

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia:

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

*Sentencia 590/2023, de 15 de mayo de 2023*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 1013/2021*

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Amortizaciones. Amortización del inmovilizado inmaterial. Gasto corriente Vs inmovilizado.** La Sala no comparte la idea de la recurrente respecto de la consideración de las dos facturas como gastos corrientes de la actividad. A la expresiva admisión del testigo respecto de la adquisición de bases de datos cada dos o tres años, lo que de suyo supera la pretendida y necesaria caducidad anual, lo que no cabe negar es que la literalidad de las facturas indicaba «Bases de datos de telefonía nacional», y una base de datos es, indiscutiblemente, una aplicación informática, es decir, inmovilizado inmaterial o elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, con capacidad para generar ingresos en el futuro, como certeramente calificó la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Con facilidad cabe distinguir entre ese gasto corriente, del que la sociedad espera obtener un retorno en corto plazo; en este caso máximo un año y la inversión en esa aplicación informática, de la que se busca obtener un rendimiento o beneficio en un futuro que por definición excederá del año. La base de datos está mucho más cercana a la idea de un activo fijo inmaterial que al de bien corriente, entiéndase por ejemplo materia prima o suministros. Se echa en falta una prueba pericial que acreditase la singular caducidad de la base de datos sobre la que pretende sostener su argumentación la defensa de la recurrente. Nótese, que de admitirse esta caducidad del dato, lo mismo cabría defender de cualquier base de dato jurídica, tributaria o aplicación contable, por mera evolución de la normativa o jurisprudencia aplicable. No cabe pues acoger la argumentación de la recurrente. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 108.

Constitución Española, art. 24.

### PONENTE:

*Don Francisco Javier Zatarain Valdemoro.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO

Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 00590/2023

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

N.I.G: 47186 33 3 2021 0000971

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001013 /2021

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: SP FRANCISCO ARANDA SL

ABOGADO: LUIS FRANCISCO GUTIERREZ HURTADO

PROCURADOR: D<sup>a</sup> ANA ISABEL PENA NAVARRA

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR:

S E N T E N C I A nº 590

Ilmos. Sres.

Presidente.

Don Agustín Picón Palacio

Magistrados.

Doña María Antonia Lallana Duplá  
Don Francisco Javier Pardo Muñoz y  
Don Francisco Javier Zatarain y Valdemoro,

En la Ciudad de Valladolid a, quince de mayo de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 1013/2021 interpuesto por D.<sup>a</sup> ANA ISABEL PENA NAVARRA, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de S.P FRANCISCO ARANDA, S.L., bajo la dirección letrada de D. LUIS FCO. GUTIERREZ HURTADO, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 21.06.2021 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM001 y NUM002 formuladas contra los acuerdos de la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valladolid que practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (ref. NUM003) e impuso sanción tributaria; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 23.09.2021.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 22.11.2021 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando que "... , dicte sentencia declarando nula y contraria a derecho la resolución impugnada y proceda a su revocación con cuantas consecuencias resultan inherentes (entre ellas la devolución de los importes abonados y de los costes devengados, incluidos los avales).".

### Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la administración demandada quien evacuó el trámite por medio de escrito de 14.01.2022 oponiéndose a lo pretendido en este recurso y solicitando la desestimación de la demanda sobre la base de los fundamentos jurídicos que el mencionado escrito contiene.

### Tercero.

Una vez fijada la cuantía en 38.484,31€ y habiéndose recibido el pleito a prueba, se practicó la que fue en derecho admitida, especialmente la testifical el 28.03.2022, tras de lo cual se ordenó la presentación de conclusiones escritas. Ultimado el trámite, quedaron los autos pendientes de declaración de conclusos para sentencia, lo que tuvo lugar por providencia de 08.05.2023 en la cual y de conformidad con lo previsto en los arts. 67 y 64 de la Ley 29/98 se señaló como día para Votación y Fallo el 11.05.2023, lo que se efectuó.

Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

Es magistrado ponente de la presente sentencia el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain y Valdemoro, quien expresa el parecer de esta Sala de lo Contencioso-administrativo.

