

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091750

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

*Sentencia 1066/2023, de 22 de noviembre de 2023*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 733/2021*

### SUMARIO:

**Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Prueba. Admisión de pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.** Recuerda la Sala que la facultad del interesado de presentar en sede jurisdiccional documentos que no fueron aportados en vía administrativa ni ante el TEAR, y el subsiguiente derecho a que tales documentos sean examinados y valorados, no resulta aplicable en aquellos supuestos en que la actuación del obligado tributario pone de relieve una clara intención de soslayar las reglas del procedimiento para evitar que el órgano de gestión pueda realizar la función que tiene legalmente encomendada. [Vid., STS, de 19 de mayo de 2020, recurso nº 6192/2017 (NFJ077837)]. En este caso, siguiendo la doctrina del TS, el obligado tributario no ha actuado con buena fe, ya que no aportó documentación alguna tras el requerimiento inicial de la AEAT ni en el trámite de alegaciones a la propuesta de liquidación, inactividad que carece de justificación. En vía de reposición y ante el TEAR se limitó a aportar una hoja del diario general, y solo en sede judicial aporta facturas, escrituras públicas y cuadro de amortizaciones, pretendiendo que este órgano jurisdiccional (cuya misión exclusiva es enjuiciar la legalidad de la resolución recurrida) se convierta en un órgano de liquidación, lo que no es admisible. Por ello, no procede efectuar en esta sentencia el análisis y valoración de la documentación presentada de forma notoriamente extemporánea con el escrito de demanda, lo que conduce a la confirmación de la liquidación provisional recurrida, que se dictó en función de los datos de que disponía la Agencia Tributaria y aplicó correctamente la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Se anula la sanción impuesta.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 179, 183 y 195.

Ley 27/2014(Ley IS), arts. 10, 12 y 13

### PONENTE:

*Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

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

### Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0011639

Procedimiento Ordinario 733/2021

Demandante: NOVOLINE MAJADAHONDA INMUEBLES SL

PROCURADOR D. JAVIER JAÑEZ GUTIERREZ

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

S E N T E N C I A Nº 1066/2023

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veintidós de noviembre de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 733/2021, interpuesto por la entidad NOVOLINE MAJADAHONDA INMUEBLES, S.L., representada por el Procurador D. Javier Jañez Gutiérrez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2020, que estimó en parte las reclamaciones 28-03151-2019 y 28-12358-2019 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

#### Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

#### Tercero.

Por auto de fecha 25 de abril de 2022 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 21 de noviembre de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2020, que estimó en parte las siguientes reclamaciones presentadas por la entidad actora:

- Reclamación nº 28-03151-2019, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, siendo la cuantía de la reclamación de 218.424,25 euros, importe de la reducción del saldo de bases imponible negativas pendientes de aplicación en periodos futuros.

- Reclamación nº 28-12358-2019, interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra el acuerdo de imposición de sanción referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, por importe de 32.763,63 euros.

El TEAR confirmó la liquidación en relación con las pérdidas por deterioro del inmovilizado material y la anuló en cuanto al gasto de sanciones y recargos.

Por ello, el TEAR también estimó en parte la reclamación interpuesta contra la sanción, que fue confirmada en la parte de la liquidación no anulada.

### Segundo.

La resolución recurrida trae causa de las siguientes actuaciones administrativas:

1.- La Agencia Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, que finalizó con liquidación provisional de la que resultó un aumento de la base imponible de 218.424,25 euros en relación con la base imponible declarada, así como una disminución de la base imponible negativa pendiente de aplicación en periodos futuros de 218.424,25 euros en relación con el saldo declarado.

2.- La mencionada liquidación contiene esta motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II incluido el fondo de comercio ( art. 13.2.a ) y DT 15ª LIS )", conforme a lo establecido en el art. 13.2.a ) y DT 15ª de la LIS .

- El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su punto 2 dispone: No serán deducibles:

a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

No ha contestado al requerimiento para justificar el deterioro declarado, por lo que se considera un gasto no deducible y se hace el aumento al resultado contable.

- Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

- Otros gastos no deducibles ( arts. 15 a ), c ), d ), f ) e i) LIS )", conforme a lo establecido en los artículos 15 a ), c ), d ), f ) e i) de la LIS .

- En el ejercicio 2016 pagó una sanción de transportes ex. de 1.801,20 euros, una sanción pérdida reducción 25% mod. 840 ej. 2014 de 37,50 y un recargo de apremio mod. 303 2T 2012 de 1.582,70 euros.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- No habiéndose presentado alegaciones a la propuesta de liquidación en forma y plazo legales, se procede a emitir liquidación en base a la motivación expuesta en el trámite de alegaciones."

