

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091211

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 784/2023, de 20 de septiembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1404/2020

SUMARIO:

Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. Falta de motivación. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. 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. Se recogen los datos y consideraciones que acreditan los hechos y fundamentos de la regularización tributaria, pero no se examina, en concreto, la culpabilidad del sujeto sancionado, que no puede ser inferida, sin más, de su condición de persona jurídica ni tampoco, como se ha dicho, del mero incumplimiento de la normativa tributaria, pues la imposición de una sanción requiere un plus que ponga de manifiesto la intención dolosa o culpable del obligado tributario. 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 del presente recurso contencioso-administrativo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 191.

PONENTE:

Doña Ana Rufz Rey.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2020/0023118

Procedimiento Ordinario 1404/2020

Demandante: MERCADOS E INDUSTRIAS SL

PROCURADOR Dña. SILVIA ALBITE ESPINOSA

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

RECURSO NÚM.: 1404/2020

PROCURADOR .Dña. ESTHER ANA GOMEZ DE ENTERRIA BAZAN

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo
Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías
Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veinte de septiembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1404-2020, interpuesto por la entidad PROMOCIONES LAZAREJO CREEK, SL, representado por la Procuradora Dña. ESTHER ANA GOMEZ DE ENTERRIA BAZAN, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28/11611/2017 interpuesta contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el que se impone, a la entidad aquí recurrente, una sanción, 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.

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, 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 19/09/2023, 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 8 de septiembre de 2020 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEARM), por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 28/11611/2017 interpuesta contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el que se impone, a la entidad aquí recurrente, una sanción de 25.764,57 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 25.764,57 euros mediante decreto, no recurrido, de fecha 7 de septiembre de 2021.

Las actuaciones traen causa de la regularización tributaria practicada por la Inspección por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010, en la que se concluye que el obligado tributario no ha aplicado correctamente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estipulada en el artículo 42 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.

El acuerdo de liquidación fue notificado el 2 de julio de 2013. No estando conforme, la entidad contribuyente interpuso la reclamación número 28/17909/2013, que se acumuló con la formulada (28/27437/2013) frente al consiguiente acuerdo sancionador de fecha 29 de octubre de 2013, las cuales fueron solventadas mediante la resolución del TEARM de fecha 29/06/16, que estimó parcialmente las pretensiones del reclamante ordenando la retroacción de actuaciones por falta de motivación del acuerdo de liquidación y anulando el sancionador.

En ejecución de dicha resolución del TEARM se dicta nuevo acuerdo de liquidación, notificado el 16/01/17, y el consiguiente acuerdo sancionador, de fecha 16/05/17, que es objeto del presente pleito.

Segundo.

En primer término, en el escrito de demanda se insta la nulidad del acuerdo sancionador por infracción de lo dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT, según el cual:

" 2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución."

En este sentido se argumenta que el inicio del procedimiento sancionador se notifica el 17 de abril de 2017 y, por tanto, superado el plazo de tres meses estipulado en el artículo 209.2 de la LGT que, se dice, ha de computarse conforme a lo previsto en el artículo 5 del Código Civil, cuyo apartado segundo previene que "En el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles."

Se avanza que su tesis no puede tener acogida. En su argumentación el recurrente olvida que nos encontramos en la jurisdicción contencioso-administrativa, en la que la legislación civil sólo es de aplicación supletoria.

Por tanto, en lo que hace al cómputo de plazos hemos de estar a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, según el cual:

" 4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

5. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente."

Según consta en actuaciones, el acuerdo de liquidación fue notificado el 16 de enero de 2017 y, dado que el 16 de abril de 2017 fue un día inhábil (domingo), la comunicación del inicio del expediente sancionador verificada el 17 de abril de 2017 se produjo dentro del plazo de tres meses legalmente estipulado, por lo que las alegaciones de la parte actora han de ser desestimadas.

Tercero.

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 entenderá 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."

Cuarto.

Sentado lo anterior, la fundamentación del escrito de demanda incluye consideraciones sobre la procedencia de la totalidad del importe deducido por reinversión de beneficios extraordinarios ex artículo 42 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.

Ahora bien, el correspondiente acuerdo de liquidación, en el que se fijan los hechos que configuran el elemento objetivo de la infracción, ha sido impugnado en el recurso contencioso-administrativo 1438/2020, tramitado en esta Sala y Sección, en el que ha recaído la reciente Sentencia 687/2023, de 19 de julio (ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. J. Ignacio Zarzalejos Burguillo), en la que hemos confirmado dicha regularización tributaria.

Se insta la nulidad del acuerdo sancionador por falta de culpabilidad por interpretación razonable de la norma en relación con los gastos asociados al Hotel Agumar, pues la Inspección aprecia que, en todo caso, los gastos e inversiones de dicho Hotel le correspondían, según contrato, a la sociedad arrendataria del mismo, H Santos D., SA., que pertenece al mismo grupo mercantil que la actora. Esta conclusión se alcanza analizando dos cláusulas del contrato inicial de arrendamiento, de fecha 12 de mayo de 1971, que no ha sido objeto de modificación alguna, que son del tenor literal siguiente:

" TERCERA.- Cualquier clase de obra de reforma que hubieses de hacer el arrendatario necesita ineludiblemente la autorización previa y por escrito de la Propiedad, ya que el Hotel se arrienda dotado de todos sus servicios y completamente equipado de menajes y enseres.