## FUNDA MENTOS JURÍDICOS

### **Primero.** *Resolución impugnada y posiciones de las partes.*

En lo que es objeto de discusión, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León Sala de Valladolid desestimó reclamaciones económico-administrativas núms. NUM001 y NUM002 formuladas contra los acuerdos de la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valladolid que practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (ref. NUM003) y le impuso sanción tributaria considerando correcta la calificación de las dos facturas de 31.12.2014 emitidas por Medinense de Telecomunicaciones (70.000 euros) y factura emitida por Francisco Aranda S.L. (48.000,00 euros) como bienes de inversión y no como gastos corrientes de la actividad, siendo su carga de prueba y no de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consideró acreditado el elemento subjetivo de la infracción tributaria declarada.

Frente a este acuerdo, la recurrente (en un innecesariamente extenso escrito de demanda -el Protocolo de Buenas Prácticas Procesales para Castilla y León de 7.12.2022 recomienda no exceder de 10 páginas, así como rechaza el intercalado de imágenes de texto, o tipografías excesivas en su tamaño-), copia el texto de las resoluciones que cuestiona (pese a que constan en el expediente administrativo) y en concreto, sobre la base de advertir que la Agencia Estatal de Administración Tributaria había admitido la contabilización, realidad y necesidad del gasto, defiende exactamente lo contrario; que se trata de un gasto corriente deducible en el ejercicio y no ante un bien de inversión amortizable en varias anualidades. Que la administración ha incurrido en una reformatio in peius toda vez que inicialmente admitió la realidad y necesidad del gasto en la liquidación provisional, para negarlo en su resolución del recurso de reposición presentado. De la sanción refiere que no existe dolo ni culpa, ni motivación suficiente por parte de la administración; y que se realiza una motivación estereotipada. Que el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid reconoce validez a su interpretación.

La administración demandada, como es legalmente preceptivo ( art. 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas), defiende la plena conformidad a derecho de la resolución impugnada.

### **Segundo.** *Sobre la planteada reformatio in peius. Desestimación.*

No es controvertido que, inicialmente se planteó el debate sobre la consideración de las dos facturas de 31.12.2014 emitidas por Medinense de Telecomunicaciones (70.000 euros) y por Francisco Aranda S.L. (48.000,00 euros) como bienes de inversión y no como gastos corrientes de la actividad, como así concluyó la liquidación ref. NUM003, mientras que el acuerdo de resolución del recurso de reposición (2019GRC66850216K RGE178055772019) ya introdujo la falta de lógica económica y la falta de acreditación de que tales bases de datos o aplicaciones informáticas adquiridas, supuestamente por la recurrente, hayan contribuido a la generación de ingresos, criterio asumido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid.

Considera la recurrente que se ha infringido la interdicción de la reformatio in peius pues la administración ha pasado de apreciar una única cuestión controvertida (la contabilización de las facturas como gasto corriente o como bien de inversión) a considerar que los gastos carecían de lógica económica y que no se había acreditado que contribuyeran a la generación de ingresos.

El límite de la "reformatio in peius" se halla en numerosos preceptos, por todos, el artículo 88.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, o el art. 222.4 de la Ley General Tributaria 58/2.003 de 17 de diciembre.

La doctrina jurisprudencial es clara (v. STS, Contencioso sección 6 del 02 de octubre de 2015 (ROJ: STS 4030/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4030 Recurso: 70/2014) que recordaba " Respecto de la infracción del principio de prohibición de "reformatio in peius", o reforma peyorativa, tiene lugar cuando la parte recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada por la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la resolución judicial que resuelve el recurso produce un efecto contrario al pretendido por el recurrente que era, precisamente, eliminar o minorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de la impugnación.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, aunque este principio no está positivizado, es un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva de la prohibición constitucional de indefensión, siendo una proyección de la congruencia en el segundo o posterior grado jurisdiccional que impide al órgano judicial "ad quem" exceder de los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación que tenga su origen en el recurso interpuesto ( STC 17/00 , 114/01 y 28/03 ).

Pues bien, desde esta perspectiva, el principio se verá infringido si el valor total del suelo que resulte de aplicar la ponencia de valores catastrales para el cálculo de su valor residual (junto con el resto de los parámetros para su total determinación) es inferior al determinado por la CPVM (117.653,22€), procediendo, en este único particular, estimar el segundo motivo, a fin de completar el Fallo de la Sentencia recurrida mediante el establecimiento de este tope mínimo infranqueable."