3.- La indicada liquidación fue confirmada en vía de reposición por acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 27 de noviembre de 2018, con los siguientes argumentos:

"Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en tablas.

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

Examinada la documentación aportada al expediente, resulta que no se ha aportado la documentación correspondiente que acredite el importe del gasto por la amortización solicitado. Únicamente ha aportado una hoja del diario general pero no se aportan facturas y cuadro de amortización especificando el método aplicado.

El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

De acuerdo con el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

Respecto al ajuste positivo por las sanciones y recargos ingresados en el ejercicio, de acuerdo con el art.15.c), de la LIS, no tendrán la consideración de gasto deducible las multas y sanciones.

Por otra parte, el artículo 121 del mismo texto legal determina que se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. El Impuesto sobre Sociedades no se ha contabilizado y es obligatoria su contabilización conforme a las normas contables, por lo que se presume satisfecho conforme a rentas no declaradas.

A su vez el artículo 131, regula las facultades de la Administración para determinar la base imponible, a los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley: en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente y contrastada con los datos que figuran en poder de la Administración, la entidad manifiesta que se habría producido una incorrecta contabilización de hechos económicos que incide en el resultado contable y aplicando lo dispuesto en el artículo 121 de la LIS procede efectuar un ajuste positivo o aumento al resultado contable para así determinar la base imponible correctamente."

4.- La resolución del TEAR aquí recurrida confirmó la regularización por deterioro de inmovilizado material con estos argumentos:

"El contribuyente manifiesta que la partida consignada como deterioro relacionado con el inmovilizado en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, se corresponde en realidad con la dotación a la amortización de los elementos patrimoniales, la cual debe corresponderse con una depreciación efectiva justificada mediante facturas, documentos, cuadros de amortización e indicación del método de cálculo como recoge el artículo 12 de la LIS, solo así será deducible:

## Artículo 12 Correcciones de valor: amortizaciones

1. Serán deducibles las cantidades que en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

En virtud de todo lo anterior corresponde al contribuyente la carga de la prueba como se indica en el artículo 105 LGT arriba mencionado, con el fin de justificar la partida de gasto que se pone de manifiesto con la declaración del Impuesto, a la que únicamente aporta los saldos totales de amortización de los elementos sin identificar ni acreditar ningún dato adicional. Por tanto al no resultar suficientemente probada la partida de gasto regularizada se desestiman las alegaciones al respecto."

5.- Además, el TEAR anuló la liquidación con respecto al gasto de sanciones y recargos por las siguientes razones:

"La reclamante alega que el gasto por sanciones de 1.801,20 euros y los recargos de 37,50 correspondiente a 2014 y por 1.582,70 relativo al segundo trimestre de IVA, no fueron contabilizados como gasto, por lo que no procede ajuste alguno.

El Órgano de Gestión no requirió de la sociedad la contabilidad mercantil, por lo que no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero resulta obvio que para comprobar la veracidad de las manifestaciones vertidas en el acuerdo de liquidación debería, específicamente, haberse examinado la contabilidad del obligado tributario para comprobar la existencia del gasto contable por las sanciones y los recargos a que se refiere la Oficina Gestora para confirmar que se encuentran, dentro de los gastos contabilizados. El hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad, ha conllevado a dos consecuencias: la falta de acreditación de lo pretendido por la gestora, y la imposición de una situación de indefensión al sujeto pasivo, porque sólo con el examen de su contabilidad de modo global se podría haber comprobado la veracidad y procedencia de sus alegaciones referentes a la no contabilización como gastos los pagos de las sanciones. y recargos referidos.

En consecuencia, la liquidación provisional debe ser anulada en esta parte argumentada no sólo por la indefensión generada, sino también porque la Oficina gestora en el procedimiento de comprobación limitada que llevaba a cabo no podía examinar la contabilidad, único modo de determinar con certeza el resultado contable y la base imponible del ejercicio.

En virtud de lo anterior el desarrollo de un procedimiento inadecuado para verificar elementos de la obligación tributaria, sin tener las facultades necesarias para otorgar garantías en el curso de las actuaciones practicadas, conlleva a admitir en este apartado las alegaciones presentadas, y ESTIMAR EN PARTE la REA N° 28-03151-2019. en los términos del Fundamento de Derecho SEXTO de la presente Resolución."

6.- La Agencia Tributaria también inició un procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo que apreció la comisión de infracción grave consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras, habiendo impuesto sanción en cuantía de 32.763,63 euros, equivalente al 15% de la base para sancionar (218.424,25 euros).

7.- Dicha sanción fue confirmada en reposición por acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 7 de marzo de 2019.

8.- La mencionada sanción fue confirmada por el TEAR de Madrid en la parte de la liquidación que no fue anulada.

