

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088444

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 339/2022, de 18 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 253/2019

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Reino Unido. En el caso que nos ocupa, la demandante, es una entidad constituida según las leyes de Reino Unido y Gales y con domicilio social en el Reino Unido, que tenía dos locales arrendados en territorio español. La recurrente alega que únicamente contrató trabajadores en España para realizar la atención telefónica al cliente «call center», cursando las incidencias a la matriz y, que toda la actividad de agencia de viajes se hacía única y exclusivamente desde el Reino Unido. No obstante, la Inspección acreditó, mediante la declaración de los trabajadores, cuya lista se obtuvo del modelo 190 presentado por la sucursal, que en uno de los locales arrendados, la sucursal se dedicaba al transporte de viajeros desde el aeropuerto a los diversos hoteles contratados por los turistas, cuya actividad coincide en parte con el objeto social de la casa matriz, por lo que se considera que la recurrente actuó a través de un establecimiento permanente. **Base imponible. Estimación indirecta. Supuestos de aplicación. Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.** Cabe aplicar el método de la estimación indirecta para acreditar las rentas imputables al establecimiento permanente, pues la sucursal no presentó las declaraciones-liquidaciones, siempre negó la existencia de una actividad económica y nunca aportó la información sobre su actividad económica, es decir, dado que la demandante incumplió su deber de colaboración con la Administración actuante, la Administración no pudo disponer de medios de prueba que asegurasen el necesario grado de certidumbre quedando imposibilitada para fijar los hechos tributarios relevantes por vía de la estimación directa.

PRECEPTOS:

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), arts. 5 y 7.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5 y 13.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 53 y 191.

PONENTE:

Don Pablo Delfont Maza.

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00339/2022

N.I.G: 07040 33 3 2019 0000246

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000253 /2019 /

Sobre PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

De D/ña. RESORTHOPPA LIMITED SUCURSAL ESPAÑA

Abogado: ANTONIO SASTRE OLIVER

Procurador: JUAN BALAGUER BISELLACH

Contra D/ña. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LAS ISLAS BALEARES

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO

Procurador:

SENTENCIA

Nº 339

En la ciudad de Palma de Mallorca a 18 de mayo de 2022.

ILMOS. SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza
D^a Carmen Frigola Castellón

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears los autos número 253 de 2019, seguidos entre partes; como demandante, la entidad Resorthoppia Limited-Sucursal en España, representada por el Procurador Sr. Balaguer, y asistida por el Letrado Sr. Sastre; y como demandada, la Administración General del Estado, representado y asistido por su Abogada.

El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, en adelante TEARIB, de 29/04/2019, en cuanto (i) ha desestimado la reclamación contra la liquidación por el concepto tributario de impuesto sobre la renta de no residentes, ejercicio 2010, y (ii) ha desestimado la reclamación contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la sanción derivada de dicha liquidación.

La cuantía del recurso se ha fijado en 95.682,58 euros.

Se ha seguido la tramitación correspondiente al procedimiento ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El recurso fue interpuesto el 03/07/2019, dándose el traslado procesal adecuado y reclamándose el expediente administrativo.

Segundo.

La demanda se formalizó en plazo legal, interesando el recibimiento del juicio a prueba y que la Sala:

"I .- ESTIME LA DEMANDA INTERPUESTA por el sujeto pasivo dictando sentencia por la que se declare no ser conforme a derecho la resolución impugnada del TEAR, suficientemente descrita, procediendo a su anulación, y por ello, declare nulo, revoque y deje sin efecto el acuerdo de Liquidación relativo al IRNR del EJERCICIO 2010 y deuda total 58.650,71 euros (correspondientes 49.375,83 euros a cuota acta 2010 y 9.274,88 euros a intereses de demora) y contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición y deuda total de 37.031,87 euros, por el concepto ACUERDO SANCIONADOR IRNR 2010.

II ORDENE A LA AGENCIA TRIBUTARIA DELEGACIÓN ESPECIAL DE BALEARES la devolución al sujeto pasivo de la cuota pagada en concepto IRNR ejercicio 2010 por importe total 58.650,71 euros (correspondientes 49.375,83 euros a cuota acta 2010 y 9.274,88 euros a intereses de demora) y del ACUERDO Sancionador IRNR

2010 por importe de 37.031.87 euros, ordenando la devolución por un importe TOTAL de 95.682,58 euros, más los intereses de demora devengados a favor del contribuyente.