CUARTA.- La Propiedad se reserva el derecho de efectuar visitas de inspección periódicamente, por sí o por persona debidamente autorizada, en orden a vigilar la conservación del edificio comercial objeto de arrendamiento."

Aunque en dicho contrato no constan expresamente las obligaciones que corresponden a cada parte, arrendador o arrendatario, en relación con la conservación, reposición y mantenimiento de los bienes, la Inspección interpreta que la posibilidad de vigilancia por parte del propietario de la conservación del inmueble, incluida en la cláusula cuarta, supone que la conservación le corresponde al arrendatario, ya que en otro caso no sería preciso la labor de vigilancia por parte del propietario.

Para defender su tesis, la entidad aquí recurrente trae a colación las normas del Código Civil, por las que se regiría este arrendamiento de negocio o industria, (artículo 3 del Decreto 4104/1964, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos y también se excluye en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos)

" Artículo 1554. El arrendador está obligado:1.º A entregar al arrendatario la cosa objeto del contrato.2.º A hacer en ella durante el arrendamiento todas las reparaciones necesarias a fin de conservarla en estado de servir para el uso a que ha sido destinada.

En todo caso, dado que la demandante insta la nulidad del acuerdo sancionador por defecto de motivación, evidentes motivos de índole procesal nos obligan a examinar dicha alegación en primer término.

Quinto.

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 el obligado tributario (MERCADOS E INDUSTRIAS SL) presentó autoliquidación del periodo 2010, no ingresando la cuota que le correspondía, ya que ha quedado probado que en el periodo 2010 el obligado tributario se aplicó un beneficio fiscal sin reunir los requisitos para disfrutar el mismo, concretamente, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Estamos ante una sociedad, una entidad mercantil, que conoce sobradamente que los gastos e inversiones que está efectuando en los elementos que se recogen en el acta relacionados con el HOTEL AGUMAR, no se corresponden con materializaciones en bienes de inmovilizado de la sociedad Mercados e Industrias SL, ni corresponden a costes de renovación ampliación o mejora de conformidad con el criterio señalado anteriormente (Norma de Registro y Valoración 3ª PGC).

Además del contrato de arrendamiento suscrito entre la sociedad Mercados e Industrias SL y la sociedad explotadora del HOTEL AGUMAR, cuyo análisis se efectúa en el acta incoada, no se deriva la obligación para el arrendador de realizar el conjunto de gastos que le han servido como reinversión; todos ellos constituyen gastos que corresponden a la entidad arrendataria, H de Santos D SL y por tanto no resultan admisibles a los efectos del artículo 42 del TRLIS.

Al obligado tributario se le supone determinada organización para hacer frente a sus distintas obligaciones. Entre estas obligaciones, se encuentran las de naturaleza tributaria. Por ello se exige que el contribuyente conozca la distinción entre lo que tiene la calificación de inmovilizado y lo que no.

Así, la Inspección ha determinado la falta de aptitud de dichos gastos para servir como elemento apto de reinversión a los efectos del artículo 42.3 del TRLIS, por los siguientes motivos:

- Falta la prueba de que dichos gastos corresponden realmente al HOTEL AGUMAR.
- Los gastos declarados como reinversión no tienen la consideración de inmovilizado material.
- Existe cierta confusión en los contratos de arrendamiento concertados respecto al HOTEL AGUMAR.
- No se pueden considerar del contribuyente, los gastos e inversiones del HOTEL AGUMAR que correspondían según contrato a la sociedad del grupo H Santos D., SA.

En conclusión, no puede estimarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la correcta aplicación de la deducción del artículo 42 del TRLIS en su declaración del Impuesto sobre Sociedades, 2008.

El mismo Tribunal Supremo ha manifestado (...)

La claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario al aplicarse indebidamente en su declaración de ISDES-2008 la deducción del artículo 42 del TRLIS, no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni en una laguna legal, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades en el periodo 2010, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 ."

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.

Se recogen los datos y consideraciones que acreditan los hechos y fundamentos de la regularización tributaria, pero no se examina, en concreto, la culpabilidad del sujeto sancionado, que no puede ser inferida, sin más, de su condición de persona jurídica ni tampoco, como se ha dicho, del mero incumplimiento de la normativa tributaria, pues la imposición de una sanción requiere un plus que ponga de manifiesto la intención dolosa o culpable del obligado tributario.

El principio de presunción de inocencia que garantiza el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración rzone la existencia de culpabilidad mediante la simple afirmación de que se ha aplicado una deducción sin que concurren los requisitos legalmente exigidos al respecto, 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 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 rzone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el presente caso se imponen a la Administración demandada las costas causadas en la presente instancia, en atención a la estimación del recurso contencioso-administrativo y en ausencia de circunstancias que justifiquen lo contrario, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.4 de dicho texto legal, señala 2.000 euros - más IVA, si resultara procedente - como importe máximo en atención a la peculiar naturaleza del asunto.

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 el recurso contencioso-administrativo número 1404/2020 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa, QUE SE ANULAN POR NO SER CONFORMES A DERECHO.

Segundo.

IMPONEMOS a la Administración demandada las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

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 2610-0000-93-1404-20 (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 2610-0000-93-1404-20 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.