

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091142

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 485/2023, de 25 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15540/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro.** Afirma la Sala que el Auto en virtud del cual se practicó la Entrada y Registro cumple con todos los requisitos antes expuestos, salvo el de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. En efecto, en el presente caso, la solicitud de entrada se presentó ante el Juzgado el 11/10/2018, se concedió por auto de 19/10/18 - notificado a la AEAT el 25/10 - y se practicó el 25/10, en tanto que el inicio del procedimiento inspector es de 11/10 con notificación al recurrente de 25/10/2018. Por lo tanto, si bien la petición de entrada se solicitó y se concedió antes de notificarse el inicio del procedimiento, la realización efectiva de la entrada tiene lugar el mismo día de la notificación del inicio del procedimiento. No obstante lo anterior, la Sala recuerda que el solo incumplimiento de dicho requisito, que fue establecido jurisprudencialmente en fecha posterior a aquella en que se dictó el Auto y se practicó la entrada, no puede afectar a la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria como consecuencia del registro practicado el 25/10/2018. Dicho lo cual, se practicó una entrada y registro, de la que se obtuvieron elementos probatorios tomados en cuenta para la imposición de la sanción objeto del presente recurso, con la cobertura legal necesaria, siendo el título habilitante para la entrada y registro el auto judicial, sin que sea necesario entrar a analizar, si además concurrió o no consentimiento del obligado tributario. **Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Se aprecia culpabilidad.** Considera la Sala que, en el presente caso, concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad. La conducta de la actora se puede calificar de voluntaria y consciente en el incumplimiento de las obligaciones contables que corresponden a un diligente comerciante. El actor dejó de ingresar las cantidades de 10.033,78 euros (en concreto, no ingresó una cuota tributaria de 9.421,03 euros, y obtuvo indebidamente una devolución por un importe de 612,75 euros) por el Impuesto sobre Sociedades de 2016, y la cantidad de 5.589,41 euros por Sociedades de 2017. Como señala el abogado del Estado en el presente caso ni se llega a sugerir error, descuido o interpretación razonable de la norma, los cuales no parecen además de recibo, máxime cuando el descubrimiento de dicha conducta requiere de una entrada y registro, dando lugar a la apreciación de ocultación.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 113, 142, 183, 184 y 191.  
Constitución Española, arts. 24 y 25.

#### PONENTE:

*Doña María Pérez Pliego.*

Magistrados:

Doña MARIA PEREZ PLIEGO  
Doña MARIA DOLORES RIVERA FRADE  
Don JUAN SELLES FERREIRO  
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

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

A CORUÑA

SENTENCIA: 00485/2023

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

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

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001171

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015540 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. FRUTAS RIOS SL

ABOGADO JOSE ANTONIO MONTERO RODRIGUEZ

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. MARIA PILAR CASTRO REY

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

PONENTE: D.<sup>a</sup> MARÍA PÉREZ PLIEGO

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

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

D.<sup>a</sup> MARIA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.<sup>a</sup> MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.<sup>a</sup> MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veinticinco de septiembre de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 15540/2022 interpuesto por la entidad mercantil "FRUTAS RIOS SL", representada por la procuradora D<sup>a</sup>. MARIA PILAR CASTRO REY, bajo la dirección letrada de D. JOSE ANTONIO MONTERO RODRIGUEZ, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de mayo de 2022 que desestimó la reclamación económico-administrativas 15-05555-2020 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia, en relación con el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017, con número A51-78865090.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. D.<sup>a</sup> MARÍA PÉREZ PLIEGO, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

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

**Segundo.**

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

**Tercero.**

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

**Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo en 21.565,99 €.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo:**

La entidad "FRUTAS RÍOS, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de mayo de 2022 que desestimó la reclamación económico-administrativas 15-05555-2020 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia, en relación con el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017, con número A51-78865090.

En el escrito de demanda se alegan los siguientes motivos de impugnación:

1. la nulidad de la entrada y registro practicada al inicio del Expediente, alegando que el consentimiento fue viciado y que el auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 3 de los de A Coruña no reúne los requisitos jurisprudenciales.

2. la falta de motivación de la culpabilidad de la sanción impuesta.

De otro lado, el Abogado del Estado, sostiene la conformidad a Derecho del acuerdo impugnado; considerando válido el consentimiento del administrador social en virtud del cual se practicó la entrada en el inmueble y motivado el acuerdo sancionador.

**Segundo. Sobre la entrada y registro**

Cuestiona el actor la legalidad de la orden judicial y posterior entrada de la inspección en su domicilio en el inicio del procedimiento de comprobación e investigación del que, a la postre, resulta la sanción objeto de recurso. Sin embargo, el Abogado del Estado, considera que la inspección era válida, toda vez que fue consentida, por D<sup>o</sup> Felicísimo; a mayores, sostiene que el auto del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de A Coruña en virtud del cual se practicó la Entrada y Registro es una auto firme, siendo que no fue recurrido.

