

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090386

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 352/2023, de 21 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1034/2020

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios.** Comienza la Sala recordando que los meros presupuestos de la entidad no acreditan que los gastos aquí cuestionados estén relacionados con los ingresos. El volumen de operaciones de la sociedad nada aporta a los efectos de acreditar que los gastos por restaurantes, gasolina o adquisición de regalos están vinculados con los beneficios derivados de la relación comercial con los clientes. En lo que hace a los vehículos, los mismos no figuran como bienes de inversión en la contabilidad de la sociedad. Sus conductores habituales eran el administrador y socio único de la entidad (en los dos primeros casos) y su apoderada, y no se ha aportado ninguna documentación que acredite su afectación a la actividad económica, a pesar del requerimiento efectuado por la Inspección. En consecuencia, todos los gastos asociados a dichos vehículos han de ser rechazados. Respecto a los gastos de restauración, la Sala ha dicho reiteradamente que los tickets son insuficientes para acreditar su vinculación con la actividad empresarial pues es evidente que no identifican al destinatario del bien o servicio adquirido y, por tanto, no permiten establecer la relación entre ingresos y gastos legalmente exigida para admitir su deducción. En el caso de autos, además, la Inspección requirió expresamente la justificación de la identidad de las personas que disfrutaron de cada uno de los servicios de restauración, de los vehículos destinatarios del combustible adquirido y de la afectación a la actividad económica de los bienes, el combustible y los servicios de restauración adquiridos, sin que se aportara ningún dato adicional que permita a la Sala apreciar la tan mentada vinculación. Así las cosas, las alegaciones de la parte actora han de ser desestimadas. Idénticas consideraciones merecen los gastos por viajes y desplazamientos y los gastos comerciales y de atención a clientes. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 14.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 77, 106, 108, 179, 183 y 191.  
Constitución Española, art. 24.

#### PONENTE:

*Doña Ana Rufz Rey.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0016701

Procedimiento Ordinario 1034/2020

Demandante: SANIMOBEL, S.A.

PROCURADOR D. JAVIER PEREZ-CASTAÑO RIVAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 352/2023

RECURSO NÚM.: 1034/2020

PROCURADOR D. JAVIER PEREZ-CASTAÑO RIVAS

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veintiuno de abril de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1034-2020, interpuesto por la entidad SANIMOBEL, S.A, representado por el Procurador D. JAVIER PEREZ-CASTAÑO RIVAS, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000 y NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2012, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

##### **Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

### **Tercero.**

No estimándose necesario el recibimiento a prueba, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 18/04/2023, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Ana Rufz Rey.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

El presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto la resolución adoptada en fecha 24 de junio de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la entidad aquí recurrente, respectivamente, la liquidación definitiva del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, derivada del acta de disconformidad con referencia A02- NUM002, por importe a ingresar de 23.325,57 euros (20.200,99 euros de cuota y 3.124,58 euros de intereses de demora) y se impone una sanción de 10.100,5 euros por la apreciada infracción tributaria leve consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

La cuantía del pleito fue fijada en 33.426,07 euros mediante decreto, no recurrido, de fecha 29 de junio de 2021.

En síntesis, la controversia se circunscribe a la deducción de ciertos gastos que es rechazada por la Administración al no haberse acreditado su vinculación con la actividad profesional de la sociedad.

### **Segundo.**

En lo que hace a la deducción de gastos, el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), dispone: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Además, el art. 14.1.e) del mismo texto legal, después de hacer referencia a las liberalidades, señala que serán deducibles todos aquellos gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.

Se proclama así la correlación entre ingresos y gastos, aunque para admitir el carácter deducible de un gasto hay que cumplir el requisito de inscripción contable, exigido en el art. 19.3 del mencionado texto, que establece: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

Por último, en lo que aquí importa, el art. 133.1 de dicha Ley, relativo a las obligaciones contables, dispone: "Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen."

Estas normas conducen al Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que regula las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, a cuyo tenor los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deben justificarse mediante " factura completa", la cual tiene que estar numerada y debe incluir la fecha de su expedición, nombre y apellidos, razón o denominación social del expedidor y del destinatario, así como la descripción de la operación y su importe.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión de facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, y por su relación directa con los ingresos obtenidos, y en consecuencia, con la actividad desarrollada por la empresa, y son requisitos

indispensables para poder afirmar que los bienes adquiridos o los servicios prestados se han utilizado en el desarrollo de operaciones sujetas al impuesto.