### Tercero.

La entidad actora solicita en el suplico de la demanda que se anule la resolución del TEAR recurrida y los actos de los que trae causa.

Alega a tal fin, en síntesis, en primer lugar que la resolución del TEAR es nula por exceso en su función revisora, ya que la motivación del ajuste practicado por la AEAT difiere radicalmente de la motivación del TEAR.

Para la Agencia Tributaria, el gasto contabilizado no era deducible por aplicar la limitación establecida en el art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para el TEAR, el gasto contabilizado no sería deducible porque la reclamante no habría acreditado la efectividad de la depreciación (amortización) conforme a lo que exige el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (facturas, cuadros de amortización, método utilizado, ...).

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Supremo, la facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho de la liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante al sustituir la decisión alcanzada por los órganos de gestión por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente. El TEAR no puede alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión introduciendo en el debate un nuevo hecho que perjudica al reclamante

Nos encontramos con una clara desviación del TEARM al tiempo de resolver la reclamación. En su escrito de alegaciones, la reclamante trató de combatir el error incurrido consistente en la calificación como deterioro no

deducible al amparo del art. 13 LIS de unos apuntes contables. Sin embargo, el TEARM achaca a la parte recurrente que no ha justificado la efectividad de la amortización conforme al art. 12 LIS, algo frente a lo que la actora consideraba que no debía defenderse, ya que no era el objeto de la comprobación de la AEAT.

Invoca también la incongruencia de la resolución recurrida. La AEAT no requirió la contabilidad para ese ajuste, pero resulta obvio que para comprobar las manifestaciones debería haberse examinado la contabilidad. Lo que exige el TEAR para estimar la reclamación en este punto (cuadros y métodos de amortización) constituye parte de la contabilidad, y la actora tuvo que aportar diarios contables para probar que lo contabilizado no eran pérdidas por deterioro, sino amortizaciones contables.

Sin el examen de la contabilidad, no resulta posible rebatir los argumentos de la AEAT (en cuanto al art.13 LIS) y del TEAR (en cuanto al art.12 LIS).

Plantea igualmente que la amortización contabilizada cumple los requisitos de efectividad que exige la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Expone que aportó como anexos a sus alegaciones en la reclamación copia del Diario de la sociedad en el que constaban los apuntes de la amortización dotada durante el ejercicio 2016.

Como prueba complementaria a la ya aportada en fase de revisión y con el fin de subsanar las supuestas deficiencias denunciadas por el TEARM se aporta la siguiente documentación: (i) cuadro de amortizaciones practicadas; (ii) fichas de inmovilizado; (iii) escrituras de compra y facturas de compra de los elementos del inmovilizado.

En esta documentación constan los requisitos que exige el TEARM (método de cálculo, fichas de inmovilizado, desglose entre suelo y vuelo para calcular las amortizaciones, datos catastrales, ...).

Agrega que aplicó para calcular las amortizaciones el método previsto en el art. 12.1.a) de la LIS, estando los coeficientes aplicados dentro de los márgenes establecidos en la tabla aprobada por la Ley. Además, diferenció de forma racional la base de amortización del suelo (no amortizado) y del vuelo (sí amortizado). Por lo tanto, se cumplen todas las condiciones legales para admitir la deducción de los gastos contables por amortización dotados.

Postula la nulidad de la sanción por inexistencia del elemento objetivo, por los motivos antes aducidos.

También considera que no concurre el elemento subjetivo de la infracción y que el acuerdo sancionador carece de motivación, habiéndose impuesto la sanción de manera automática, con vulneración de la presunción de inocencia.

#### Cuarto.

La Abogada del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega, en resumen, en relación con el invocado exceso del TEAR en sus facultades de revisión, que el alcance de la comprobación limitada había sido definido desde el requerimiento de inicio en relación con el importe declarado por el obligado en las casillas 00289, 00315 y 00316 de la cuenta de pérdidas y ganancias, que se pretendía verificar a partir de los documentos justificativos que debía presentar el interesado, al que se requería la aportación de los mismos, sin examen de documentación contable.

Añade que, desatendido el requerimiento, y sin que el obligado presentara tampoco alegaciones a la propuesta para justificar el ajuste al resultado contable practicado en su autoliquidación, la AEAT rechazó dicho ajuste por aplicación del art. 13.2.a) LIS, pues la carga de la prueba es del obligado tributario, de conformidad con el art. 105 de la LGT.

Es a través del recurso de reposición presentado contra la liquidación cuando el interesado alega un error en su autoliquidación, al haber reflejado como deterioro lo que en realidad era la amortización del inmovilizado, introduciendo esta cuestión en esta sede, sin aportar la documentación justificativa necesaria para acreditar que el importe deducido se corresponde con lo admitido por el art. 12 LIS, excluida la contabilidad, como se le pedía.