III.- Y. SUBSIDIARIAMENTE dicte resolución ordenando, con retrocesión de las actuaciones al momento del Acta de Liquidación, que la determinación de la Base Imponible se sujete a la aplicación del método de Estimación Directa y, en su caso, régimen especial de AGENCIA DE VIAJES y, en su defecto, SUBSIDIARIAMENTE al régimen de estimación directa acuerde la corrección de la Estimación Indirecta, en el sentido indicado en el cuerpo de la demanda, aplicando un ratio 4,06 con resultado de la Base Imponible 130.257,22 € y según bonificaciones y exenciones un Tipo de Gravamen del 20,00% con una cuota íntegra de 26.051,44 euros (frente a la cuota de 49.375,83 euros por estimación indirecta de la Inspección Tributaria.)."

Tercero.

La Administración contestó a la demanda en plazo legal, solicitando la desestimación del recurso y la imposición de las costas del juicio.

Cuarto.

Se acordó recibir el juicio a prueba, admitiéndose la documental, parte de la testifical y la pericial propuestas, siendo llevadas a la práctica sin que a la testifical compareciera -ni se excusara- la entidad demandante que la había propuesto.

Quinto.

Se acordó que las partes formularan conclusiones, verificándolo por su orden e insistiendo ambas en sus anteriores pretensiones.

Sexto.

Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, señalándose para votación y fallo el día 29/03/2022

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Hemos descrito en el encabezamiento cual es la resolución administrativa contra la que se dirige el presente recurso contencioso.

Se trata de una resolución de la aquí demandada, Administración General del Estado, en concreto la resolución del TEARIB, de 29/04/2019, en cuanto (i) ha desestimado la reclamación de la ahora demandante, Resorthoppia Limited-Sucursal en España, contra la liquidación por el concepto tributario de impuesto sobre la renta de no residentes, ejercicio 2010, y (ii) ha desestimado también la reclamación contra la desestimación del recurso de reposición formulado contra la sanción derivada de dicha liquidación.

Ante todo, hay que precisar que la matriz de la entidad aquí demandante, constituida según las leyes de Reino Unido y Gales y con domicilio social en el Reino Unido, cuenta en España con la entidad ahora demandante, la cual ha venido sosteniendo que los servicios o ventas de la matriz se realizan en Reino Unido a clientes de toda Europa, pero no por ella misma, sucursal de aquella en España, que afirma que carece de personalidad jurídica propia, de grado suficiente de permanencia y de estructura apta para realizar autónomamente las prestaciones de servicios realizados por la matriz. Al respecto, la ahora demandante aduce que únicamente contrata en España trabajadores para realizar la atención telefónica al cliente -"call center"- en cuanto a los servicios contratados en Reino Unido, cursando las incidencias a la matriz.

Volviendo a la resolución recurrida, cabe señalar que la reclamación contra la liquidación había sido estimada en cuanto se refiere a los intereses de demora que recogía. Esa decisión se ha basado por el TEARIB en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, no pueden exigirse intereses de demora desde que se produce el incumplimiento del plazo previsto en dicho precepto hasta la finalización del procedimiento, de modo que, superado en el caso ese plazo, únicamente cabía exigirse intereses de demora hasta el 28/03/2015.

Resorthoppia Limited-Sucursal en España, había impugnado también ante el TEARIB la liquidación y sanción por el mismo concepto tributario, pero correspondiente al ejercicio 2009, siendo estimada esa impugnación, en resumen, por considerar el TEARIB que la ahora demandante había ganado la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda a través de la correspondiente liquidación; y ello debido a que

algunas de las dilaciones que la Administración actuante consideró no imputables a ella misma, en realidad, sí que lo eran, en concreto porque no se había recogido la motivación requerida, no aludiéndose tampoco de manera específica a las consecuencias que tuvo para la Inspección el retraso de la ahora demandante en la aportación de documentación. Sigue así correctamente la resolución del TEARIB la jurisprudencia recogida en la STS de 11/12/2017 -ROJ: STS 4496/2017, ECLI:ES:TS:2017:4496-.

