

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092979

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 470/2024, de 15 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1303/2022

#### SUMARIO:

##### **IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Liberalidades/gastos necesarios.**

**Embarcación.** Señala la Sala que, partiendo de la premisa de que la embarcación solo había sido alquilada a terceros durante una pequeña proporción de días al año en alguno de los ejercicios regularizados, la Inspección de Tributos ajustó, en esa misma proporción, los gastos susceptibles de deducción por parte de la actora. Sostiene, la recurrente, que la actividad era permanente, aunque los alquileres efectivos fueran limitados en el tiempo y, por añadidura, considera que existían gastos de mantenimiento o conservación que resultaban imprescindibles aunque la embarcación no estuviera alquilada. Ocurre que, de las diligencias practicadas por la Inspección de Tributos, se desprende con claridad meridiana que el cometido ordinario o esencial de la embarcación era el de procurar recreo al propio socio, sin perjuicio de que durante un limitadísimo número de días al año fuese alquilada a terceros por parte de la actora. Dicho en otros términos: el uso o destino principal de la embarcación tenía que ver con las necesidades particulares del socio y, siendo así las cosas, era lógico que el importe principal de los gastos debiese recaer sobre éste como particular y no sobre la ahora demandante. Y, aunque versa sobre el IRPF y sobre la imputación de gastos generados por bienes inmuebles que se encuentran alquilados o en expectativa de alquiler, hay que señalar la imposibilidad de que la propiedad pueda deducir los gastos proporcionalmente asociados a los periodos de expectativa de negocio. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 105 y 144.

Ley 58/2003 (LGT), art. 191.

#### PONENTE:

*Don Héctor García Morago.*

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

Doña EMILIA GIMENEZ YUSTE

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 1303/2022 - RECURSO ORDINARIO 660/2022 J

Partes: JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES SL C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 470

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

D. JAVIER AGUAYO MEJÍA

MAGISTRADO/AS

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

D. HÉCTOR GARCÍA MORAGO

D.<sup>a</sup> EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a quince de febrero de dos mil veinticuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo recurso sala tsj 1303/2022 - recurso ordinario 660/2022 J interpuesto por JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES SL, representado por la Procuradora D. MARIA TERESA YAGÜE GOMEZ-REINO, contra TEAR , representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON HECTOR GARCIA MORAGO, quien expresa el parecer de la SALA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero:

Por la Procuradora D. MARIA TERESA YAGÜE GOMEZ-REINO, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

#### Segundo:

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

#### Tercero:

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### Cuarto:

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. Actuaciones administrativas impugnadas. Partes. Pretensiones

A través de los presentes autos JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES, S.L ha impugnado la Resolución adoptada el 13 de diciembre de 2021 por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC) en el procedimiento acumulado NUM000; NUM001; NUM002.

Se trata de una Resolución que, en lo que interesa, es del siguiente tenor:

<<<(…) FECHA: 13 de diciembre de 2021

PROCEDIMIENTO: NUM000; NUM001; NUM002

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.  
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL  
RECLAMANTE: JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES SL

(...)

En Barcelona , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general. Las reclamaciones a que responde la presente resolución han sido interpuestas contra tres Acuerdos dictados por la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por los conceptos de liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de 2014 a 2017 y de imposición de sanciones tributarias.

Cuantía: 66.781,44 (la de mayor importe, sanción art. 195 Ley 58/2003 de 2016) Referencias: A23 NUM003 (liquidación previa); A23 NUM004 (liquidación); A23 NUM005 (sanciones) Liquidaciones: NUM006 (liquidación); NUM007 (sanciones)

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En el seno del procedimiento inspector de comprobación e investigación iniciado a la obligada el 19.9.2018 con alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades 2014 a 2017 e Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de 1T 2014 a 4T 2017, fueron dictadas el 21.2.2020 y notificadas el 24.2.2020, tras sesenta días de extensión del plazo conforme al art. 150.4 Ley 58/2003 , en lo que nos interesa, dos Actas de disconformidad por I. Sociedades, A02 NUM003 por operaciones vinculadas en 2014 y 2015 y A02 NUM004 por el total ajustes en 2014-2017, de las que el 19.6.2020 resultaron dictados los Acuerdos de liquidación provisional y definitiva de referencia, notificados el 22.6.2020 tras la suspensión del plazo por el estado de alarma por COVID-19 (RRDL 8/2020 y 15/2020).

SEGUNDO. Las causas de regularización son 1) Préstamos sin convenir retribución del socio al 99,999% (en adelante, Alberto) a favor de la entidad vinculada Jack Sparrow Nautical Services SL en 2014 y 2015, siendo regularizada en la liquidación previa la valoración a mercado de los mismos (30.053,37 euros en 2014 y 4.942,38 euros en 2015) e imputados los gastos por intereses; 2) La indebida deducción de gastos no justificados y no correlacionados con ingresos (3.591,61 euros en 2014; 8.129,86 euros en 2015; 22.958,30 euros en 2016 y 19.014,48 euros en 2017) y relacionados con una embarcación en su mayor parte de uso privado del socio Alberto, y sólo residualmente objeto de alquiler por unos pocos días desde 30.6.2015 (ajustes de 445.056,48 euros en 2014; 425.870,91 euros en 2015; 505.693,18 euros en 2016 y 397.652,74 euros en 2017); 3) regularización de un ingreso por rescisión de un contrato (-75.000,00 euros en 2015 y 75.000,00 euros en 2016).

TERCERO. Trayendo causa de tales hechos fue incoado a la obligada el 6.7.2020 un procedimiento sancionador abreviado, que concluyó el 21.12.2020 mediante la notificación de un Acuerdo por el que se le imponían ocho sanciones por la comisión de otras tantas infracciones tributarias de las tipificadas en los arts. 191 y 195 Ley 58/2003 . Fue modificada el 2.10.2020 la propuesta inicial, entre otras cuestiones, para pasar de calificar las infracciones del art. 191 Ley 58/2003 de leves a graves, argumentando que "la indebida deducción de los gastos relacionados directamente con la embarcación DIRECCION000, que se correspondían con un uso exclusivamente privado de la misma, equivalía a que el obligado tributario presentara unas declaraciones que no incluían la totalidad de las rentas".

