 360.267,86 € de pérdidas por deterioro, que no ha justificado, por lo que procede un ajuste positivo por gastos no deducibles".

La AEAT señalaba a continuación en su acuerdo, que en la actuación de la contribuyente había existido una culpabilidad inherente al incumplimiento de las obligaciones fiscales, que el incumplimiento de las obligaciones fiscales por el obligado tributario no ha obedecido a que las normas tributarias aplicables fueran confusas o de difícil interpretación, que su conducta fue voluntaria, evitable en el sentido de que le era exigible otra distinta en función de las circunstancias concurrentes y denotando una evidente falta de celo, en cuanto la sociedad pudo aplicar el ajuste o, al menos, justificar las pérdidas consignadas.

Pero, repetimos ahora, ninguna respuesta ha dado la Administración a las alegaciones efectuadas por la actora, que además no hizo de forma genérica, sino que el error involuntario alegado respondía a una situación particular suficientemente explicada, como era la situación concursal en la que se encontraba en el momento en que se presentó la autoliquidación del impuesto.

Se aprecia claramente una falta, o al menos una insuficiente motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En la misma falta de motivación ha incurrido la AEAT al resolver el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora, pues a las mismas alegaciones efectuadas por la actora, acompañando ahora al escrito de interposición del recurso un informe emitido por la administración concursal sobre el deterioro del valor de la inversión en la entidad "Alpina Real Estate Company, SCA", la Jefa de la Dependencia Regional de gestión tributaria se limitó a decir en qué había consistido la regularización tributaria, para añadir que la no deducibilidad fiscal de las pérdidas no era ninguna novedad, adornando su resolución con otras consideraciones genéricas sobre la claridad de la norma, el cuidado y diligencia debidos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que no sirven de respuesta, en cambio, a la alegada situación particular invocada por la actora para tratar de justificar la ausencia de culpabilidad.

En el acuerdo que resolvió el recurso de reposición se dice que la no deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, no es ninguna novedad de la ley de 2014, sino que ya estaba vigente desde el 1 de enero de 2013 mediante la derogación del apartado tercero del artículo 12 del anterior texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades aprobado por el Real decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Pero silencia todo pronunciamiento sobre la razón invocada por la recurrente del porqué no se había seguido esa norma. La AEAT no llegó a entrar en el análisis de la incidencia que podía tener en la culpabilidad de la contribuyente, aquí sancionada, el hecho de que la declaración se hubiese presentado por el administrador concursal, siguiendo o no las indicaciones o datos facilitados en su caso por el gestor de la empresa actora.

Al margen de que tampoco se hace referencia alguna al contenido y resultado del informe emitido por la administración concursal sobre el deterioro del valor de la inversión de la recurrente en la sociedad "Alpina Real Estate Company, SCA", aportado con el recurso de reposición, apreciamos una insuficiente motivación en los actos impugnados, de la culpabilidad de la actora en la comisión de la infracción que se le imputa; falta de motivación que ni siquiera se puede entender subsanada con el acuerdo del TEAR, pues tampoco nada dice al respecto pese a la reproducción en la reclamación económico-administrativa de los argumentos silenciados por la AEAT, sino que incluso el TEAR llega a reprochar a la AEAT dejar de sancionar el deterioro de valor correspondiente a las inversiones inmobiliarias.

Considerando por tanto que no ha quedado suficientemente motivada la concurrencia de la culpabilidad en la conducta de la recurrente, el recurso ha de ser estimado.

**Quinto. Sobre las costas:**

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Las dudas generadas en el análisis y solución de la cuestión litigiosa, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

## FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Conservera Celta, S.A." contra el acuerdo dictado por el Tribunal económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de octubre de 2020 que desestima la reclamación económico-administrativa número 15-01331-2018 promovida contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por el órgano de Gestión tributaria de la Administración de A Coruña, por la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 LGT -acreditar improcedentemente partidas a compensar en la base imponible- en relación al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2015.

En consecuencia, anulamos los actos impugnados, y por tanto la sanción impuesta a la entidad recurrente. Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

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.