Así, no se produce el exceso denunciado, pues es el propio recurrente quien introduce la cuestión relativa a la amortización de su inmovilizado en el recurso de reposición, no pudiéndose cuestionar que el TEAR aborde esta cuestión.

Tampoco se produce la pretendida incongruencia omisiva por no haber aplicado el TEAR la misma solución al ajuste por deterioro de inmuebles que a la indebida deducción de sanciones, pues en este segundo caso la estimación se funda en la indebida utilización del procedimiento de comprobación limitada, ya que el art. 136 LGT veda el análisis de la contabilidad del obligado, y el único modo de comprobar que el gasto por sanción no estaba contabilizado (que es lo que alegó el reclamante del ajuste) era analizar la contabilidad en cuestión.

La documentación que se pedía para acreditar las amortizaciones no es contable, se trata de facturas que acrediten el valor y la fecha de adquisición de los inmuebles y del cuadro de amortización que especifique el método aplicado para verificar el cumplimiento de la normativa aplicable.

Pretende la parte recurrente que se anule la liquidación a la vista de la documentación que ahora aporta, facturas y cuadros de amortización, para acreditar que se cumplen los requisitos legales y se puede tener por acreditado el gasto deducido aunque por concepto distinto del aplicado en la autoliquidación.

La Abogada del Estado se opone a tal pretensión invocando la mala fe procesal y el manifiesto abuso de derecho del recurrente, que pudo aportar la documentación requerida a la Administración desde el inicio del procedimiento, permitiendo así que la misma desarrollara sus funciones de comprobación con plenitud y con todas las garantías, con todas las posibilidades abiertas de presentar alegaciones y pruebas adicionales si la propuesta de liquidación hubiera rechazado la deducción, y de acompañar documentación adicional en el recurso de reposición si la presentara no hubiera sido considerada suficiente a efectos probatorios.

Señala, no obstante, que si la Sala considera que debe entrar a valorar la documentación aportada, lo cierto es que del examen de la misma no se desprende de modo directo e inequívoco el derecho de la actora a la deducción del gasto de amortización declarado como ajuste por deterioro, pues no aporta todas las facturas de compra de todos los inmuebles que figuran en el cuadro ni consta por ello su fecha de adquisición y plan de amortización, sino solo las relacionadas con las obras del Paseo de los Lagos, y el cuadro de amortización aportado no acredita por sí solo la efectiva depreciación de los inmuebles de su titularidad en los términos del art. 12 de la LIS.

Con respecto a la sanción, aduce que existe tanto la infracción tributaria como la culpabilidad de la actora a título de negligencia.

La motivación es suficiente al concretar el acuerdo sancionador los hechos probados y su valoración, así como la gravedad de la infracción, teniendo en cuenta que se ha minorado indebidamente la base imponible generando un crédito fiscal para futuros ejercicios al practicarse un ajuste por un importe cuya procedencia no se ha justificado.

## Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que plantea la nulidad de la resolución del TEAR por haber incurrido en exceso al realizar su función revisora.

Afirma la parte actora que el TEAR ha utilizado una motivación diferente a la empleada por la AEAT en la liquidación en relación con el ajuste por deterioro del inmovilizado material, introduciendo en el debate una cuestión nueva que genera indefensión al impedir que el reclamante pueda alegar sobre la misma.

El examen de este motivo del recurso exige dejar constancia de las sucesivas actuaciones de la Administración y de la entidad actora:

- El procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa se inició por requerimiento que determinó su alcance en estos términos:

"Verificar, a partir de la información disponible sobre sanciones y/o recargos pagados por el contribuyente, la posible cuantía a consignar como aumento en la base imponible por "Otros gastos no deducibles" (casilla 00343).

Verificar, a partir de los documentos justificativos de las pérdidas y/o ajustes por deterioro de los diferentes activos, sin examen de la contabilidad mercantil, la posible cuantía a consignar como aumentos en la base imponible por estos conceptos."

Y con la finalidad de subsanar las deficiencias advertidas por la AEAT, se requirió al obligado tributario para que aportase la siguiente documentación:

"Aportación de documentación que permita justificar, sin el examen de documentación contable, el importe declarado en las casillas 00289, 00315 y 00316 de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En particular, se solicita un documento que relacione los deterioros consignados, identificando cada uno de los activos que los generan por su naturaleza, así como, una explicación de como se han determinado los deterioros, y que facturas y/o documentos justificativos aportados acreditan lo explicado.