Respecto de la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, se motiva en el Acuerdo:

"Resultándole exigible al contribuyente el conocimiento y debida aplicación de los preceptos mencionados, dispuestos por la norma básica de nuestro ordenamiento tributario, no habiendo sido cumplidos en nuestro caso, por falta de justificación documental o bien por no facilitar información suficiente respecto a su relación con la sociedad, se aprecia la falta de diligencia mostrada al dar cumplimiento de las obligaciones descritas, debiendo calificarse su conducta como culpable.

Mención especial merecen aquellos gastos relacionados directamente con la embarcación DIRECCION000, a disposición de la sociedad desde el día 19/02/2014. Desde aquel momento, y a lo largo de los periodos comprobados, el obligado tributario fue deduciendo todos los gastos relacionados con la utilización y mantenimiento de dicha embarcación.

Tal y como expresó el patrón de la embarcación ante la Inspección, se había navegado con la misma ya desde 2014, pero no por la actividad de alquiler a terceros. Efectivamente, según se determinó en el acuerdo de liquidación, dicha actividad no se inició hasta el día 30/06/2015 y, además, a lo largo de los años 2015 a 2017 solamente se alquiló por un total de 95 días.

Entonces, es indudable que los gastos en los que se incurrió por su utilización en los años 2014 a 2017, al margen de los correspondientes a los indicados 95 días de alquiler, respondían a un uso exclusivamente privado de la referida embarcación.

Resulta innegable que el obligado tributario era conocedor de todo lo anterior, pues a él correspondía determinar la puesta a disposición de su embarcación al ejercicio de una actividad económica o no, sabiendo que los gastos afrontados por su utilización fuera de tal actividad (que fue la mayor parte del tiempo) carecían de correlación con la misma, no pudiendo ser deducidos en la determinación de su resultado contable y, por tanto, de la base imponible del Impuesto. En cambio, el obligado tributario optó por declarar y deducir todos los gastos, tratando activamente de aparentar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para ello, como si hubieran sido producidos en el ejercicio de la actividad de alquiler.

Así pues, no cabe duda de que el único motivo que llevó al obligado tributario a deducir la totalidad de los gastos de la embarcación era reducir de forma importante su tributación, no ingresando ninguna deuda tributaria y, además, generando un crédito tributario a su favor mediante la declaración de bases imponibles negativas.

De ese modo, no solo se pone de manifiesto que su conducta no se debía a una mera falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, sino que, además, conocía perfectamente el efecto que lograría mediante la impropia declaración de esos gastos. Por todo lo expuesto, la indebida deducción de los gastos de la embarcación, responde a una conducta que merece ser calificada como dolosa.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dichas impropias conductas como merecedoras de sanción, sin que quepa achacarlas a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

Por otro lado, debemos advertir que en el año 2016 se incrementó la base imponible declarada en 75.000,00 euros, relacionado con un ajuste sobre los ingresos de 2015 de -75.000,00 euros, con el objeto de que los datos contables del obligado tributario reflejaran de forma más fehaciente la situación patrimonial correspondiente a la percepción de una indemnización por la rescisión de un contrato. En todo caso, aunque el ajuste de 2016 dio lugar a parte de la deuda tributaria regularizada, no cabe apreciar que la conducta del obligado tributario sea merecedora de sanción, a la vista de que del efecto conjunto (considerando la regularización de 2015) no se produjo un enriquecimiento indebido por su parte o una intención de ocultar los ingresos percibidos...".

CUARTO. Disconforme con los Acuerdos dictados la obligada interpuso las presentes reclamaciones económico-administrativas: la NUM000 el 22.7.2020 contra la liquidación previa; en la misma fecha la NUM001 frente a la liquidación global y el 20.1.2021 la NUM002 contra las sanciones, las cuales fueron acumuladas por imponerlos los arts. 212.1 y 230.1 a) y d) Ley 58/2003. El escrito de interposición de la primera de tales reclamaciones incorpora las alegaciones frente al acto impugnado. Seguido el procedimiento por sus cauces fue puesto de manifiesto el expediente a la reclamante, que presentó el 12.5.2021 y 4.7.2021 sus escritos de alegaciones, que obran en el expediente y aquí se dan por reproducidos. Se ha solicitado la anulación de los Acuerdos impugnados por la reclamante argumentando, en síntesis:

-Impropia reclasificación de las aportaciones de capital efectuadas: se alude en esta alegación a la regularización en el IRPF de Alberto por operaciones que se han calificado como préstamos y que la reclamante considera que eran aportaciones de socios, no debiendo generar renta alguna.

-Deducibilidad de los gastos regularizados. Se comienza afirmando que se ha infringido la vinculación a los actos propios, se identifica como causa de la inspección "el negativo impacto que la privación de libertad provocó en la reputación del Sr. [ Alberto]...Así, en fecha 5 de Julio de 2018, fue el diario digital El Confidencial el que publicaba a toda-página y bajo el sugerente título "El yate 'oculto' de [ Alberto] un frívolo artículo, carente de todo rigor, afirmando literalmente que a raíz de las investigaciones perpetradas "La Guardia Civil y la Policía Nacional descubrieron que el expresidente del Barça usó una sociedad instrumental para esconder una embarcación de lujo fondeada en el puerto de Badalona" ...". Así, se alega que "con carácter previo y durante ese mismo período, la Sociedad había sido objeto de actuaciones de comprobación limitada en sede de gestión administrativa que habían finalizado con resolución expresa, sin poner nunca de manifiesto nada que se aproximara mínimamente al desafortunado criterio de "ocasionalidad de la actividad" que después ha defendido el órgano de Inspección durante las actuaciones. La deducción de gastos había sido considerada correcta en anteriores actuaciones de comprobación e investigación...". Posteriormente se alude a la libertad empresarial y a que la Inspección ha hecho meros juicios económicos, a que se trata de una actividad estacional o de temporada, a que se trata de gastos necesarios para el mantenimiento en condiciones de alquiler del barco y otros argumentos como el tiempo de estancia en prisión de DIRECCION000 en que no pudo usar personalmente el barco.

-Se incluyen en el escrito presentado el 12.5.2021 alusiones a cuestiones relativas al IVA (regularización de bienes de inversión), no relacionadas con la regularización del I. Sociedades.

-Improcedencia de las sanciones por los mismos motivos alegados frente a la liquidación.