**2.1 Normativa aplicable**

El marco normativo para la resolución del presente conflicto lo ofrecen el art. 142.2 y 113 de la Ley General Tributaria, en concreto, en la redacción aplicable "ratione temporis", el artículo 142.2, bajo la rúbrica- "Facultades de la inspección de los tributos" previene: "2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley".

Y el artículo 113, regula la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, del siguiente modo: " Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".

## 2.2 Jurisprudencia aplicable

En materia de autorización de entrada en el domicilio, particularmente importante son los requisitos sistematizados en la STS 3023/2020 de 1 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3023):

" 1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT . Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por faltade competencia ( art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter rprevio a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, e nel auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entraren el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tieneel comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorarla existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración."

Pero dichos requisitos (en particular el primero de ellos) avalados por posteriores sentencias de nuestro Alto Tribunal, como la STS 3163/2022 de 21 de julio (ECLI:ES:TS:2022:3163), han de analizarse tomando en consideración la reciente STS 2730/2023 de 12 de junio ( ECLI:ES:TS:2023:2730 ) , en cuyo FJ Séptimo, establece:

" (...) En efecto, la causa de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio radica en este caso, exclusivamente, en la falta de la notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó la autorización de entrada. Se trata por tanto del incumplimiento de un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria del acto que se pretendía ejecutar, aunque ello, sin duda, conlleve la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es patente que la autorización judicial a la que se refiere el art. 18.2 CE no es cualquiera, sino la otorgada en los casos previstos por las leyes y con los requisitos establecidos en las mismas. Ahora bien, la parquedad de la regulación legal sobre el procedimiento y condiciones para otorgar la autorización de entrada para el desarrollo de actuaciones de la inspección tributaria en los procedimientos de

aplicación de los tributos ( arts. 113 y 142.2 LGT ) se ha tenido que suplir por una doctrina jurisprudencial que ha colmado la escasa densidad normativa de la regulación legal. En la evolución de esa doctrina jurisprudencial, se enmarca nuestra STS de 1 de octubre de 2020 , cit., y otras que han seguido a la misma, entre ellas, la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas.2672/2021 ), que, junto a la anterior, cita la sentencia recurrida. Pero como toda doctrina jurisprudencial, se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas y para resolver los conflictos jurídicos planteados, en los términos de las alegaciones de las partes, y en la etapa en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización de este caso, la doctrina jurisprudencial no excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. No es extraño, por ello, que la ausencia del presupuesto de la notificación previa del procedimiento inspector no fuera una cuestión suscitada en el procedimiento de autorización de entrada seguido en este caso, ni en el auto que lo resolvió o la sentencia que confirmó aquel auto, pues deriva de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencia de uno de los presupuestos de la autorización judicial de entrada. En este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes ( art. 24.2 CE ) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero , respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, "[...] el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución [...]".

Asimismo, concluye la citada Sentencia en su FJ Octavo, previendo:

" Por todo ello, cabe apreciar que en el caso que enjuicamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por si misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE , por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados." (El subrayado es nuestro).

### 2.3 Aplicación de la norma y la jurisprudencia al caso concreto.

Alega el actor que el Auto en virtud del cual se practicó la Entrada y Registro contraviene la STS 3023/2020 de 1 de octubre, dado que:

"1º. No hay procedimiento inspector abierto, antes de la entrada en el domicilio. 2º No se acredita la excepcionalidad para entrar en el domicilio primero. 3º. No se justifica la necesidad adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada. 4º. Vemos en la justificación del Juzgado de lo contencioso administrativo nº 3 de A Coruña, que se habla de un sector con márgenes que se presumen elevados, e incluso abusivos".

Sin embargo, de una lectura del Auto de 19 de octubre de 2018 dictado por el Juzgado de lo Contencioso nº 3 de A Coruña, se observa que el Auto cumple con todos los requisitos antes expuestos, salvo el de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector.

En efecto, en el presente caso, la solicitud de entrada se presentó ante el Juzgado el 11/10/2018, se concedió por auto de 19/10/18 - notificado a la AEAT el 25/10- y se practicó el 25/10, en tanto que el inicio del procedimiento inspector es de 11/10 con notificación al recurrente de 25/10/2018. Por lo tanto, si bien la petición de entrada se solicitó y se concedió antes de notificarse el inicio del procedimiento, la realización efectiva de la entrada tiene lugar el mismo día de la notificación del inicio del procedimiento.