Acreditación de la procedencia y cuantificación de las correcciones (aumentos o, en su caso, de la ausencia de éstos), declaradas al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en concepto de "Otros gastos no deducibles". En particular, se solicita un documento en el que se desglose la cuantía de cada una de las sanciones (tributarias o no) y/o, recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones o autoliquidaciones pagadas en el ejercicio, junto con la fecha de imposición de las sanciones y/o recargos, así como, el detalle del ejercicio económico en el cual se contabilizaron los gastos de los mismos."

- El obligado tributario no atendió el requerimiento, ante lo cual la AEAT practicó propuesta de liquidación provisional, de la que se dio traslado a la actora para que en el plazo de diez días hábiles pudiera formular alegaciones y presentar los documentos o justificantes que estimase oportunos.

- Tampoco la hoy actora presentó alegaciones a la propuesta de liquidación, por lo que la Agencia Tributaria dictó liquidación provisional con base en la misma motivación expuesta en dicha propuesta, eliminando la pérdida declarada por el obligado tributario en la casilla 289 de su autoliquidación (pérdidas por deterioros, cuenta de pérdidas y ganancias).

- La entidad actora presentó recurso de reposición contra dicha liquidación alegando que el importe declarado en concepto de pérdidas por deterioro del inmovilizado material (215.002,85 euros) era un error y que en realidad esa cantidad se correspondía con la dotación a la amortización practicada en el ejercicio.

- Ese recurso fue desestimado por la AEAT argumentando que el obligado tributario no había aportado la documentación acreditativa del importe del gasto por la amortización solicitado, ya que solo había presentado una hoja del diario general pero no las facturas y cuadro de amortización especificando el método aplicado.

- La entidad actora interpuso reclamación contra dicho acuerdo, reiterando en el escrito de alegaciones presentado ante el TEAR que el importe de 215.002,85 euros no era una pérdida por deterioro, sino una dotación a la amortización, aportando como anexo III copia del diario general con el detalle de la amortización practicada.

- El TEAR rechazó la pretensión de la reclamante por no haber cumplido la carga de la prueba, ya que "únicamente aporta los saldos totales de amortización de los elementos sin identificar ni acreditar ningún dato adicional".

- En el presente recurso jurisdiccional, la parte actora ha aportado con la demanda el cuadro de amortizaciones practicadas, escrituras de compra de diversos inmuebles y facturas de obras.

## Sexto.

Teniendo en cuenta los datos que se acaban de detallar, lo primero que hay que poner de manifiesto es que el TEAR no se ha excedido en sus facultades de revisión, sino que se ha limitado a dar respuesta a las alegaciones efectuadas por la parte actora, que invocó tanto en el recurso de reposición como en la reclamación que presentó contra la liquidación provisional que el importe declarado en la casilla 289 de su autoliquidación no era una pérdida por deterioro del inmovilizado material, sino una dotación a la amortización.

La entidad actora no dio cumplimiento al requerimiento inicial de la Agencia Tributaria y tampoco presentó alegaciones ni pruebas frente a la propuesta de liquidación, de modo que la posterior liquidación provisional, respetando el alcance del procedimiento de comprobación limitada fijado en el acuerdo de inicio, se basó en el art. 13.2.a) de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, precepto que regula las correcciones de valor en concepto de pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

Ahora bien, puesto que el obligado tributario invocó en el recurso de reposición y en el escrito de alegaciones presentado ante el TEAR que el importe declarado en la casilla 289 era una dotación a la amortización practicada en el ejercicio 2016, la resolución del TEAR de Madrid se remitió al art. 12 de la Ley 27/2014 (norma que regula la deducción en concepto de amortización), al igual que hizo el previo acuerdo de la AEAT que desestimó la reposición, aunque éste sin citar ese precepto expresamente, si bien transcribe su contenido esencial.

En consecuencia, debe ser desestimado el motivo del recurso que se acaba de analizar.

## Séptimo.

Plantea también la actora la nulidad de la resolución recurrida por entender que el procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Agencia Tributaria no es idóneo para efectuar la indicada regularización por ser preciso el examen de la contabilidad.

Para resolver esta cuestión hay que partir del art. 136 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone:

"Artículo 136. La comprobación limitada.

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que dispone la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley."

Por otro lado, el cálculo de la base imponible del impuesto que nos ocupa se regula en el art. 10.3 de la Ley 27/2014, que establece:

"Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

(...)

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Además, el art. 12 del mismo texto legal dice, en lo que ahora importa, lo siguiente:

"Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones.

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil.

Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados."

Y el art. 13.2.a) del mismo texto legal regula las correcciones de valor por deterioro del valor de los elementos patrimoniales en estos términos:

"Artículo 13. Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.

(...)

2. No serán deducibles:

a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio."

La parte actora no dice que la Agencia Tributaria haya realizado actuaciones prohibidas por el art. 136 LGT, en concreto el examen de la contabilidad mercantil, sino que, por el contrario, alega que la regularización practicada no podía realizarse sin analizar la contabilidad y, por ello, considera que la liquidación se basa en unos hechos que no han sido comprobados.