QUINTO. Consultados los antecedentes obrantes en este Tribunal resulta que en esta misma fecha ha sido estimada en parte la reclamación NUM008 y acumuladas interpuesta por Alberto contra liquidaciones inspectoras relativas al IRPF 2013-2015 y sanciones, confirmando, en lo que nos interesa, la causa de regularización relativa a la valoración de operaciones vinculadas.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO. Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la legalidad de los Acuerdos impugnados y en particular 1) si procede la regularización de operaciones vinculadas realizada; 2) si son deducibles los gastos regularizados y 3) si las sanciones impuestas son ajustadas a derecho.

Nada se ha alegado sobre el ajuste del ingreso en 2015 y 2016, por lo cual no apreciándose error procede su confirmación.

CUARTO. Respecto de la primera de las cuestiones planteadas, las alegaciones formuladas han sido respondidas en la resolución de esta misma fecha relativa al IRPF del socio prestamista identificada en el expositivo último, por lo cual procede la transcripción de lo allí resuelto respecto de dicho ajuste, para desestimarlas:

"(...)

Respecto de la regularización, sólo queda por analizar la cuestión relativa a la valoración de operaciones vinculadas, frente a la que el reclamante opone exclusivamente una discrepancia fáctica: alega que las aportaciones a sus sociedades Jack Sparrow Nautical Services SL (de la que era socio único) e Iniciatives Vall D'Ager SL (tenía una participación del 95,92%) no se hicieron en concepto de préstamos sino como aportaciones a los fondos propios, por lo cual no procede el cálculo de intereses.

Tal afirmación no resulta confirmada por las pruebas obrantes en el expediente, por lo cual procede su desestimación. La Inspección no ha hecho uso del art. 13 LGT, simplemente ha seguido el criterio expresado por el propio obligado y las entidades antes de las alegaciones a las Actas, y lo documentado en el expediente. Así, no negadas las transferencias de fondos (en Jack Sparrow Nautical Services SL llegó a existir un saldo de 1.170.000 euros de aportaciones en 2014 y 275.000 euros en 2015; en Iniciatives Vall D'Ager SL llegó a existir un saldo de 406.000,00 euros en 2014 y 134.800,00 euros en 2015), en el expediente obra documentación aportada por el propio obligado (diligencia nº 5), cuadros confeccionados por el obligado denominados "PRÉSTECs Alberto" en que los distintos movimientos son denominados "préstec" y existen también devoluciones, a lo cual no obsta que finalmente el saldo llegado un determinado momento se compensase en ampliaciones de capital. La alegación relativa a la regulación de las aportaciones de fondos por los socios a las sociedades en nada es de aplicación cuando las aportaciones y los movimientos de fondos y las declaraciones de las partes sostienen la existencia de préstamos, posteriormente capitalizados.

Procede por lo expuesto la desestimación de la alegación en este punto tratada. (...).

Procede por lo expuesto la desestimación de las alegaciones en este punto tratadas.

QUINTO. Sobre la deducibilidad de los gastos, no puede admitirse, por no acreditada, la cuestión relativa a procedimientos de comprobación limitada previamente tramitados. El efecto preclusivo del art. 140 LGT invocado pasaría por la existencia de procedimientos de comprobación limitada que incluyeran como objeto de comprobación los gastos del I. Sociedades de los periodos aquí contemplados. Tal punto de partida no se ha acreditado por el obligado, y no consta en el expediente documentación alguna al respecto, por lo cual no puede admitirse la alegada imposibilidad de inspección basada en actos propios previos que no han sido acreditados. Y ello sin perjuicio de poder apreciarse nuevos hechos a los que precisamente la reclamante alude como motivación remota de las actuaciones inspectoras (exclusiva en prensa sobre el yate de Alberto ubicado en la entidad Jack Sparrow), y actuaciones desarrolladas ajenas a las facultades gestoras (v.gr. requerimientos de información de investigación, no de mera ratificación, de movimientos de cuentas bancarias, al patrón del barco y a otros muchos terceros no

obligados a suministrar información) que fundan la regularización aquí analizada, como desarrollaremos posteriormente.

SEXTO. Sobre la cuestión de fondo, la misma se limita a una cuestión de prueba sobre la actividad realmente realizada con el barco por parte de la entidad: si la única actividad desarrollada, con independencia de su alegada estacionalidad, ha sido su alquiler a terceros los gastos serán totalmente deducibles de concurrir el resto de requisitos a los que nos referiremos. Si por el contrario queda acreditado, mediante prueba válida (sea directa o indirecta), que la embarcación sólo en parte se dedicaba a tal actividad, y que era destinada en otra proporción, sea la que sea, al uso, o mera disponibilidad, privado del propietario de la entidad o de su entorno, entonces resulta que la totalidad del gasto no será deducible, sea por mera falta de correlación de ingresos, sea porque se consideren utilidades a favor del socio cuya deducibilidad está limitada por los arts. 14.1 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RDLeg 4/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLIS), y para 2015-2017 por el art. 15 a) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre (en adelante, LIS).

Tales textos normativos remiten en sus respectivos artículos 10.3 al resultado contable (determinado con arreglo al Código de Comercio y demás disposiciones de desarrollo de esta norma, entre las que se encuentra, de forma destacada, el Plan General de Contabilidad, aprobado por RD 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y RD 1515/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas) a la hora de determinar la base imponible, pero también posibilitan ( artículos 143 TRLIS y 120 LIS ) que la Administración aplique dichas normas a efectos de cuantificar correctamente el resultado contable y consiguientemente la base imponible del impuesto. El resultado contable constituye por tanto el punto de partida para la determinación de la base imponible, pero además de la contabilización del gasto, reiteradamente la doctrina y jurisprudencia ponen de manifiesto unos requisitos adicionales para admitir la deducibilidad fiscal del mismo.

Así el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9.4.2019 (RG 3295/2016, FDº 7º) resume los requisitos para la admisión de la deducibilidad de un gasto y las normas generales sobre la carga de su prueba:

"Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar los siguientes requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas (artículo 19.3 del TRLIS).

Art. 19.3 TRLIS: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente."

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada ( art. 106.3 TRLIS; RD 2402/1985; TEAC 19/01/01; DGT CV 16- 11-2006).

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquella que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 TRLIS), con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Art. 19.1 TRLIS: "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e):

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

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del artículo 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está

condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Art. 105.1 LGT : "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11-05-2004, cuando dispone que: aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 TRLIS: 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".