En cuanto al concepto mismo de gasto deducible, por necesario, la STS 12 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1802) señala que "... en relación con los gastos deducibles, es criterio jurisprudencial reiterado el que señala que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre (RCL 1978, 2837), del impuesto sobre sociedades, en su artículo 13, mencionaba, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos "gastos" deben cumplir una finalidad: la de haber servido para la obtención de los rendimientos que el artículo 3.2 expresa. Del precepto citado se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado artículo 13, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164), del impuesto sobre sociedades, aquí aplicable, y doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo. Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos. Debe también recordarse que, aunque la Ley 43/1995 supuso un avance respecto de la ley anterior, en materia de deducibilidad de ciertos gastos, esta amplitud conceptual no da pie para suponer, al margen del texto y el espíritu de la Ley, que cualquier gasto real o supuesto sería deducible al margen de su necesidad para la obtención de los ingresos. En otras palabras, la nueva regulación será más generosa o amplia en la interpretación de lo que deba entenderse por necesidad o conexión entre ingresos y gastos, dando cabida a determinadas deducciones anteriormente vedadas, pero no excluye la exigencia de la relación causal misma y de su prueba a cargo de quien postula la deducción."

Y en cuanto a la carga probatoria, la STS de 22 de mayo de 2015 (RJ 2015, 2897), recurso: 202/2013, declara que "... en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado artículo 105 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 LEC que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos..."

En definitiva, el artículo 105 LGT que "1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y es claro que en la disciplina del Impuesto sobre Sociedades la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo, a quien corresponde, pues, la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias, todo ello sin obviar los principios de disponibilidad y facilidad probatoria a los que, por remisión del artículo 106.1 LGT, se refiere el artículo 217.6 de la LEC, en cuya virtud, para la aplicación de las reglas de distribución de la carga de la prueba el Tribunal "deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio", pudiendo afirmarse que la disponibilidad y facilidad probatoria relativa a la acreditación de la necesidad de un gasto han de atribuirse al obligado tributario que pretende su deducibilidad."

En fin, en el mismo sentido, contrario a la tesis de la parte actora, la STS de 6 de febrero de 2015 (RJ 2015, 899), recurso de casación núm. 290/2013, reitera que: "La Ley 43/1995 no ha suprimido en modo alguno la exigencia de que resulte acreditada la realidad y efectividad del gasto; por eso su artículo 14.e) recoge expresamente como no deducibles "los donativos y liberalidades", no deducibilidad que ese mismo precepto considera determinada por el incumplimiento del requisito de la correlación del gasto con los ingresos de la entidad, requisito asimismo exigido en el artículo 19 de la misma Ley. Los gastos han de cumplir los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, es decir, su justificación, requiriendo una suficiente acreditación documental, su correlación con los ingresos y su realidad. En la medida en que no se pueda acreditar la efectiva contraprestación del pago en que el gasto consiste y su finalidad de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo la requerida correlación del gasto con los ingresos, que, de alguna manera, exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos".

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de marzo de 2015, dictada en el recurso 650/2013, recuerda que: "el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora; pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que: "no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios ( STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésta, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010 ), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una "comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes" ( SsTC 45/1997, de 11 de marzo , F. 5 ; 237/2002, de 9 de diciembre , F. 2 ; 135/2003, de 30 de junio , F. 2, entre otras). "

De ahí que el art. 106.1 LGT establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa", y por ello el art. 108.2 de la misma Ley determina que: "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano" .

En todo caso, la valoración de la fuerza probatoria de los documentos privados que se aporten por los interesados debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil, para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

Por último, en relación por la prueba de presunciones, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso, además, que el sujeto pasivo demuestre la adquisición del bien o la prestación del servicio que motiva el pago para acreditar su afectación directa a la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

### Tercero.

Sentado lo anterior, las alegaciones del escrito de demanda se circunscriben a la procedencia de admitir la deducibilidad de los gastos relacionados con comidas con clientes, taxis, repostajes de vehículos, adquisición de regalos para clientes, cestas de navidad, así como servicios de publicidad con fines de promoción. Se argumenta que no pueden ser calificados como liberalidad ya que están asociados a una intensa labor comercial que se lleva a cabo para captar clientes y conseguir oportunidades de negocio que están directamente relacionadas con la generación de ingresos.

A efectos de prueba, se insiste en que ya se presentó ante la Inspección el desglose del presupuesto que acredita el volumen de relaciones con clientes, lo que, se dice, unido a los datos de la contabilidad, acredita suficientemente la vinculación entre estos gastos y los ingresos.

Recordemos que el artículo 14.1.e) del TRLIS estipula:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:



e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos."