No se discute que en el procedimiento de comprobación limitada la AEAT no puede examinar la contabilidad mercantil del obligado tributario. Lo dice con toda claridad el art. 136.2.c) de la LGT.

Pues bien, pese a lo alegado en la demanda, la Sala considera que el objeto del procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa no requería el examen de la contabilidad mercantil de la entidad actora. En efecto, su alcance era -en lo que ahora importa- verificar las pérdidas declaradas en concepto de deterioro de activos, para lo que era suficiente identificar cada uno de los activos que los generaban y justificar cómo se habían determinado tales deterioros con aportación de las facturas y/o documentos justificativos. Y los órganos de gestión tributaria están autorizados por el art. 136.2.c) de la LGT para examinar las facturas y documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en los libros y registros.

La parte actora trata de soslayar esa realidad alegando que tanto el acuerdo que confirmó en vía de reposición la liquidación provisional como la posterior resolución del TEAR le exigían justificar sus pretensiones con la aportación de documentación contable. Pero esta afirmación no se ajusta a la realidad, ya que en el acuerdo que resolvió el citado recurso de reposición la Agencia Tributaria expuso que la recurrente no había aportado facturas ni el cuadro de amortización y tampoco había especificado el método aplicado; mientras que la resolución del TEAR se limitó a decir que la reclamante únicamente había aportado los saldos totales de amortización, sin identificar ni acreditar ningún elemento adicional. Y esto no significa, desde luego, que la Administración exigiese al obligado tributario aportar documentación contable, que no era necesaria -como ya se ha dicho- para practicar la liquidación provisional con el alcande determinado en el acuerdo que inició el procedimiento de comprobación limitada.

Esta regularización es distinta, tanto en la forma como en el fondo, al ajuste referido a sanciones y recargos, que fue anulado por el TEAR porque era necesario examinar la contabilidad para comprobar la existencia del gasto contable, ya que el obligado tributario afirmó que los pagos por sanciones y recargos no habían sido contabilizados como gasto.

En consecuencia, debe rechazarse el motivo del recurso analizado.

## Octavo.

Sentado lo anterior, la entidad actora alega que ha justificado la dotación a la amortización del inmovilizado material con la documentación aportada en sede judicial.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas sentencias sobre el derecho del contribuyente a presentar en sede jurisdiccional documentos que previamente no habían sido aportados en el procedimiento de comprobación tributaria. Así, la sentencia de fecha 20 de junio de 2012 (recurso de casación nº 3421/2010) declara en el quinto fundamento jurídico:

"(...) el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales

reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, que tras señalar en su apartado 1 que "en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración", dispone en el apartado 3 que "con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren", y en el apartado 4 que "después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil. No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar.

Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, (...).

Esta doctrina tiene como excepción que la actitud del interesado sea abusiva o maliciosa, como expresa la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de mayo de 2020 (recurso de casación nº 6192/2017:

"Los límites expuestos (la buena fe y la proscripción del abuso del derecho) son consecuencia de la aplicación a todo tipo de procedimientos -y a las relaciones entre particulares y de éstos con la Administración- del principio general que impone que los derechos se ejerciten "conforme a las exigencias de la buena fe", sin que la ley ampare "el abuso del derecho" ( artículo 7 de nuestro Código Civil )."

Por tanto, la facultad del interesado de presentar en sede jurisdiccional documentos que no fueron aportados en vía administrativa ni ante el TEAR, y el subsiguiente derecho a que tales documentos sean examinados y valorados, no resulta aplicable en aquellos supuestos en que la actuación del obligado tributario pone de relieve una clara intención de soslayar las reglas del procedimiento para evitar que el órgano de gestión pueda realizar la función que tiene legalmente encomendada.

En este caso, siguiendo la doctrina del TS, el obligado tributario no ha actuado con buena fe, ya que no aportó documentación alguna tras el requerimiento inicial de la AEAT ni en el trámite de alegaciones a la propuesta de liquidación, inactividad que carece de justificación.

En vía de reposición y ante el TEAR se limitó a aportar una hoja del diario general, y solo en sede judicial aporta facturas, escrituras públicas y cuadro de amortizaciones, pretendiendo que este órgano jurisdiccional (cuya misión exclusiva es enjuiciar la legalidad de la resolución recurrida) se convierta en un órgano de liquidación, lo que no es admisible.

Por ello, no procede efectuar en esta sentencia el análisis y valoración de la documentación presentada de forma notoriamente extemporánea con el escrito de demanda, lo que conduce a la confirmación de la liquidación provisional recurrida, que se dictó en función de los datos de que disponía la Agencia Tributaria y aplicó correctamente la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

## Noveno.

La parte recurrente postula también la anulación del acuerdo sancionador, que fue confirmado por el TEAR en la parte de la liquidación que no había sido anulada.