La deducibilidad del gasto en tales condiciones se opone a su admisión en aquellos casos en que directamente no se ha aportado la justificación del mismo, no pudiendo admitirse frente a lo alegado la deducción por el mero registro de determinadas partidas con la pretensión de que tal sea una mecánica válida de prueba del gasto, con la excusa de vaporosas dificultades probatorias.

SÉPTIMO. Pues bien, de los hechos acreditados en el expediente resulta lo siguiente, que conduce sin dificultad a la confirmación de la conclusión inspectora:

-Jack Sparrow Nautical Services SL se constituyó en 2010 y fue adquirida por Alberto el 9.12.2013 en 99.999 de sus 100.000 participaciones.

Su objeto social declarado fue " alquiler de embarcaciones con y sin patrón, así como la compra-venta de todo tipo de embarcaciones y complementos y accesorios náuticos", dándose de alta en IAE en alquiler de embarcaciones (epígrafe 855.2).

-Hasta febrero de 2014 la entidad fue propietaria de una embarcación (Laagon 440 Atlantis) que no consta alquilada. El 19.2.2014 adquirió en leasing la embarcación DIRECCION000 (marca San Lorenzo modelo 82) por precio de 1.882.328,68 euros más IVA.

-No se nos explica por la reclamante, tratándose de una actividad que se afirma estacional, por qué desde la adquisición de la entidad en 2013 hasta 30.6.2015 no consta rastro de actividad arrendaticia (contrato con una entidad de gestión del alquiler), ni por qué causa la estacionalidad limitaría su cesión a terceros a 37 días el año que más. No se trata de hacer una calificación con criterios económicos (prohibida por el art. 13 LGT ) ni una interpretación económica de la regulación del hecho imponible, ni de una intromisión en la libertad empresarial, frente a lo alegado, sino de analizar la parcela de la realidad sobre la que la normativa recae con los criterios que la rigen, y debe ser explicado por qué una actividad empresarial arroja resultados negativos sistemáticos declarados de -120.585,91 euros en 2014,

-224.498,49 euros en 2015, -508.346,23 euros en 2016 y -330.140,59 euros en 2017.

-Tal irracionalidad económica desaparece cuando se acredita de forma suficiente que la entidad no sólo se dedicaba a la cesión del barco a terceros, sino también a su puesta a disposición y uso particular por el socio, Alberto, según resulta acreditado con la entrada y salida en puertos y los consumos en días en que no consta alquiler (en diligencia nº 11 declaró el obligado: " si no está alquilado, el repostaje corresponde a un uso privado de la embarcación") y de las declaraciones del patrón (único empleado de la entidad), diligencia nº 3: " Respecto a la pregunta de si ha navegado como patrón de la embarcación DIRECCION000 San Lorenzo en el año 2014, respondió que sí y que este año el barco ha navegado de forma privada. De la selección de la tripulación en los años 2014, 2015 y 2016 y 2017 manifiesta que básicamente se encarga él, y que si bien, ha habido ocasiones que por diversas razones (temas relacionados con la titulación, o temas de salud) no ha navegado como patrón de la embarcación, como responsable de la misma, ha estado en contacto con la tripulación en las rutas en las que no participa. Se le pidió que aportase la documentación relativa a las rutas de navegación realizadas como patrón de la embarcación de recreo DIRECCION000 en los años 2014, 2015, 2016 y 2017. Detalle de los puertos de salida y los puertos de llegada en los días de navegación de las travesías realizadas por la referida embarcación en el citado período. En respuesta la representante del obligado tributario aportó en diligencia 5 una relación de los itinerarios del barco en los años objeto de comprobación. En el año 2014 el barco navega en los meses de julio y agosto efectuando rutas por Baleares, Costa Brava, Francia (St. Raphael Vieux Port, St. Tropez, Port Grumaud) Córcega, Cerdeña y Mónaco, pero de forma privada".

No se trata por tanto, frente a lo alegado, de un criterio jurídico de "ocasionalidad" sino de una circunstancia fáctica plenamente acreditada: el alquiler era una actividad no sólo estacional sino residual en el uso y disposición de la embarcación, lo cual es acorde y explica el mantenimiento de una embarcación con cientos de miles de euros de pérdidas sostenidas durante años, lo que, de dedicarse únicamente a obtener rendimientos por la cesión a terceros, no sería racionalmente comprensible.

Procede por lo expuesto la confirmación de las liquidaciones impugnadas.

OCTAVO. Finalmente, en cuanto a las sanciones impugnadas, la conducta de la interesada se encontraba tipificada en los artículos 191 y 195 LGT como vimos en el expositivo, siendo dicha conducta antijurídica en cuanto que, a través del incumplimiento de las normas jurídicas detalladas en el Acuerdo, fue atacado el bien jurídico protegido.

Respecto del elemento subjetivo de culpabilidad, el artículo 178 LGT establece como uno de los principios rectores de la potestad sancionadora el de responsabilidad, desarrollado en el art. 179 LGT. Por lo que se refiere a la concurrencia del citado principio de responsabilidad identificado con el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario, el artículo 183 LGT dispone que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley.

El Tribunal Constitucional tiene declarado, en su Sentencia nº 76 de 26 de abril de 1990, que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias "ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985", añadiendo que, por el contrario, "en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia)". El Tribunal Supremo, en numerosas sentencias, entre ellas la de 8 de mayo de 1987, vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halla amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 asumió tal doctrina, señalando que la sanción exige carácter doloso o culposo de la conducta de la persona a quien haya de imponerse y que, en particular, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que haya declarado correctamente o haya recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión, materialmente típica, a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entienda vulnerada por el sujeto pasivo.

En tal sentido finalmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 317/2004), recordando la precedente jurisprudencia, expone que si la norma tributaria es de expresión oscura o se presta a una interpretación razonable por parte del contribuyente, frente al parecer sostenido por la Administración, cobra vigor el elemento voluntarista que alienta el derecho sancionador y ha de excluirse la sanción para quien ha obrado con diligencia cumpliendo sus deberes tributarios y actuando al amparo de una interpretación razonable de la norma. Por otra parte, recuerda la citada sentencia que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasi penal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa. Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 8 de mayo de 1987 "... nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción".