No obstante lo anterior y teniendo en cuenta la indicada STS 2730/2023 de 12 de junio, el solo incumplimiento de dicho requisito, que fue establecido jurisprudencialmente en fecha posterior a aquella en que se

dictó el Auto y se practicó la entrada, no puede afectar a la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria como consecuencia del registro practicado el 25/10/2018.

Dicho lo cual se practicó una entrada y registro, de la que se obtuvieron elementos probatorios tomados en cuenta para la imposición de la sanción objeto del presente recurso, con la cobertura legal necesaria, siendo el título habilitante para la entrada y registro el auto judicial, sin que sea necesario entrar a analizar, si además concurrió o no consentimiento del obligado tributario.

Por ende, el primero de los motivos de impugnación debe decaer.

### **Tercero. Sobre la motivación de la culpabilidad de la sanción impuesta**

#### **3.1 Sobre la sanción**

La sanción confirmada por el Acuerdo del TEARG ahora impugnado responde a la infracción tributaria del artículo 191.1 LGT y 191.5 LGT, correspondiéndose con una infracción tributaria MUY GRAVE conforme al apartado 4 del artículo 191 LGT, al haberse empleado medios fraudulentos en su comisión ( artículo 184.3.a).3ª LGT), con la concurrencia de ocultación.

En el supuesto que nos ocupa, la AEAT consideró que existían anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, consistentes en la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, al haberse omitido la contabilización de pagos en efectivo al personal y pagos en efectivo por la compra de mercaderías (verduras), representando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros un porcentaje del 62,71% en 2016 y del 100% en 2017, del importe de la base de la sanción ( artículo 184.3.a).3ª LGT).

Asimismo, se consideró que concurrió ocultación de datos a la Administración tributaria en los términos del artículo 184.2 LGT, dado que el obligado tributario presentó las declaraciones del Impuesto de los períodos comprobados, pero omitiendo pagos en efectivo al personal y pagos en efectivo por la compra de mercaderías (verduras), y siendo la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción del 62,71% en 2016 y del 100% en 2017.

#### **3.2 Sobre la motivación del acuerdo sancionador:**

La motivación del acuerdo sancionador ha sido la siguiente:

" Pues bien, en el marco del presente procedimiento sancionador ha de examinarse si se puede considerar que FRUTAS RIOS SL ha actuado con la debida diligencia, y respecto a ello debe indicarse que para apreciar lo anterior es preciso analizar los ajustes que se han efectuado en el acta incoada por el Impuesto sobre Sociedades, períodos de 2016 y 2017, de donde resulta que:

Por un lado, ha quedado acreditado la existencia de unos pagos en efectivo al personal y unos pagos en efectivo por la compra de verduras que no figuran en los libros de contabilidad aportados por la Entidad, lo cual da lugar a la aplicación de la presunción de obtención de rentas a que se refiere el artículo 121.1 LIS .

Por otro lado, no procede la deducibilidad del gasto correspondiente al pago de la fianza en 2016, por constituir una liberalidad no deducible a que se refiere el artículo 15 e) LIS .

El obligado tributario es una Sociedad que desarrolla con habitualidad una actividad económica, y al que se le supone un conocimiento de las normas reguladoras del Impuesto, cuando menos, de la obligación de declarar todos los ingresos obtenidos, y únicamente aquellos gastos que tengan el carácter de fiscalmente deducibles.

El obligado tributario conocía o tenía que conocer que no había contabilizado todas las operaciones realizadas y que no había declarado todas las rentas obtenidas. La existencia de pagos en efectivo no contabilizados supone necesariamente la existencia de dinero en efectivo que no ha sido contabilizado, lo que conlleva la aplicación de la norma prevista en el artículo 121.1 LIS (se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad...).

La falta de inclusión de rentas, ingresos, ventas u operaciones de la que resulte una falta de ingreso (u obtención indebida de devoluciones o acreditación improcedente de cantidades a compensar), salvo que exista una interpretación razonable sobre la no sujeción o exención de las operaciones o que se haya incluido en un periodo posterior como consecuencia de una interpretación razonable sobre el momento del devengo, constituye un caso claro de culpabilidad, como ha señalado la jurisprudencia. De hecho, la ocultación de elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria, constituye un elemento acreditativo de la culpabilidad del sujeto responsable.

Por otro lado, el obligado tributario habría declarado gastos que no son deducibles por constituir una liberalidad no deducible, contraviniendo la norma que establece el artículo 15 e) LIS .

El obligado tributario ha realizado un pago al arrendador al que no estaba obligado pues no existe ningún incumplimiento del contrato por parte del arrendatario.

(...)

De lo expuesto hasta el presente momento se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.