En el quinto fundamento jurídico de la resolución ahora recurrida, el TEAR de Madrid dice lo siguiente:

"Pues bien, el TEAC, en resolución de fecha 05 de noviembre de 2015 (RG 00-03142-2013) analiza el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental y establece que si se ha apreciado defecto material de la liquidación que no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio ne bis in idem."

Con apoyo en el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, el TEAR de Madrid analiza la culpabilidad en el séptimo fundamento jurídico y concluye que en la actuación del obligado tributario había existido negligencia, por lo que confirmó la sanción en la parte de la liquidación no anulada.

Así las cosas, la reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 25 de octubre de 2023 (recurso de casación nº 1712/2022) analizó un supuesto en que el Tribunal Económico-Administrativo había anulado en parte la liquidación recurrida para que la Administración tributaria dictase otra ajustada a los parámetros recogidos en su fallo y confirmó la sanción impugnada, la cual, no obstante, debía ser objeto de nueva cuantificación tomando como base la cuota resultante de la nueva liquidación que debía practicarse.

Pues bien, en relación con la cuestión que nos ocupa, el Tribunal Supremo declara en su fundamento jurídico tercero:

"Como se ha expuesto, en este caso solo se trata de reajustar el cálculo de la sanción como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, lo que no conlleva necesariamente la anulación de la sanción. En suma, supone trasladar al quantum de la sanción la estimación parcial de la liquidación acordada por el TEAC, pero ello no puede producir automáticamente la anulación de la sanción cuando se haya examinado y confirmado, como aquí acontece, la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la sanción y la nueva sanción que se dicte en ejecución no comporte una alteración de dichos elementos. La sanción se limita a seguir la suerte de la liquidación en un punto, el de su cuantificación. Se reitera que la modificación afecta solo a su alcance o límite cuantitativo y no a la validez de la sanción, que no se ve afectada.

En último término, el principio de conservación de los actos permite mantener los actos ajenos a la causa de invalidez, siendo así que, en este caso, la adaptación del importe de la sanción a la nueva liquidación no tiene relevancia, en las circunstancias expuestas, para determinar su anulación."

Y en el cuarto fundamento jurídico de la aludida sentencia, el TS establece la siguiente doctrina:

"(...) si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación."

En consecuencia, modificando esta Sección el criterio que ha mantenido con anterioridad, la anulación parcial de una liquidación no determina en todo caso la anulación de la sanción que de ella deriva, siendo admisible su adecuación al importe de la nueva liquidación, siempre que, obviamente, concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción tributaria sancionada.

Dicho esto, en el presente caso la parte actora postula la anulación de la sanción recurrida por inexistencia de los dos citados elementos de la infracción, así como por falta de motivación del acuerdo sancionador.

Pues bien, en cuanto al elemento objetivo (tipicidad), la desestimación de los motivos de impugnación planteados frente a la resolución del TEAR referida a la liquidación provisional pone de manifiesto que concurre la infracción tipificada en el art. 195 de la Ley General Tributaria (determinar o acreditar improcedentemente partidas a compensar o deducir en la base de declaraciones futuras), aunque en cuantía inferior a la establecida en la inicial liquidación.

## Décimo.

Por otro lado, el principio de culpabilidad está recogido en el art. 183.1 de la Ley General Tributaria al proclamar 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", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume 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 infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo 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, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. 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 la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de fechas 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 ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo 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.

Además, en lo que ahora importa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "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, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba 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".

La doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la motivación de las sanciones tributarias se sintetiza en la sentencia de fecha 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3256/2016), que argumenta lo siguiente:

"(...) cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición.

(...)

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [ Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora"

(...).

# En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

(...)

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

# En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia"

(...)

# Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "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 - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

(...)

# En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" (...).

Por último, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016), declara:

"(...) Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT ). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (...)"

## Undécimo.

La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar 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 apartado relativo a la "motivación", el acuerdo sancionador recurrido argumenta en relación con el requisito de culpabilidad:

"En aplicación del artº 13.2 de LIS no serán deducibles las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, por lo tanto sólo se producirán efectos fiscales en el caso de que dichas inversiones se transmitan o cursen baja en el activo de la empresa. La entidad NOVOLINE MAJADAHONDA Inmuebles SL con NIF B82441510, en aplicación del Plan General de Contabilidad ha contabilizado ajustes por deterioro de estos elementos y, por lo tanto, está obligada a realizar el ajuste extracontable necesario para el correcto cálculo del impuesto sin haberlo realizado, y tampoco ha efectuado el aumento al resultado contable por el importe de las sanciones, obteniendo con ello una base imponible negativa a compensar en el Impuesto sobre Sociedades superior a la que corresponde de 218.424,25 euros, tal como se tipifica en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria sobre el régimen sancionador y establece su importe.