Pues bien, agotada de ese modo la vía administrativa e instalada la controversia en esta sede, en la demanda presentada en el juicio -20/11/2019- se reiteran básicamente los fundamentos expuestos anteriormente, oponiéndose a que sea mediante indicios como la Administración actuante ha basado la existencia real de actividad en España y advirtiéndose también que, como quiera que documentalmente figura constatado en el expediente administrativo que los datos que aparecen en las declaraciones de trabajador D. Jose Antonio contribuyeron, en lo que ahora importa, a la liquidación tributaria del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente al ejercicio 2010, era propósito de Resorthoppia Limited-Sucursal en España, presentar contra ese trabajador una querrela criminal, hasta entonces no presentada y que tampoco ha sido presentada después de la demanda, de lo que es muestra que nada se ha indicado a la Sala ni siquiera en el escrito de conclusiones escritas, formuladas más de un año después, en concreto el 05/02/2021.

Segundo.

El artículo 13.1 a) del 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, en adelante TRLIRNR, dispone que:

"Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales [...]"

En este caso los indicios recogidos por la Administración actuante los relaciona como a continuación reflejamos:

"La sucursal en España de la entidad inglesa RESORTHOPPA UK LIMITED, contaba con dos locales de negocios alquilados. Uno en la provincia de Alicante y otro situado en el Complejo Port Adriano Village C/ Gran Vía nº 22 Toro, Calvià. Respecto del primer local se aportaron en diligencia de fecha 23 de mayo de 2014 contrato de alquiler a nombre de la sucursal Resorthoppa y medios de pago del alquiler y suministro de agua y luz. Respecto del local del Toro en la misma diligencia se aportaron varios justificantes del pago del alquiler efectuado por la sucursal Resorthoppa a la empresa arrendataria Palmer Asesores S.L.

En su escrito de alegaciones, el representante de la sociedad manifiesta que la sucursal no tenía ningún local de actividad en España, la actividad de agencia de viajes se ejerce única y exclusivamente en Reino Unido. Seguidamente reconoce que en la oficina de Alicante estaba situado el "call center", donde se atendía a clientes de la sociedad. En relación con la oficina de Calvià, manifiesta que fue un almacén esporádico cuyo arrendamiento fue del 13/10/2010 a 31/10/2011. ¿ Almacén de qué? Si la sociedad se dedica al transfer de viajeros desde aeropuertos hasta el destino dentro de la isla donde se van a hospedar.

Resulta trascendente el requerimiento efectuado a D. Jose Antonio, recogido en diligencia de 19 junio de 2014, fecha en la que el trabajador comparece y manifiesta lo siguiente:

"Trabajó para RESORTHOPPA a finales de 2004 o 2005, al principio estaba contratado por Customer Service Overseas SL y en el 2008 pasó a ser contratado por RESORTHOPPA UK LIMITED-SUCURS pero los servicios que desempeñaba para la empresa RESORTHOPPA UK LIMITED-SUCURS eran los mismos desde que comenzó a trabajar para ellos.

Durante los años que estuvo contratado la actividad la realizó en una oficina del aeropuerto de Palma de Mallorca, en el mostrador estaban 3 o 4 personas y había tres turnos: mañana, tarde y noche. En esta oficina se recibía al cliente que había reservado y contratado por internet un transfer (servicio de transporte) desde el aeropuerto a un destino de la isla. Después los clientes eran guiados al autobús de la empresa Autocares Comas. Se trataba de un transfer "low cost" que proporcionaba transporte barato a viajeros británicos en su mayoría.

En cuanto a la contratación de los autobuses se realizaba desde la oficina de Alicante que eran los encargados de decir el número de pasajeros que viajan en el autobús y contratar con la empresa de transporte, en el caso de retrasos o otros problemas como la llegada de clientes inesperados desde la oficina del aeropuerto se realizaba contratación directa con la Autocares Comas que también tenía oficina en el aeropuerto.

Además la empresa contaba con otra oficina en Son Castello, en Palma de Mallorca; que prestaba servicios de "call center"."

Este requerimiento se realizó al azar, por tratarse de uno de los trabajadores que figuraban en la relación del modelo 190 presentado por la sucursal, y residir en Palma de Mallorca.

La sucursal presentó, en los ejercicios comprobados, el modelo 190 de Retenciones e ingresos a cuenta relativa a los trabajadores que tenía contratados, declarando un total de 71 perceptores y con unas retribuciones totales de 534.863,47 euros en el 2009 y declarando un total de 80 perceptores y unas retribuciones totales de 585.496,63 euros en el 2010. Por tanto tenía personal contratado para el desarrollo de su actividad económica.