Para entender que tal negligencia no se ha producido en el presente supuesto sería necesario, a juicio de esta Oficina Técnica, que existiese o bien un error invencible, lo que nos situaría en el campo de la fuerza mayor, bien un error de Derecho, motivado porque el obligado haya realizado una interpretación incorrecta de la norma aplicable, debido a una discrepancia razonable respecto del criterio interpretativo que en ese punto tenga la Administración; y no se aprecia que, en el caso que nos ocupa, haya ocurrido ninguna de esas dos circunstancias.

El incumplimiento de la normativa aplicable sin que el obligado tributario haya ofrecido una interpretación razonable de su conducta, de la que deducir que cumplió con la diligencia estándar exigible, permite concluir, por un simple razonamiento de sentido común, que no existe ninguna explicación, sino que lo que hay es una inaplicación pura y simple por el obligado tributario de la normativa tributaria. Las normas infringidas en cuanto a la contabilización de operaciones, la declaración de ingresos y la deducibilidad de gastos, son claras, sin que pueda oponerse dificultad u oscuridad en cuanto a su aplicación.

En cuanto a la posible existencia de una interpretación razonable de la normativa tributaria, debemos negar esta posibilidad y recalcar, en todo caso, que la interpretación discrepante ha de ser razonable. Así lo ha establecido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 diciembre de

Por las razones invocadas, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo (en relación con la actividad económica simulada) y de culpa (respecto a los gastos no deducibles regularizados) exigidos por el artículo 183.1 LGT .

Por otro lado, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria ." (El subrayado es nuestro)

En justificación de la existencia de culpabilidad el acuerdo sancionador no se limita a exponer una motivación bajo el apartado que lleva este nombre, sino que debe completarse con los argumentos que responde a las alegaciones efectuadas por la entidad actora, señalando la AEAT que:

"(...) Tampoco se aprecia la existencia de correlación entre el concepto discutido y la obtención de los ingresos. En este caso, el obligado tributario no ha ofrecido ningún argumento sólido que permita vincular el hecho de que el arrendador haga suya una fianza que no le corresponda y la obtención de ingresos de la actividad económica, ni siquiera se ha acreditado que la rebaja del alquiler se vincule con la retención de la fianza.

En este apartado debemos recalcar que con arreglo al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria y a la jurisprudencia (por ejemplo, sentencias del Tribunal Supremo de 08/11/2014 , de 11/02/2010 y de 08/11/2012 ), corresponde al obligado tributario la prueba de que los gastos considerados se hayan correlacionados con los ingresos y, en general, con su actividad económica".

La transcripción de esos apartados del acuerdo sancionador, permiten comprobar que en él se expresan con suficiente claridad de dónde se infiere la existencia de culpabilidad de la actora, y en particular los elementos de su conducta (el incumplimiento de la obligación de declarar todos los ingresos obtenidos y únicamente los gastos que tengan el carácter de fiscalmente deducibles) que a juicio de la AEAT la hacen merecedora de ser considerada culpable(textualmente señala- apreciándose el concurso de dolo (en relación con la actividad económica simulada) y de culpa (respecto a los gastos no deducibles regularizados)), y por tanto merecedora de sanción, por lo que no se puede tachar de inmotivado.

En consecuencia, este primer motivo de impugnación debe decaer.

### 3.3 Sobre la aplicación de la culpabilidad.

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.

El Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 15 de marzo de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:968 Recurso 1080/2016) ha señalado también que:

"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".

En el presente caso concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad. La conducta de la actora se puede calificar de voluntaria y consciente en el incumplimiento de las obligaciones contables que corresponden a un diligente comerciante. El actor dejó de ingresar las cantidades de 10.033,78 euros (en concreto, no ingresó una cuota tributaria de 9.421,03 euros, y obtuvo indebidamente una devolución por un importe de 612,75 euros) por el Impuesto sobre Sociedades de 2016, y la cantidad de 5.589,41 euros por Sociedades de 2017.

Como señala el abogado del Estado en el presente caso ni se llega a sugerir error, descuido o interpretación razonable de la norma, los cuales no parecen además de recibo, máxime cuando el descubrimiento de dicha conducta requiere de una entrada y registro, dando lugar a la apreciación de ocultación.

Por todo ello, el recurso ha de ser desestimado.

**Cuarto. Imposición de costas:**

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

Las dudas generadas en el análisis jurídico y solución de la cuestión litigiosa, que han necesitado de una reciente interpretación por el Tribunal Supremo precisando el alcance del incumplimiento del requisito de "notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector", impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación,

**FALLAMOS:**

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "FRUTAS RÍOS, S.L." contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de mayo de 2022 que desestimó la reclamación económico-administrativas 15-05555-2020 y acumuladas, promovidas contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Galicia, en relación con el Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2016 y 2017, con número A51-78865090.

Sin imposición de costas.

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

Así lo acordamos y firmamos.

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