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.

La Ley 58/2003 G. T. en su art. 183.1 establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que existen tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra Ley.

En el presente caso, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia una omisión de la diligencia exigible para el correcto cálculo de la cuota tributaria, ya que el contribuyente conocía el importe del deterioro no deducible.

Es de destacar que la Administración tributaria pone, asimismo, a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y de confección de declaraciones a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de duda sobre la citada obligación.

Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria."

Posteriormente, en el acuerdo que desestimó el recurso de reposición contra la sanción (acuerdo que también debe ser considerado para valorar la motivación de la culpabilidad), la Agencia Tributaria argumenta esto:

"De acuerdo con el artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, circunstancia que se cumple en el presente caso, toda vez que la recurrente declaró una base imponible negativa que no procedía.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 de la Ley 58/2003, "La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.", indicándose en el apartado 1 del artículo 179 que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos" y añadiéndose en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. 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 (.)".

En el presente caso, dada la importancia de los errores en que se ha incurrido, se aprecia una omisión de la diligencia exigible para el correcto cálculo de la cuota tributaria y sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria. Puesto que no practicó los ajustes positivos correspondientes por pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II, incluido el fondo de comercio ( art. 13.2 a ) y DT 15ª LIS y Otros gastos no deducibles ( arts. 15 a ), c ), d ), f ) e i) LIS, por un total de 218.424,25 euros. Sin que en el presente caso concurra, ninguno de los supuestos que no dan lugar a responsabilidad previstos en el artículo 179.2 citado.

En este sentido, la normativa aplicable al caso, los artículos 13 y 15 de la LIS es lo suficientemente clara, al establecer que no serán deducibles: a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio (artículo 13) y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo (artículo 15).

Por otra parte, basta que se aprecie simple negligencia y, que en este caso, se ha omitido el mínimo deber de cuidado exigible.

A este respecto, es preciso señalar que, el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico-fiscal, como lo prueba la afirmación que se contiene en el artículo 183 de la nueva LGT, Ley 58/2003, de 27-12, a cuyo tenor son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas (con intención) o culposas (con negligencia), con cualquier grado de negligencia, que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley.

De lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran así como elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple.

Según jurisprudencia (Resolución del TEAC de 10-02-2000 referida a la antigua Ley General Tributaria pero perfectamente aplicable a la nueva), la esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución .

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 lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma."

Pues bien, los argumentos transcritos, a pesar de su extensión, sólo contienen consideraciones genéricas que puede aplicarse a cualquier supuesto y que son insuficientes para justificar la culpabilidad, ya que no establecen la necesaria conexión entre los hechos que describe y la concreta actuación e intencionalidad del obligado tributario, vinculando de modo objetivo la comisión de la infracción al resultado de la previa liquidación.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es imprescindible que el acuerdo de imposición de sanción contenga una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia del obligado tributario y las

pruebas de las que ésta se infiere. Y esta exigencia ha sido incumplida en el presente caso, lo que resulta incompatible con los principios inspiradores del derecho sancionador.

Por otro lado, la mera referencia a los hechos que resultan de la previa liquidación no es bastante para cumplir las garantías del procedimiento sancionador, siendo preciso que la Administración justifique la existencia de la culpabilidad a través de la motivación que debe contener el acuerdo sancionador, que tiene que analizar y valorar adecuadamente la concreta actuación del contribuyente, lo que no sucede en este caso.

Reiterando la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración razone la existencia de culpabilidad mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable ( STS de 4 de febrero de 2010).

Por ello, el acuerdo sancionador impugnado carece de auténtica motivación al no aportar datos que avalen sus conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor demostrar su inocencia, de manera que no está acreditada la concurrencia del elemento subjetivo indispensable para imponer la sanción recurrida, que debe ser anulada y dejada sin efecto en su integridad.

#### **Duodécimo.**

En atención a las razones expuestas, debe estimarse en parte el recurso, sin que proceda hacer imposición de costas conforme al art. 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción.

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

#### **FALLAMOS**

Estimamos parcialmente el recurso interpuesto por la representación de la entidad NOVOLINE MAJADAHONDA INMUEBLES, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de diciembre de 2020, que estimó en parte las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida en relación con la liquidación y anulándola con respecto al acuerdo sancionador, dejando sin efecto íntegramente la sanción impuesta, sin costas.

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 2610-0000-93-0733-21 (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 2610-0000-93-0733-21 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, 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.