La sucursal de la entidad extranjera RESORTHOPPA UK LIMITED en España, contaba con la existencia de un lugar o emplazamiento fijo desde el que se desarrollaba parte de la actividad de la sociedad extranjera y contaba con trabajadores para ello, disponiendo por tanto de la estructura material y humana necesaria para ejercer la actividad y considerar que constituía una EP.

Según la escritura de constitución de la entidad RESORTHOPPA UK LIMITED el objeto social de ésta incluía el transfer de viajeros desde los aeropuertos a su hotel de destino (mismo objeto social que la sucursal en España; además en España también se prestaba el servicio de atención telefónica).

Según la información obtenida de internet de la página web: "www.resorthoppa.es" en el apartado "Contacta con nosotros" indicaba que la empresa tiene oficinas en Gatwich, Reino Unido y en Palma de Mallorca, España. Figura en el expediente una copia del acceso realizada el 17 de junio de 2009 donde figura esta mención. Actualmente la mención de de la oficina de Palma de Mallorca ha desaparecido.

En suma, la actividad de Resorthoppa UK LTD sucursal en España, era concertar a través de internet la prestación de servicios de transporte de viajeros por medio de vehículo automóviles con conductor, subcontratar la realización de estos servicios de transporte con otra empresa que era la titular de los vehículos y licencias correspondientes y su vez contratar los conductores que prestaban materialmente los servicios."

Como es lógico, ninguno de los hechos indiciarios permitía concluir aisladamente la existencia de establecimiento permanente. Pero no hay duda que esos indicios, conjuntamente considerados, crean un estado de convicción o certeza.

Así, la Administración actuante, a la vista de los indicios adecuadamente recogidos, había concluido señalando lo siguiente:

""RESORTHOPPA UK LIMITED cuenta en España con una sucursal sin personalidad jurídica propia pero que dispone de dos lugares de trabajo en los que realiza la actividad que tiene encomendada. Para ello dispone de trabajadores contratados, que se ocupan de las gestiones correspondientes a la actividad económica realizada en España y en particular a la contratación directa de autobuses. El transporte de viajeros se produce desde el aeropuerto de Palma de Mallorca a diversos puntos de Mallorca y se realiza mediante autocar, minibus o taxi. Por todo ello, debemos considerar que Resorthoppa UK Limited sucursal obtiene rentas mediante Establecimiento Permanente situado en España y tributará por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, componiendo la renta imputable los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP.

En cuanto a la obtención sobre la base de indicios del resultado de la comprobación de la AEAT, es decir, sobre la prueba por indicios, la Sala, desde la sentencia número 671/2011, de 27 de septiembre -ROJ: STSJ BAL 1034/2011-, como después, por ejemplo, en las sentencias números 333 y 452 de 2012, 693/2012 -ROJ: STSJ BAL 1067/2012-, 681/2013 -ROJ: STSJ BAL 1001/2013-, 110/2014 -ROJ: STSJ BAL 117/2014, ECLI:ES: TSJBAL: 2014:117-, 452/2014 -ROJ: STSJ BAL 743/2014, ECLI: ES: TSJBAL: 2014:743- y 475/2017 -ROJ: STSJ BAL 866/2017, ECLI:ES:TSJBAL:2017:866- ha venido señalado, como se recoge en la última de la mencionadas, lo siguiente:

"La validez del uso de las presunciones en el ámbito de la inspección tributaria es incuestionable cuando una determinada actuación no puede acreditarse mediante pruebas de carácter objetivo.

Por consiguiente, dejando a un lado las presunciones legales en materia tributaria, importa ahora señalar que la prueba de presunciones es, desde luego, idónea, pero incluso puede ser imprescindible o, al menos, necesaria, a la hora de acreditar la simulación, muy especialmente en lo referente al elemento subjetivo que la integra.

De ese modo, probado el indicio por medios directos, existiendo enlace o relación entre el indicio y la consecuencia o hecho deducido que se quiera probar para la aplicación de la norma tributaria y expresado razonablemente ese enlace o relación, al fin, la presunción ha de aceptarse como medio de prueba válido -en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional de 24 de enero de 1998 y 20 de enero de 1999 y sentencias del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2003 y de 20 de septiembre de 2005 -.