Así las cosas, un adecuado enfoque de la cuestión suscitada pasa por recordar la tradicional diferenciación entre pretensión, cuestión y argumento (por todas, Sentencias de esta Sala de 24 de enero de 2012, casación 1052/09 y 31 de octubre de 2014, casación 273/12 , y, en la misma línea, STC 51/2010, de 4 de octubre ) " Las pretensiones están constituidas por las decisiones que la parte pide, y tienen tras de sí : primero, el motivo o motivos de impugnación (o de oposición), que expresan el vicio o vicios o las infracciones jurídicas que se imputan a la actuación administrativa impugnada (o el obstáculo que impide acogerlas), que constituyen o pasan a ser las cuestiones planteadas; y, segundo, la argumentación jurídica , constituida por las razones que a juicio de la parte determinan el vicio o lo contrario. Se trata de una distinción relevante porque el deber de congruencia exige del juzgador que se pronuncie sobre las pretensiones y que analice las cuestiones, pero en cambio no sucede lo mismo con los argumentos, que sólo constituyen el discurrir lógico-jurídico de la parte y no imponen al juzgador el deber de responder a través de un discurso propio necesariamente paralelo, bastando con que el suyo sea adecuado y suficiente para resolver las cuestiones y decidir sobre las pretensiones".

Sobre la anterior distinción, la proyección de la doctrina sobre la reforma peyorativa no puede extenderse a las argumentaciones o cuestiones, sino a las pretensiones ejercitadas y, esencialmente, la decisión tomada. Por ejemplo, la STS, Contencioso sección 4 del 02 de febrero de 2023 ( ROJ: STS 308/2023 - ECLI:ES:TS:2023:308 Sentencia: 132/2023 Recurso: 95/2022), en materia sancionadora razonaba que "... En fin, y como sostiene la JEC en su contestación y comparten el Ministerio Fiscal más la codemandada, la prohibición de la reformatio in peius se predica del acto final sancionador, el que pone fin a la vía administrativa, no de un acto administrativo interlocutorio. ...".

No debió estar la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ajena a este límite pues en el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, si bien indicaba que " En conclusión, cabe presumir de acuerdo con el art. 108.2 LGT , en base a criterios razonables, que las facturas documentan hechos sin ninguna lógica económica, y por tanto los importes facturados no son deducibles ni como gastos del ejercicio ni a través de su amortización.", para simplemente desestimar el recurso.

Como resulta evidente, la parte actora no ha visto empeorada su situación, pues la liquidación NUM004 no ha sido variada en su cantidad.

Cuestión diferente es si por mor del cambio argumentativo, la actora ha sufrido indefensión. Y teniendo presente que esta ha de ser material y no formal, el análisis de su reclamación económico-administrativa es necesario. En ella, no se planteó en ningún momento queja alguna en relación con el cambio argumentativo sino que se razonó sobre él, recordando la no necesidad de ingresos reales en la correlación de gastos, la carga de la prueba y la existencia de lógica económica.

**Tercero.** *Sobre la consideración de las dos facturas de 31.12.2014 emitidas por Medinense de Telecomunicaciones (70.000 euros) y por Francisco Aranda S.L. (48.000,00 euros) como bienes de inversión y no como gastos corrientes de la actividad.*

Vaya por delante que la testifical prestada por D. Cristobal no ofrece las necesarias garantías de imparcialidad a la Sala, no ya por la relación de dependencia sino por la confesada intervención y posicionamiento de este en su pugna con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (redactor de los recursos presentados en fase de gestión y en la reclamación económico-administrativa). Aunque no podemos de dejar de recordar que admitió ese testigo que esas bases de datos se compraban cada dos o tres años.

Así las cosas, la Sala no comparte la idea de la recurrente respecto de la consideración de las dos facturas de 31.12.2014 emitidas por Medinense de Telecomunicaciones (70.000 euros) y por Francisco Aranda S.L. (48.000,00 euros) como gastos corrientes de la actividad. A la expresiva admisión del testigo respecto de la adquisición de bases de datos cada dos o tres años, lo que de suyo supera la pretendida y necesaria caducidad anual, lo que no cabe negar es que la literalidad de las facturas indicaba "Bases de datos de telefonía nacional", y una base de datos es, indiscutiblemente, una aplicación informática, es decir, inmovilizado inmaterial o elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, con capacidad para generar ingresos en el futuro, como certeramente calificó la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria. Con facilidad cabe distinguir entre ese gasto corriente, del que la sociedad espera obtener un retorno en corto plazo; en este caso máximo un año y la inversión en esa aplicación informática, de la que se busca obtener un rendimiento o beneficio en un futuro que por definición excederá del año.