En primer lugar es necesario precisar que los meros presupuestos de la entidad no acreditan que los gastos aquí cuestionados estén relacionados con los ingresos. El volumen de operaciones de la sociedad nada aporta a los efectos de acreditar que los gastos por restaurantes, gasolina o adquisición de regalos están vinculados con los beneficios derivados de la relación comercial con los clientes.

En lo que hace a los vehículos BMW 325I, matrícula G-....-II, Porsche Cayenne, matrícula ....-VFG, y BMW 330CI, matrícula ....-JYT, no figuran como bienes de inversión en la contabilidad de la sociedad. Sus conductores habituales eran el administrador y socio único de la entidad (en los dos primeros casos) y su apoderada, y no se ha aportado ninguna documentación que acredite su afectación a la actividad económica, a pesar del requerimiento efectuado por la Inspección.

En consecuencia, todos los gastos asociados a dichos vehículos han de ser rechazados.

Respecto a los gastos de restauración, hemos dicho reiteradamente que los tickets son insuficientes para acreditar su vinculación con la actividad empresarial pues es evidente que no identifican al destinatario del bien o servicio adquirido y, por tanto, no permiten establecer la relación entre ingresos y gastos legalmente exigida para admitir su deducción. En el caso de autos, además, la Inspección requirió expresamente la justificación de la identidad de las personas que disfrutaron de cada uno de los servicios de restauración, de los vehículos destinatarios del combustible adquirido y de la afectación a la actividad económica de los bienes, el combustible y los servicios de restauración adquiridos, sin que se aportara ningún dato adicional que permita a la Sala apreciar la tan mentada vinculación. Así las cosas, las alegaciones de la parte actora han de ser desestimadas.

Idénticas consideraciones merecen los gastos por viajes y desplazamientos y los gastos comerciales y de atención a clientes. La mayoría de los pagos se han realizados mediante tarjetas de crédito a nombre del socio único y administrador de la entidad (Sr. Antonio) , su hijo y empleado de la misma (Sr. Arsenio), y la apoderada (Sra. Araceli) y empleada de la entidad Manufacturas Metálicas Madrileñas, S.L., cuyo socio único es, a su vez, el Sr. Antonio. Ahora bien, a pesar de los nuevos requerimientos de la Inspección, no se aporta ninguna documental que justifique la efectiva vinculación entre los diversos gastos y la actividad empresarial. No se trata de cuestionar aquí la razonabilidad de los gastos en los que incurre la sociedad para generar ingresos ni de rechazar la deducción de los derivados de atenciones a clientes cuya finalidad es la promoción de los servicios de la entidad aquí recurrente, sino de la carga de la prueba que pesa sobre la misma según la normativa ampliamente expuesta, que supone que el defecto probatorio apreciado deba perjudicarlo. Y es que la mera contabilidad de un gasto no conlleva, per se, la admisión de su deducción, pues de lo contrario quedaría a libre disposición de los obligados tributarios la posibilidad de deducir gastos que están destinados a su esfera personal y nada tienen que ver con la actividad empresarial, lo que claramente es una actuación fraudulenta que se evita exigiendo la acreditación de la vinculación con el ámbito profesional.

En definitiva, las pretensiones de la parte actora no pueden prosperar, lo que nos conduce a la confirmación de la actuación administrativa, incluyendo aquella parte de la regularización tributaria que no ha sido cuestionada (se deducen gastos asociados a inmuebles arrendados que, según el contrato, son a cargo del arrendatario y se omite la declaración de parte de los ingresos abonados por el Ayuntamiento de Valdeolmos).

#### Cuarto.

Finalmente, se insta la nulidad del acuerdo sancionador por defecto de motivación e inexistencia de culpabilidad al haber actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma que permite considerar que los gastos litigiosos son deducibles.

Como venimos repitiendo, la tipificación de una conducta no conlleva sin más su sancionabilidad, pues como indicara ya la STC 76/1990, de 26 de abril, "toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción" -Fundamento 8.B)-.

En particular, sobre la certeza del juicio de culpabilidad, ha de reiterarse igualmente que la infracción tributaria no sólo exige tipicidad (acción u omisión tipificada y sancionada en la ley, artículo 183.1 de la LGT 58/2003) y certeza en los hechos subsumidos en ella, sino también la concurrencia, en todo caso, de la indispensable culpabilidad ( "las infracciones tributarias son sancionable incluso a título de simple negligencia": artículo 77.1 de la LGT 230/1963 e interpretación del mismo por el FJ 4 de la citada STC 76/1990, de 26 de abril: "no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición

de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente"; y artículo 183.1 de la LGT 58/2003: "acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia"). La LGT 58/2003, como dice su Exposición de Motivos, pretende "potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados".