El empleo de la prueba indiciaria, precisamente por carecer de una disciplina de garantía que sí es exigible a la prueba directa, requiere para que pueda ser tenida como actividad probatoria lo siguiente:

- 1.- Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.
- 2.- Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.
- 3.- Los indicios tienen que ser plurales e independientes, con lo que se pretende evitar que sea tenido por indicio un hecho único, aunque acreditado por distintas fuentes.
- 4.- Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.
- 5.- Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.
- 6.- La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos- consecuencia.

Para poder considerar procedente la deducción es necesario que se encuentre acreditada la realidad de las operaciones con algo tangible y real, esto es, con algo más que facturas, sus registros, sus asientos contables o las cuentas anuales, máxime cuando la Administración Tributaria cuestiona razonablemente su realidad, es decir, cuando se han podido ir recogiendo en el curso de las actuaciones inspectoras un repertorio de indicios que bien pueden desvirtuar la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias."

Pues bien, en el caso, como correctamente se señala en la resolución recurrida, los indicios con los que se contaba permitían afirmar la existencia de actividad económica y establecimiento permanente en España. Por lo tanto, la ahora demandante debía tributar por el concepto impuesto sobre la renta de no residentes IRNR la totalidad de la renta imputable al establecimiento permanente.

Además, también era apropiada en el caso la aplicación del método - subsidiario y excepcional- de estimación indirecta. Habiendo ocurrido que el establecimiento permanente no presentó declaraciones-liquidaciones y siempre negó la existencia de una actividad económica, al fin, la Administración estaba falta de los datos precisos para aplicar el método de estimación directa. Es decir, dado que la ahora demandante incumplió su deber de colaboración con la Administración actuante, en definitiva, la Administración quedó imposibilitada para fijar los hechos tributarios relevantes ya que no pudo disponer de medios de prueba que asegurasen el necesario grado de certidumbre.

La motivación ofrecida por la Administración actuante también era cumplida, habiéndose señalado lo siguiente:

" - El obligado tributario no presenta ni declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ni declaración del Impuesto sobre Valor Añadido en los ejercicios 2009 ni 2010.

- Los libros registros aportados por el obligado tributario en el curso de las actuaciones inspectoras, no reflejan la realidad de la actividad económica realizada ya que por un lado no recogen apunte alguno en relación a ventas o ingresos derivados de la actividad de transfer y por otro los gastos derivados de la contratación de Transacobo SL, que le proporciona los vehículos con conductor, no figuran contabilizados ya que las facturas se emitían a nombre de la central. Por lo tanto los apuntes reflejados en la contabilidad se consideran incorrectos.

- Tampoco aporta libro de IVA de facturas emitidas sólo aporta el libro de IVA de facturas recibidas, por lo tanto estas anomalías contables dificultan gravemente la posibilidad de determinar la base imponible del impuesto de forma directa.

- Dicha circunstancia ha sido reconocida por parte del obligado tributario, quien ha manifestado el propio representante legal en diligencia de fecha 16/05/2014 que "supone que los beneficios por el servicio prestado de transfer tributaban en Reino Unido porque en la sucursal no se facturaba nada".

- Cabe añadir que mediante comunicación de fecha 29/12/2014 se solicitó al obligado tributario que indicase el margen de beneficio obtenido por la sucursal española en relación al servicio de transfer en territorio español proporcionado a sus clientes. Si bien en un primer momento accede a ello, finalmente el representante legal deja de comparecer y no aporta la documentación solicitada, pese a los intentos de la Inspección de contactar con él para fijar dicho margen de beneficio. La falta de aportación del margen de beneficio necesario para regularizar la situación tributaria de la sucursal unido a las dilaciones que durante el procedimiento se han venido produciendo ya sea por retraso de la primera comparecencia como retraso en aportación de los libros registro de la sucursal pueden calificarse como una obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

En definitiva, la falta presentación de declaraciones-liquidaciones y la aportación de los libros contables que no se reflejan fielmente las operaciones realizadas que da lugar a afirmar que existen anomalías sustanciales en los libros y registros obligatorios, detectados por la Inspección, deriva la imposibilidad de conocer los datos necesarios para la estimación completa de la base imponible, esencialmente en lo referente a la prestaciones de servicios realizadas siendo necesaria la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases."