La base de datos está mucho más cercana a la idea de un activo fijo inmaterial que al de bien corriente, entiéndase por ejemplo materia prima o suministros. Se echa en falta una prueba pericial que acredite la singular caducidad de la base de datos sobre la que pretende sostener su argumentación la defensa de la recurrente. Nótese, que de admitirse esta caducidad del dato, lo mismo cabría defender de cualquier base de dato jurídica, tributaria o aplicación contable, por mera evolución de la normativa o jurisprudencia aplicable.

No cabe pues acoger la argumentación de la recurrente, sin que haya lugar a estimar lo pretendido con carácter subsidiario, pues el suplico de su demanda sólo pretende la anulación del acto y no la tributación con consideración de ambas facturas como activo inmovilizado.

#### **Cuarto.** *Sobre la motivación de la sanción. Estimación del motivo.*

La resolución sancionadora ref. 2019RSC66850335QG, Clave de liquidación: NUM000 indicaba a modo de motivación: " MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES

El artículo 183.1 de la LGT dispone que 'son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley'. La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De ello cabe deducir que las sanciones tributarias no se aplican exclusivamente a aquellos que actúan dolosamente, es decir con conciencia y voluntad de realizar el tipo, bastando la simple negligencia o, lo que es lo mismo, la ausencia de diligencia que es exigible del contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria.

Así, el TEAC de forma reiterada (Resolución 00/3630/2006, y 00/3726/2007 entre otras), así como el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, señala que la negligencia se caracteriza por una actitud de descuido o desinterés, añadiendo que 'la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma'.

En el presente caso se aprecia una omisión de diligencia exigible al dejar de ingresar 23.172,09 euros como consecuencia de haber deducido gastos respecto de los que no ha quedado acreditado su carácter de deducible. Dicho comportamiento se encuentra tipificado como infracción tributaria en el artículo 191 de la LGT .

La entidad se encuentra obligada a la presentación de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades de forma regular, obligación que viene cumpliendo todos los ejercicios, y, por lo tanto, debe resultar conocedora de la normativa que regula dicho impuesto.

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta, que en presente caso se trata de una sociedad mercantil que dispone de una estructura propia con la finalidad de intervenir en el mercado (a través de la entrega de bienes o prestaciones de servicios) y que, entre sus obligaciones en dicha intervención mercantil se encuentra la de cumplir con sus deberes tributarios poniendo la diligencia necesaria en el desempeño de los mismos. No se trata de una diligencia excesiva sino de una diligencia mínima, que es parte intrínseca de su actividad empresarial por la que interviene en el mercado y que debe respetar y acatar como otro elemento más de sus obligaciones mercantiles y que, además, reviste una especial importancia en cuanto no afecta a su estricta actividad comercial, entendida ésta como la mera entrega de bienes y prestación de servicios, sino a la sociedad en su conjunto, reduciendo el importe debido al Tesoro Público y produciéndose una clara ventaja comercial como consecuencia del ingreso inferior al que correspondía, que le sitúa en una mejor situación en el mercado correspondiente a su sector respecto de aquéllos empresarios o profesionales que cumplen con su deber de declarar correctamente y contribuir al sostenimiento de las arcas públicas.

Por todo lo anterior, a juicio de este Órgano, tal conducta evidencia que en el comportamiento del contribuyente se ha omitido la diligencia que le es exigible en su relación con la Administración tributaria, tratándose de una actitud cuando menos negligente, y no apreciándose la concurrencia de una interpretación razonable de la norma, pues en este caso no es necesaria una interpretación normativa, bastando la aplicación directa de la normativa del IS, en concreto de los artículos 10 y 14 TRLIS, que establecen con claridad que sólo serán gastos deducibles aquellos que se refieran a bienes afectos a la actividad y estén directamente correlacionados con los ingresos de la misma, extremo que no ha sido acreditado por el contribuyente.

La tramitación de este procedimiento se ha visto afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima de aquél los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo , de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril , de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo."

Resumidamente, la doctrina jurisprudencial elaborada por nuestro Tribunal Supremo sobre la imprescindible motivación de la culpabilidad en los acuerdos sancionadores tributarios es:

1º) El principio de presunción de inocencia - artículo 24.2 CE '78- no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión ( SSTS de 6/06/2008 y 10/07/2007).