Aplicando los criterios sucintamente expuestos al presente caso, respecto de la conducta que fundamenta la causa de regularización (deducción de gastos injustificados y no relacionados con actividad alguna sino con necesidades particulares del socio), a nuestro juicio, concurre el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para apreciar la comisión de las infracciones sancionadas, concurrencia que se encuentra específica y detalladamente motivada en el Acuerdo sancionador impugnado como vimos en el expositivo al transcribir parcialmente su motivación en este extremo. No puede admitirse como razonable la masiva deducción de gastos injustificados y de gastos ajenos a cualquier actividad de alquiler de la embarcación, habiéndose acreditado que tal actividad de alquiler era residual, por lo cual en tal comportamiento, con incumplimiento de las más mínimas exigencias de cuidado, concurre a nuestro juicio una lasitud o dejadez desconocedora de la diligencia adecuada a la naturaleza de la obligación y a las circunstancias de su autor entre otras (art. 1.104 Código Civil), mediante la cual se obtuvo un resultado lesivo previsible y evitable, conjunto que a nuestro juicio merece la respuesta sancionadora dada.

NOVENO. No obstante lo anterior, el Acuerdo sancionador debe ser anulado para que las infracciones tipificadas en el art. 191 LGT sean calificadas como leves, calificación que ya se contenía en la propuesta sancionadora inicial. La interpretación inspectora según la cual "la indebida deducción de los gastos relacionados directamente con la embarcación DIRECCION000, que se correspondían con un uso exclusivamente privado de la misma, equivalía a que el obligado tributario presentara unas declaraciones que no incluían la totalidad de las rentas"

es contraria al principio de legalidad sancionadora ( art. 178 LGT ) que también afecta a las circunstancias calificativas y de graduación, siendo que la lectura de los preceptos sancionadores debe ser estricta y huir de la interpretación extensiva y de la integración analógica in malam partem ( art. 4.2 Código Civil y art. 129.4 Ley 30/1992 [actual art. 27.4 Ley 40/2015, 1 de octubre ]). Por ello, cuando el art. 184.2 LGT define la ocultación, en cuanto nos concierne, como presentación de declaraciones en las que se incluyan " hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos", dicha definición no puede interpretarse extensivamente en perjuicio del infractor equiparando "importes falsos" con "importes verdaderos pero manifiestamente no deducibles", mucho menos equiparar dicha manifiesta falta de deducibilidad de gastos con declaraciones " en las que se omitan total o parcialmente...rentas..." como ha motivado la Inspección, pues el legislador no ha descrito así la circunstancia calificativa de referencia y el principio referido impide su apreciación en tales supuestos. En tal sentido, la STSJ Cataluña 29.9.2021 (recurso 447/2016 ), FDº 5º, razona:

"para aquellos gastos, que se califican "de naturaleza personal", aprecia la Inspección "inexistencia", en el sentido del art. 184.2 LGT , no por obedecer a operaciones ficticias o irreales, sino no relacionadas o afectas a operaciones sujetas al Impuesto. Tal entendimiento de la definición legal de ocultación, a nuestro entender, no se ajusta a la literal dicción legal, a que es obligado estar de modo escrupuloso en la materia sancionadora que aquí nos trae. Siendo así que el entendimiento de la recurrida supone, de hecho, proyectar aquella figura determinante en la calificación de la infracción sobre cualesquiera supuestos de deducción de gastos (en sede de IS e IVA) que se entienden claramente no afectos a la actividad, lo que se nos revela un exceso. No adivinando esta Sala qué impediría a la Inspección, puestos en tal tesitura, apreciar igualmente ocultación para aquellos gastos y correlativas cuotas de IVA soportado en que no haya quedado acreditada la afectación a la actividad, por más que en "pura hipótesis", o en el plano meramente teórico, pudieren los mismos (por su naturaleza o tenor) hallarse imbricados en el desarrollo de la actividad o realización de operaciones sujetas al IVA".

Procede por lo expuesto la anulación del Acuerdo sancionador impugnado para su sustitución por otro conforme a lo razonado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR reclamación en los términos señalados en la presente resolución.(...)>>>

La actora pretende que esta Sala anule la Resolución que antecede y, asimismo, que invalide, de consuno, las actuaciones que la misma habría confirmado; con todas las consecuencias de rigor.

Por el contrario, la ABOGACÍA DEL ESTADO (AE) ha solicitado que la demanda sea íntegramente desestimada.

### **Segundo.** Argumentos de las partes

Los argumentos en los que pretende sustentarse la demanda son, esencialmente, coincidentes con los ya expuestos por la propia actora en sede económico-administrativa, según aparecen aquéllos reflejados en el antecedente de hecho CUARTO de la Resolución del TEARC (ver ut supra).

En cuanto a la AE, decir que su escrito de contestación contiene razonamientos análogos o en concordancia con los hechos valer por el TEARC al objeto de rechazar la reclamación de la ahora demandante.

### **Tercero.** Decisión de la Sala

Tras analizar los alegatos de las partes y contrastarlos con los datos obrantes en el expediente administrativo, esta Sala ha llegado a la conclusión de que el presente recurso contencioso-administrativo no podrá prosperar; y no podrá hacerlo por las razones que iremos exponiendo seguidamente.

#### 3.1. La demanda

El escrito de demanda es extenso y ha sido elaborado no sin ciertas dosis de vehemencia; pero llama la atención la orfandad probatoria de la que ha hecho gala. Ni incorpora el clásico OTROSÍ para el recibimiento a prueba ( art. 60.1 LJCA), ni aporta elementos de convicción merecedores de tal calificativo. Y eso es grave, porque ha hecho posible que cobre pleno vigor el art. 144.1 de la Ley General Tributaria (LGT), conforme al cual "las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario". Dicho, todo ello, no sin añadir por nuestra parte algo tan obvio como que las actas de la inspección son fuente directa de fundamentación de los Acuerdos de liquidación y sanción.

La demanda ha intentado convencer a este Tribunal de que la regularización tributaria que ahora nos ocupa, es resultado de la desviación de poder; o dicho de otro modo: de una estrategia orquestada y diseñada espuriamente para perjudicar a la persona física que gobierna o gobernaba JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES, S.L; a saber: el SR. Alberto; sin embargo, ninguna prueba seria y convincente nos ha sido aportada al respecto, más allá de traerse a colación el periplo penitenciario y judicial del ya citado SR. Alberto, así como un Auto de admisión a trámite de una querrela interpuesta por este último, que al parecer acabó en archivo el pasado otoño.