A la vista de todo lo anterior, la resolución recurrida ha concluido oportunamente el examen de las actuaciones de la AEAT señalando lo siguiente:

"En relación a los métodos, la Inspección parte de la cifra de gastos incurridos por la sucursal en los años 2009 y 2010 y solicita a la Unidad de Selección y Comprobación una relación de empresas con la misma actividad, con un importe de retribuciones a los trabajadores similares, una estructura y volumen de empresa comparable en términos económicos y tributarios durante los años 2009 y 2010 y en base a los datos de dichas empresas realizar un estudio económico que sirviese para obtener una imagen económica cercana a la realidad del contribuyente. De este modo se calcula un ratio que determina el Resultado contable antes de impuesto en proporción a los gastos declarados en el impuesto sobre Sociedades. Por otra parte, destaca la Inspección que "La aplicación de esta estimación indirecta resulta más beneficiosa para el obligado tributario que la aplicación del método subsidiario de determinación de la base imponible previsto en el artículo 18.3 del TRLIRNR

3) Que no puede aplicarse el régimen especial de entidades de reducida dimensión debido a que el importe neto de la cifra de negocios del grupo RESORTHOPPA UK LIMITED en los ejercicios comprobados es superior a 8 millones de euros. Así, como señala la Inspección, debe atenderse a la cifra de negocios del grupo de sociedades y no del establecimiento permanente de forma individual.

4) Que esta Sala no aprecia en absoluto la falta de motivación a la que se refiere la reclamante. Por el contrario, la Inspección realiza un escrupuloso trabajo de obtención de pruebas, reúne indicios y alcanza una conclusión plenamente coherente de acuerdo con las reglas de la sana lógica. Es destacable, asimismo, que las alegaciones de la reclamante han sido contestadas de manera reiterada: en el acuerdo de liquidación, en el recurso de reposición y mediante la presente Resolución, ya en vía económico-administrativa. En consecuencia, no puede esta Sala compartir en ninguna medida la opinión de la reclamante, que defiende que se han vulnerado sus derechos.

5) En relación a la doble imposición, debe reiterarse que el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte el 21 de octubre de 1975, en su artículo 7 especificaba que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la, empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado (...) En consecuencia, resulta evidente que los beneficios obtenidos por la sucursal de la entidad inglesa RESORTHOPPA UK LIMITED en España, deben someterse a imposición en España."

La prueba documental y testifical practicada en el juicio no desvirtúa las consideraciones de la resolución recurrida.

Lo mismo ocurre con el informe pericial emitido por el licenciado en Economía Sr. Cipriano, que señala que se considera establecimiento permanente el mantenimiento de un lugar fijo de negocios sin tener como único fin hacer publicidad, suministrar información o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la empresa. Y eso es precisamente lo que la Administración actuante, a través de los indicios recogidos, había acreditado en el expediente administrativo, llegándose así a concluir, como ya hemos señalado anteriormente, que la ahora demandante (i) concertaba a través de internet la prestación de servicios de transporte de viajeros por medio de vehículo automóviles con conductor, (ii) subcontractaba la realización de estos servicios de transporte con otra empresa, titular de los vehículos y licencias correspondientes, la cual también contrataba los conductores que prestaban materialmente los servicios.

Por otro lado, faltando la presentación de declaraciones que aportasen los datos necesarios para el cálculo por estimación directa y faltando también los registros contables de los ingresos correspondientes al ejercicio 2010, es indudable que se estaba en presencia de dos de las circunstancias recogidas en el artículo 53 de la Ley 58/2003 para amparar la aplicación del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles del obligado tributario.

Sujeta a lo dispuesto en el artículo 158.3 de la ley 58/2003, la Inspección, atendiendo a los gastos en que había incurrido la sucursal en el ejercicio ahora mismo en cuestión y disponiendo de relación de empresas con la misma actividad, con un importe de retribuciones a los trabajadores similares, una estructura y volumen de empresa comparable en términos económicos y tributarios durante 2010, pudo obtener una imagen económica cercana a la realidad de la entidad ahora demandada, calculando así un ratio determinante del resultado contable antes de impuesto en proporción a los gastos declarados en el impuesto sobre sociedades. De ese modo, la Inspección destacó que se beneficiaba con ello la ahora demandante frente a la aplicación del método subsidiario de determinación de la base imponible previsto en el artículo 18.3 del TRLIRNR, sin que tampoco viniera obligada a obrar como ha sostenido la entidad demandante, es decir, según datos del Banco de España.