2º) No puede considerarse suficientemente motivada una resolución sancionadora que se limita a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que el obligado tributario ha actuado culpablemente, por dolo o negligencia, lo que igualmente ocurre en nuestro caso. SSTS 16/09/2009, recursos nº 4228/2003 y 5481/2003).

3º) Evidentemente, no cabe sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad ( STS de 12 de marzo de 2012, Recurso de Casación 3562/2008).

4º) El acuerdo sancionador debe exponer datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción. STS 16/03/2002 y 6/06/2008 (recurso 146/2004).

5º) No incumbe al interesado la carga de la prueba de un hecho negativo (falta de culpabilidad), sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la culpabilidad que imputa a la persona jurídica sancionada (v. STS 10/07/2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 306/2002).

6º) La ya habitual afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente fundamentación de la sanción (v. STS de 2 de marzo de 2015, Recurso de Casación 645/2013) o la STS de 11/11/2010, recurso núm. 3989/2005, que insiste en que es la Administración la que debe motivar que la conducta del obligado tributario no es razonable.

7º) La STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 24-10-2013, rec. 4609/2011 nos recuerda que es el sancionado quien ha de acreditar la causa exonerante de concurrir una interpretación razonable de la norma.

8º) Si se trata de un supuesto de simulación, esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo ( STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). Ello no significa que toda conducta en que concurra simulación deba ser inexorablemente sancionada, pero al impugnar la legalidad de los correspondientes actos sancionadores derivados de la infracción basada en la realización de infracciones basadas en la simulación negocial, en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles, es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culpable ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar, como así ocurre en el caso enjuiciado.

9º) En merecido resumen cabe la reproducción de la STS de 2 de marzo de 2015, sección 2 del 02 de marzo de 2015 (ROJ: STS 1812/2015 - ECLI:ES:TS:2015:1812) Recurso: 645/2013645/2013, fundamento jurídico décimo séptimo: " Hemos declarado, muchas veces, está claro que sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que "liquidar no es sancionar". De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.

También hemos dicho, y con el mismo escaso éxito, que cuanto más objetivos son los tipos infractores más difícil es la prueba del elemento culpabilístico, pues el órgano sancionador tiende a asimilar la antijuridicidad de la conducta con la culpabilidad, anudando automáticamente a la mera "acción" la culpabilidad. Tampoco es ello así porque los tipos objetivos también requieren la valoración de la culpabilidad. El medio de llegar a esa conclusión culpabilística exige un requerimiento específico del órgano sancionador al infractor destinado a que ofrezca una explicación de la conducta seguida. A la vista de la respuesta se estará en condiciones, normalmente, de hacer un pronunciamiento sobre la entidad de la culpabilidad que se aprecia, pero lo que no ofrece dudas es que por muy objetiva y evidente que sea la trasgresión si no hay valoración culpabilística la sanción es improcedente. ... "

El acuerdo sancionador impugnado, como modelo estereotipado que es, incurre en los defectos de motivación que rechaza la jurisprudencia antes citada, por lo que debe ser anulado, pues la actuación administrativa se limita, en realidad, a sancionar el mero rechazo de las deducciones de los gastos practicada.

Además, dice bien la defensa de la recurrente cuando plantea que el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid admite la naturaleza dudosa de la cuestión suscitada (" Este Tribunal se muestra más cerca de la postura administrativa que de lo esgrimido por la reclamante" ... "Este Tribunal comparte las dudas esgrimidas por la Administración en relación al hecho de que D. Florentino ..." , " Así, teniendo en cuenta estas dudas de alta relevancia, así como que no se aporte prueba sólida de la correlación con la obtención de ingresos, han de desestimarse las alegaciones... "

Se anula pues la sanción impuesta.

**Último.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a la recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Vistos los artículos precedentes y demás de pertinente aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en nombre de S.M. el Rey y por la autoridad que le confiere el Pueblo Español dicta el siguiente

**FALLO**

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo nº 1013/2021 interpuesto por S.P. FRANCISCO ARANDA, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid de 21.06.2021 desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM001 y NUM002 formuladas contra los acuerdos de la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valladolid que practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 (ref. NUM003) e impuso sanción tributaria, que declaramos conforme a derecho, salvo la sanción impuesta, que se anula por no adecuarse a derecho, sin costas.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo 89, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

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

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