### 3.2. Sobre el objeto y alcance del procedimiento inspector

Tanto en la demanda como en conclusiones, la defensa letrada de la actora ha insistido en que -siquiera en lo que atañe al capítulo de gastos- el procedimiento inspector habría vulnerado las previsiones o limitaciones que se contienen en el art. 140.1 LGT, conforme al cual "Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

En la demanda y en conclusiones se nos viene a decir -sin aportar datos mínimamente precisos- que el procedimiento inspector que ahora nos ocupa constituye una revisión in peius de lo que ya había sido examinado en tres procedimientos de comprobación limitada anteriores en el tiempo, los cuales habían concluido positivamente (sin regularización alguna) para la ahora demandante.

Ocurre que, una vez más, la desidia probatoria de la parte actora deberá llevarnos a rechazar el reproche que ahora nos ocupa.

Para entenderlo, resulta fundamental que no retrotraigamos al procedimiento inspector para comprobar que en el mismo la pasividad de la recurrente fue antológica; hasta el punto de que el dato de los tres procedimientos previos de comprobación limitada, salió a relucir por vez primera en la reclamación económico-administrativa deducida por la actora ante el TEARC.

Así las cosas, la carga de probar la existencia, contenido y alcance de los susodichos procedimientos, ante el TEARC y también ante esta Sala, recaía en JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES, S.L. En una tesis prácticamente idéntica nos lo indica la STS 3ª 2ª n° 1426, de 3 de noviembre de 2022, casación n° 6081/2020, a través de su fundamento jurídico duodécimo cuando en primer lugar nos dice:

"Los eventuales efectos preclusivos que pudieran proyectar unas actuaciones tributarias previas sobre otras posteriores, conforman un derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, el deber de ésta de proveer a su garantía."

Para, a renglón seguido, precisar:

"Cuando no se haya ejercitado ese derecho ante la Administración tributaria (caso de la ahora recurrente) , corresponde al reclamante en la vía económico-administrativa y al recurrente en la vía jurisdiccional, la carga de acreditar el alcance material tanto de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, como de una previa solicitud de rectificación de su autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, de cara a oponer los efectos preclusivos de tales actuaciones, frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, en particular, para determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial."

Menester será, pues, confirmar las consideraciones expuestas por el TEARC en el fundamento de derecho QUINTO de su Resolución, en plena concordancia con la jurisprudencia traída a colación y, asimismo, con lo establecido por el art. 105 LGT en sede de carga probatoria.

### 3.3. Sobre lo que la defensa letrada de la actora denomina "aportaciones a los fondos propios"

Se trata de "préstamos" del SR. Alberto a la ahora recurrente.

En los documentos de la propia actora en la que figuran documentadas esas operaciones, constan las expresiones "PRÉSTECs Alberto" o "préstec", frente a lo cual la insistencia de la actora en desvirtuar el significado de tales expresiones constituye un vano intento de sobreponerse al principio de vinculación a los actos propios.

### 3.4. Sobre la afectación de la embarcación DIRECCION000

Partiendo de la premisa de que la embarcación DIRECCION000 solo había sido alquilada a terceros durante una pequeña proporción de días al año en alguno de los ejercicios regularizados, la Inspección de Tributos ajustó, en esa misma proporción, los gastos susceptibles de deducción por parte de la actora.

Sostiene, la recurrente, que la actividad era permanente, aunque los alquileres efectivos fueran limitados en el tiempo y, por añadidura, considera que existían gastos de mantenimiento o conservación que resultaban imprescindibles aunque la embarcación no estuviera alquilada.

Ocurre que, de las diligencias practicadas por la Inspección de Tributos (ver los fundamentos de derecho SEXTO y SÉPTIMO de la Resolución del TEARC transcrita al principio), se desprende con claridad meridiana que el cometido ordinario o esencial de la embarcación DIRECCION000 era el de procurar recreo al propio SR. Alberto, sin perjuicio de que durante un limitadísimo número de días al año fuese alquilada a terceros por parte de la actora.

Dicho en otros términos: el uso o destino principal de la embarcación tenía que ver con las necesidades particulares del SR. Alberto y, siendo así las cosas, era lógico que el importe principal de los gastos debiese recaer sobre éste como particular y no sobre la ahora demandante.

Y, aunque versa sobre el IRPF y sobre la imputación de gastos generados por bienes inmuebles que se encuentran alquilados o en expectativa de alquiler, la STS 3ª2ª nº 270, de 25 de febrero de 2021, casación nº 1302/2020, no deja de ser, de forma tácita, portadora de un principio general al señalar la imposibilidad de que la propiedad pueda deducir los gastos proporcionalmente asociados a los periodos de expectativa de negocio.

### 3.5. Sobre el Acuerdo sancionador

El Acuerdo sancionador es, una vez depurado por la Resolución del TEARC, conforme a derecho.

La actora ha insistido en que ha sido dictado en un marco persecutorio; pero sobre este particular ya nos hemos pronunciado con carácter general.

También considera la recurrente que el Acuerdo sancionador contiene imputaciones vagas e inconsistentes, amén de negar, aquélla, que en la ejecutoria de la sociedad se emplease ocultación o engaño.

Sin embargo, se trata de reproches que cabe calificar de evanescentes frente a un Acuerdo sancionador esencialmente solido y fundado, suficientemente tamizado o depurado por la Resolución del TEARC que ahora nos ocupa, que, no en vano, habría calificado como leves las infracciones del art. 191 LGT, excluyendo para el caso la presencia de ocultación o falsedad. Baste, para comprobarlo, atender a algunos de los pasajes del susodicho Acuerdo que se han mantenido incólumes (las negrillas serán nuestras):

#### <<<(…)II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

(…)

QUINTO En la propuesta de imposición de sanciones el instructor señala como sujeto presuntamente responsable de las infracciones a JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES SL.

La LGT, en su artículo 181.1 establece:

"1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
- b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- d) La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.
- e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario."

En nuestro caso, las infracciones tributarias, como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades de los años 2014 a 2017, es indiscutible que sólo pudieron ser cometidas por JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES SL, encuadrándose así en el art. 181.1.a) de la LGT.

Por tanto, será a dicha persona jurídica a quien se le exigirá, en su caso, la responsabilidad por la comisión de las infracciones tributarias de referencia.

SEXTO El marco normativo mencionado en el Fundamento de Derecho Primero hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo Sancionador, como afirma nuestra jurisprudencia, entre otras, en la Sentencia de 26 de abril de 1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo. En consecuencia, para poder calificar la conducta

del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuridicidad y tipicidad.