Tercero.

No desvirtuados los fundamentos de la resolución recurrida en cuanto a la liquidación del caso, la impugnación de la que ahora tratamos, como ya hemos indicado al principio, abarca también la sanción impuesta, derivada de esa liquidación correspondiente al ejercicio 2010, sobre lo que la ahora demandante esgrime en exclusiva que "[...] se constata la existencia de un resultado infractor pero no se acredita en base a qué hechos puede afirmarse la existencia de culpabilidad en el modo de proceder de! reclamante en cuestión."

Ciertamente, toda sanción tributaria debe motivar los hechos o circunstancias de los que se deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente.

Como ya hemos señalado en la sentencia de la Sala número 567/2008 -ROJ: STSJ BAL 1342/2008, ECLI:ES:TSJBAL:2008:1342- y desde entonces, por ejemplo, en la sentencia número 150/2019 -ROJ: STSJ BAL 243/2019 - ECLI:ES:TSJBAL:2019:243-, el derecho fundamental enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución extiende la regla nullum crimen, nulla poena sine lege al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble garantía.

En efecto, el derecho fundamental enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución comprende una doble garantía:

1.- En primer término, comprende una garantía de alcance material y absoluto, referida a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes -lex previa y lex certa-, y

2.- En segundo lugar, comprende también una garantía de carácter formal, relativa al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones.

El artículo 25.1 de la Constitución expresa una reserva de ley en materia sancionadora, bien que la garantía de rango no es absoluta sino relativa o limitada, de manera que cabe que el reglamento tipifique ilícitos y sanciones, precisamente en atención a razones que atañen en lo esencial al modelo constitucional de distribución de potestades públicas y al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en determinadas materias -por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 42/87, 161/03, 25/04 y 218/05 -.

La predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones asegura que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y, por tanto, prever las consecuencias de sus acciones. Con todo, cabe el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, pero únicamente si la posibilidad de conexión es razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, esto es, siempre que tales conceptos jurídicos indeterminados permitan prever, con suficiente seguridad, cual es la naturaleza y cuáles son las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.

Además, la garantía de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes tiene, como precipitado y complemento, la garantía de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se encuentran situados en el exterior de la frontera que demarca la norma sancionadora. El principio de tipicidad exige no sólo que estén suficientemente predeterminados el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones sino que igualmente obliga a que, salvo en los casos de identificación implícita e incontrovertida, la resolución sancionadora también deba concretar en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, de tener rango reglamentario, cual es la cobertura legal de esa norma.

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 sustenta 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.

Pues bien, en el caso, pese a lo aducido por la entidad demandante, ni falta en la resolución sancionadora motivación de la culpabilidad ni esa motivación es insuficientemente indicativa al respecto. En efecto, lo que en la resolución sancionadora se ha señalado es precisamente lo siguiente.

"[...] debemos ahora, una vez encuadrada la conducta del sujeto pasivo del Impuesto en el tipo infractor del artículo 191.1 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 Disconformidad y en su preceptivo Informe

que la acompaña, el sujeto pasivo presentó declaración pero no ingresó a la Hacienda Pública la cantidad correspondiente, por ello la conducta del sujeto es punible de infracción, ya que ésta se realiza sin el cuidado y diligencia debido, y de forma voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, por lo que se aprecia el concurso de dolo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT.

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 dolo se manifiesta en el hecho de que el obligado tributario incumplió sus obligaciones registrales dado que no presentó los Libros Registro a los que estaba obligado por las normas tributarias en el procedimiento de inspección, lo cual pone de relieve, que la voluntad de la entidad contribuyente era la de defraudar a la Hacienda Pública a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003."

Llegados a este punto, cumple ya la desestimación del recurso.

Cuarto.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, procede imponer las costas del juicio a la parte demandante, pero las limitaremos hasta un máximo de 2000,00 euros por todos los conceptos.

En atención a lo expuesto:

FALLAMOS

Primero.

Desestimamos el recurso.

Segundo.

Imponemos las costas del juicio a la parte demandante, pero las limitamos hasta un máximo de 2000,00 euros por todos los conceptos, sin perjuicio de las limitaciones recogidas en el artículo 139.7 de la Ley 29/1998.

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, de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, 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.