Habrà de concurrir, pues, una conducta dolosa o negligente, ya sea negligencia grave o leve o simple. Y no existe negligencia, ni por tanto infracción, "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" ( artículo 179.2.d) de la LGT 58/2003). En este precepto se añade: "Entre otros supuestos, se entenderà que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley . Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

En estos casos de interpretación razonable de la norma, es imprescindible, además, "una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tal como proclama la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005, Razonamiento Jurídico 6, in fine: "Cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, 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 el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la Sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado".

En cuanto a la motivación de la culpabilidad, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, como así se infiere del resumen de la jurisprudencia expuesto en el Fundamento Segundo de la Sentencia 455/2017, de 15 de marzo, de la Sala Tercera, Sección Segunda, en la que se dice:

"2. La jurisprudencia de la Sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse 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. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias

de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

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

## Quinto.

Sentado lo anterior, tras la transcripción literal de los hechos recogidos en la liquidación y de la normativa aplicable, el acuerdo sancionador recoge la siguiente motivación de la culpabilidad:

### " B) Aplicación al caso concreto

A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que siendo sujeto pasivo del IS 2012 se dedujo gastos que no eran fiscalmente deducibles resultando una cantidad de 20.200,99 € dejadas de ingresar a la Hacienda Pública.

Como ha señalado reiteradamente el TEAC, la negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con un desprecio en el cumplimiento de los deberes tributarios.

El obligado tributario alega la ausencia de la culpabilidad y concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, si bien a este respecto hay que señalar que la culpa, que constituye una forma o grado de la culpabilidad, se caracteriza por una omisión de la diligencia debida, es decir, por la omisión de aquel comportamiento que hubiera evitado la realización del tipo del injusto. Según asentada jurisprudencia penal del Tribunal Supremo, la culpa además del elemento normativo o incumplimiento del deber objetivo de cuidado, presenta también el elemento "psicológico o intelectual" caracterizado por la ausencia de previsión consciente y voluntaria que conlleva la "evitabilidad". Evitabilidad que presupone a su vez "previsibilidad", porque evidentemente si el agente puede conocer y evitar (o al menos atenuar) el resultado dañoso su forma de actuar no podrá ser comparable a aquello acaecido de forma imprevisible.

En el presente caso se aprecia el necesario elemento subjetivo, en cuanto que SANIMOBEL, S.A., debía conocer la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales. Este conocimiento se deduce de su condición de empresario, tal y como la jurisprudencia ha señalado reiteradamente: "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse" (entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo de 25/04/1956 , 12/03/1975 , 22/04/1992 , 30/11/1981 ...). La sentencia del Tribunal Supremo de 08/05/1987 señaló: "por las circunstancias del contribuyente, cuya condición (...) de profesional le hace especial conocedor de los requisitos y obligaciones" de toda índole inherentes al sector de actividad en el que opera.

Es decir, por la naturaleza de la actividad económica que realizaba (fabricación de mobiliario metálico), así como por su notable dimensión, SANIMOBEL, S.A., debía haber puesto la diligencia necesaria para conocer la normativa aplicable, y el alcance de sus obligaciones fiscales, entre las que se encuentra la de presentar correctamente las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades 2012, debiendo determinar la deuda correspondiente, e ingresarla en el lugar y forma que determina el Ministerio de Economía y Hacienda.

La apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras.

De acuerdo con la jurisprudencia, la deducción de gastos no deducibles de la que resulte una falta de ingreso (u obtención indebida de devoluciones o acreditación improcedente de cantidades a compensar) podrá considerarse negligente cuando no se ampare en una interpretación razonable de la norma. De entre la abundante jurisprudencia que existe a cerca de la culpabilidad en las infracciones tributaria, en el presente caso, cabe citar las siguientes: (..)

El obligado tributario alega falta del elemento subjetivo para la infracción por cuanto que se ha producido una interpretación razonable de la norma la cual no puede entenderse como clara y de directa aplicación.

En este sentido, hay que señalar que en aquellos casos en los que el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma, aunque esta resulte errónea, se excluye la responsabilidad por falta del elemento subjetivo de la infracción, de acuerdo tanto por lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , como en una constante jurisprudencia.



No obstante, el Tribunal Supremo ha manifestado que para excluir la responsabilidad las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS (..) Por ende la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

En el presente caso, el obligado tributario se ha limitado a alegar la inexistencia de culpabilidad haciendo referencias genéricas a la complejidad del sistema impositivo y a la potencial existencia de interpretaciones alternativas de las normas tributarias, pero ni indica la norma jurídica cuya aplicación entiende controvertida, ni los motivos que le indujeron a interpretarla en sentido contrario al de la Administración, ni tan siquiera la interpretación que ella hizo de la norma y en la que se amparó, en orden a calificar su conducta como no culpable.