La antijuridicidad se basa en el principio de legalidad recogido en el artículo 25.1 de la Constitución Española según el cual: "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento".

En el presente supuesto la conducta del obligado tributario es antijurídica al suponer una trasgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

Esta obligación se recoge de forma genérica en el artículo 19 de la LGT que señala: "la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria". El artículo 29.2 añade que: "Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: (...) c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones. (...)".

De forma más específica los artículos 136 y 137 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como el artículo 125 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, establecen la obligación de presentar declaración- liquidación conforme a los plazos, modelos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda.

La conducta del obligado tributario es claramente antijurídica al transgredir las normas anteriores, puesto que presentó las declaraciones cuantificando unas bases imponibles inferiores a las procedentes, según se ha determinado en el procedimiento de comprobación e investigación.

Relacionado con la antijuridicidad está el principio de tipicidad, basado este último en el de seguridad jurídica, que exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión.

Este principio se basa en los principios de legalidad y seguridad jurídica recogidos en el artículo 25 de la Constitución Española, que establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento". Así, el principio de tipicidad, aplicable al Derecho Administrativo sancionador, se traduce en la exigencia de castigar exclusivamente aquellas conductas que integran faltas previamente establecidas legalmente, por lo que el acto castigado tiene que hallarse claramente definido como infracción tributaria, siendo exigible la perfecta adecuación de las circunstancias objetivas determinantes de la ilicitud. En definitiva, la tipicidad exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión.

El artículo 183 de la LGT establece 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".

En este caso la conducta del obligado tributario consistente en dejar de ingresar las deudas tributarias que le correspondían y acreditar improcedentemente bases negativas estaban tipificadas como infracción en el momento de su comisión en la LGT señalando que:

- Artículo 191.1. "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".

De acuerdo con lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo dejado de ingresar las siguientes deudas tributarias:

2014	2015	2016	2017
10.990,32	33.508,17	23.826,31	21.631,66

- Artículo 195.1. "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.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación."

De acuerdo con lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo acreditado improcedentemente partidas a deducir en declaraciones futuras. Concretamente, acreditó improcedentemente las siguientes bases negativas:

2014	2015	2016	2017
120.585,91	224.498,49	508.346,23	330.140,59

Además, en el procedimiento de comprobación e investigación se compensaron 284.100,89 euros en el ejercicio 2014, por lo que no se produjo una falta de ingreso por dicho importe, dándose así el supuesto de infracción regulado en el segundo párrafo del mismo artículo 195.1 LGT .

SÉPTIMO Concurriendo el hecho antijurídico y típico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, la culpabilidad.

El artículo 183 de la LGT establece 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".

Destacar primeramente que en el ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida sólo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o culpa, y entre las diferentes formas de culpabilidad basta la simple negligencia entendida como la violación del deber de atención y cuidado que ha de ser observado para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Ahora bien, en el momento de valorar si se ha cumplido ese deber de atención y cuidado, ha de tenerse en cuenta no sólo la capacidad individual de cada persona para ajustarse a la norma, sino también las características de la norma misma.

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

Esta culpabilidad, como ya se ha señalado, se puede apreciar a título de dolo, culpa o simple negligencia Tal y como se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 , así como en reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, no cabe admitir en nuestro Derecho administrativo sancionador la existencia de un régimen de responsabilidad objetiva y rige el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

(...)

En cuanto a la culpa, actúa culpablemente quien omite la diligencia debida. Por ello, concurre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible. En el caso de la culpa no se requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma. Se exige, eso sí, la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias.

La actuación culpable a título de dolo exige, por su parte, la conciencia y la voluntad del sujeto de realizar el hecho tipificado objetivamente en la figura infractora; en el caso del dolo el contribuyente conoce la existencia de sus obligaciones tributarias y sin embargo oculta a sabiendas los elementos de tales obligaciones, a diferencia de los casos en que los declara aunque no lo haga correctamente, y por ello el dolo exige la conciencia de la acción que se realiza y de las consecuencias de la misma.

Concretamente, respecto al dolo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 7 de octubre de 1997 señala que: "la voluntariedad (en el ámbito sancionador tributario) concurre cuando el obligado tributario conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente por deficiencias y oscuridades en la norma.

La actuación culpable a título de dolo exige, por consiguiente, la conciencia y voluntad del sujeto de realizar el hecho tipificado objetivamente en la figura infractora. Requiere, por tanto, la combinación de dos elementos:

En primer lugar, el elemento cognoscitivo; basta, sin embargo, un conocimiento aproximado de la significación social o jurídica de hecho, no siendo necesario el conocimiento exacto o científico (...).

En segundo lugar, el elemento volitivo; aplicado a conseguir el resultado que el infractor tiene representado mentalmente, que es el de defraudar".

En nuestro caso, las infracciones identificadas en el anterior Fundamento de Derecho son consecuencia de la regularización de toda una serie de gastos declarados por el obligado tributario. Debemos recordar que, al deducir gastos en las declaraciones presentadas, el contribuyente queda obligado al cumplimiento de los requisitos exigibles para ejercer la deducción. Así, un gasto deducido supone una reducción de la base imponible, por lo que debe acreditarse debidamente para que la Administración pueda verificar la procedencia del mismo, tal y como establece la norma tributaria ya en la misma Ley General Tributaria en sus artículos 105 y 106 :

- Artículo 105: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

- Artículo 106: "Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria."

Resultándole exigible al contribuyente el conocimiento y debida aplicación de los preceptos mencionados, dispuestos por la norma básica de nuestro ordenamiento tributario, no habiendo sido cumplidos en nuestro caso, por falta de justificación documental o bien por no facilitar información suficiente respecto a su relación con la sociedad, se aprecia la falta de diligencia mostrada al dar cumplimiento de las obligaciones descritas, debiendo calificarse su conducta como culpable.

Mención especial merecen aquellos gastos relacionados directamente con la embarcación DIRECCION000, a disposición de la sociedad desde el día 19/02/2014. Desde aquel momento, y a lo largo de los períodos comprobados, el obligado tributario fue deduciendo todos los gastos relacionados con la utilización y mantenimiento de dicha embarcación.

Tal y como expresó el patrón de la embarcación ante la Inspección, se había navegado con la misma ya desde 2014, pero no por la actividad de alquiler a terceros. Efectivamente, según se determinó en el acuerdo de liquidación, dicha actividad no se inició hasta el día 30/06/2015 y, además, a lo largo de los años 2015 a 2017 solamente se alquiló por un total de 95 días.

Entonces, es indudable que los gastos en los que se incurrió por su utilización en los años 2014 a 2017, al margen de los correspondientes a los indicados 95 días de alquiler, respondían a un uso exclusivamente privado de la referida embarcación.

Resulta innegable que el obligado tributario era conocedor de todo lo anterior, pues a él correspondía determinar la puesta a disposición de su embarcación al ejercicio de una actividad económica o no, sabiendo que los gastos afrontados por su utilización fuera de tal actividad (que fue la mayor parte del tiempo) carecían de correlación con la misma, no pudiendo ser deducidos en la determinación de su resultado contable y, por tanto, de la base imponible del Impuesto. En cambio, el obligado tributario optó por declarar y deducir todos los gastos, tratando activamente de aparentar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma para ello, como si hubieran sido producidos en el ejercicio de la actividad de alquiler.

Así pues, no cabe duda de que el único motivo que llevó al obligado tributario a deducir la totalidad de los gastos de la embarcación era reducir de forma importante su tributación, no ingresando ninguna deuda tributaria y, además, generando un crédito tributario a su favor mediante la declaración de bases imponibles negativas.

De ese modo, no solo se pone de manifiesto que su conducta no se debía a una mera falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, sino que, además, conocía perfectamente el efecto que lograría mediante la impropia declaración de esos gastos. Por todo lo expuesto, la indebida deducción de los gastos de la embarcación, responde a una conducta que merece ser calificada como dolosa.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dichas impropiedades conductas como merecedoras de sanción, sin que quepa achacarlas a un mero error y sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario.

La concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria justifica la imposición de sanción.

(...)

OCTAVO A los efectos de determinar la sanción total a imponer por la infracción tributaria cometida por el contribuyente se debe recordar en primer lugar el contenido del artículo 184.1 de la Ley 58/2003 :

*"Calificación de las infracciones tributarias.*

1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley."

Según el art. 3.2 del RGRST: "cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios períodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y período objeto del procedimiento".

## \* Infracción del artículo 191 de la LGT

Artículo 191. *Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.*

"1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

(...)

De acuerdo con lo expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo dejado de ingresar las siguientes deudas tributarias:

2014	2015	2016	2017
10.990,32	33.508,17	23.826,31	21.631,66

(...)

## \* Infracción del artículo 195 de la LGT

Artículo 195: "1. 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.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones."

Ya hemos visto que ha resultado probado que el obligado tributario incurre en el tipo infractor descrito, habiendo acreditado o declarado improcedentemente las siguientes bases imponibles negativas:

(Por conocidos, se dan por reproducidos los datos)

Respecto al año 2016 debemos recordar que respecto a uno de los ajustes practicados en la regularización (por 75.000,00 euros) no se ha apreciado la concurrencia del elemento subjetivo para imponer una sanción. Por ello

deberemos detraer de la base de sanción indicada en la anterior tabla, la parte que corresponda al mencionado ajuste.

(...)

De acuerdo con todo lo expuesto hasta este momento, las sanciones procedentes aplicando el régimen jurídico en vigor responden al siguiente detalle:

(Por conocidos, se dan por reproducidos los datos)

Por último, tenemos que advertir que no se dan las circunstancias previstas en el artículo 195.3 LGT para deducir las sanciones a imponer por las cantidades acreditadas a compensar de forma indebida, pues las deudas dejadas de ingresar por el sujeto infractor no son consecuencia de la compensación de aquellas cantidades. Habiendo sido objeto de deducción en la propuesta de sanción notificada el día 06/07/2020, corresponde modificarlo ahora, por lo que resultarán mayores sanciones.

NOVENO El artículo 188.1 de la LGT señala que: "La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes: b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad".

Dado que el sujeto pasivo no manifestó su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria relativa a cuota tributaria, recargos e intereses de demora, no procede la reducción de la sanción en un 30 por ciento prevista para los supuestos de conformidad en el mencionado artículo.

DÉCIMO El artículo 188.3 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dispone que: "El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley .

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo".

En el presente caso no procede la aplicación de la reducción del artículo 188.3 de la LGT, sin perjuicio de que si el contribuyente ingresa el importe de la sanción en los términos establecidos en el apartado

a) de dicho artículo y no interpone recurso ni reclamación contra el acuerdo de liquidación o contra el acuerdo de imposición de sanción, se proceda a la devolución del 25 por 100 del importe ingresado.

### III. RESOLUCIÓN

En consecuencia, de acuerdo con los Hechos y Fundamentos de Derecho antes expresados, este Órgano acuerda, de conformidad con el artículo 211.5.d) de la LGT, la imposición de las sanciones siguientes:

Ley 58/2003 2014 2015 2016 2017

ARTICULO APLICABLE Art. 195 Art. 195 Art. 195 Art. 195

BASE SANCIÓN 404.686,80 224.498,49 445.209,63 330.140,59

CALIFICACIÓN GRAVE GRAVE GRAVE GRAVE

% SANCIÓN 15 15 15 15

IMPORTE SANCIÓN 60.703,02 33.674,77 66.781,44 49.521,09

Ley 58/2003 2014 2015 2016 2017

ARTICULO APLICABLE Art. 191 Art. 191 Art. 191 Art. 191

(...)

(Sanciones anuladas en vía económico-administrativa y a recalcular por la Administración en atención a lo resuelto al respecto por el TEARC a propósito de las infracciones del art. 191 LGT) (...) >>>

#### **Cuarto. Costas**

De conformidad con lo dispuesto en LOS APARTADOS 1 Y 4 DEL ART. 139 LJCA, la íntegra desestimación de la demanda deberá venir acompañada de la imposición de las costas del proceso a la parte actora; eso sí: con un límite máximo de 3.000 euros por todos los conceptos.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS:**

DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 1303/2022 de Sala y nº 660/2022 de Sección, promovido por JACK SPARROW NAUTICAL SERVICES, S.L contra la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA), toda vez que las actuaciones administrativas impugnadas -tanto las de regularización tributaria y sancionadora, como las de revisión ulterior- son conformes a derecho.

Con la imposición de las costas del proceso a la parte actora, en los términos del fundamento jurídico CUARTO.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme, contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/. PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

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.