No se aprecia laguna normativa alguna, ni deficiencia u oscuridad de la norma, ni especial complejidad de la misma que provoque una duda razonable que pueda conducir al obligado tributario al incumplimiento de sus deberes fiscales, puesto que tanto la normativa general de justificación de los gastos deducidos ( artículos 105.1 y 106.3 LGT , sobre la carga de la prueba y la justificación documental de los gastos, respectivamente; y 10.3, 19 y 133 TRLIS, sobre la deducibilidad de los gastos y la obligatoriedad de llevar la contabilidad de acuerdo con la legislación mercantil, que obliga a contar con los oportunos soportes documentales de los apuntes contables y acreditar su virtualidad), como la doctrina de los tribunales, que exige los requisitos de realidad del gasto, justificación, contabilización, imputación y correlación con los ingresos, resultan absolutamente claras, expresas e interpretables en un solo sentido.

La claridad y evidencia de los hechos no dejan margen a la interpretación, sin que la diferencia entre lo declarado por el obligado tributario y lo comprobado por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria.

Hay que señalar, como también declara la STS de 19/10/92 , que no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24 de la Constitución , cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de "iuris tantum", y en el presente caso, se ha comprobado la deducción indebida de gastos en el IS 2012, lo cual ha determinado el levantamiento de Actas inspectoras. Ello nos lleva a la conclusión de que su conducta fue al menos negligente y por tanto se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria y culpable, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta.

Finalmente el obligado tributario alega que no ha existido ocultación a la Administración tributaria, ya que las cuestiones regularizadas se detectaron en la documentación facilitada por el obligado tributario a las autoridades tributarias. A este respecto hay que señalar que la ocultación se produce en el momento de la presentación de las declaraciones; siendo una circunstancia distinta de la que resulta de la obligación de los sujetos pasivos a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación el hecho imponible. Por tanto, el cumplimiento de una obligación legalmente establecida, no puede ser considerado como un eximente de responsabilidad, para el presunto infractor en lo que se refiere a la imposición de la sanción que corresponde por el incumplimiento de la obligación principal - ingresar el Impuesto sobre Sociedades que resulte de las liquidaciones practicadas conforme a lo dispuesto en los artículos 136 y 137 de TRLIS.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

## Sexto.

Siguiendo con lo expuesto en el fundamento anterior, a juicio de la Sala, el acuerdo sancionador no está suficientemente motivado para cumplir con los requisitos jurisprudencial y legalmente exigibles en esta materia. No se trata de remitirse a los hechos constatados en la liquidación ni de transcribirlos, pues es insuficiente para justificar la culpabilidad del interesado, quien no puede ser sancionado como una consecuencia inherente al incumplimiento de sus obligaciones tributarias. La Administración incurre en fórmulas genéricas o estereotipadas sin analizar en concreto la actuación del sujeto pasivo para indicar los motivos por los que ha sido, cuando menos, negligente, por lo que no consta en qué medida la conducta del interesado justifica la sanción impuesta. No se establece una conexión directa entre los preceptos infringidos y la conducta de la entidad recurrente para que tenga conocimiento de los hechos que fundamentan el reproche legal que motiva la imposición de la sanción tributaria, pues la Administración debe analizar y valorar adecuadamente la concreta actuación de la entidad contribuyente, lo que supone algo más que la mera cita de los preceptos infringidos y la descripción genérica de la actuación.

El principio de presunción de inocencia que garantiza el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración razone la existencia de culpabilidad mediante la simple afirmación de que las cuotas controvertidas no tienen carácter deducible, pues esto justifica la regularización llevada a cabo en la liquidación, pero no acredita la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

En definitiva, el acuerdo sancionador carece de auténtica motivación porque no aporta datos que avalen sus conclusiones, de manera que no está demostrada la concurrencia de la culpabilidad necesaria para imponer la sanción impugnada, que por ello debe ser anulada, lo que conlleva la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo.

#### **Séptimo.**

El artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que: "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el presente caso, en atención al sentido parcialmente estimatorio del fallo, no se efectúa pronunciamiento impositivo de las costas causadas en la presente instancia.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

### **FALLAMOS**

#### **Primero.**

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo número 1034/2020 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa EN EL LIMITADO EXTREMO DE ANULAR EL ACUERDO SANCIONADOR, confirmando el resto de la actuación administrativa.

#### **Segundo.**

NO EFECTUAMOS pronunciamiento impositivo de las costas causadas en la presente instancia.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-1034-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1034-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.