

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de marzo de 2024

Sala 1.^a

R.G. 6660/2023

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reserva de capitalización. Cálculo del incremento de fondos propios. En cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) expresado en consulta vinculante V1836-18 (22/06/2018), que este Tribunal hace suyo, una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

En Sede sesión, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-06660-2023	28/07/2023	25/08/2023
00-09184-2023	24/11/2023	27/11/2023

Las reclamaciones anteriores se interponen, por un lado, contra la resolución con liquidación provisional dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios-sede MUNICIPIO_1 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, período 2021, clave de liquidación A08.....2, importe 88.902,73 euros a ingresar (RG 00-06660-2023) y, por otro lado, contra la sanción resultante, por importe de 43.520,95 euros (RG 00-09184-2023).

SEGUNDO.- La cuantía de la presente reclamación, a efectos de su tramitación y resolución por este TEAC, asciende a 88.902,73 euros.

TERCERO.- Resultando, según los hechos y documentos que obran en el expediente recibido por este TEAC, que el obligado tributario presentó declaración por el IS correspondiente al período comprobado aplicando en la cuota íntegra una deducción donaciones a entidades sin fines sin fines lucrativos a las que era de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002) por importe de 67.324,82 euros.

CUARTO.- Con fecha 13-04-2023 procede a iniciarse en relación al obligado tributario un procedimiento de comprobación limitada, circunscrito a la comprobación de los requisitos formales y límites cuantitativos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones por donaciones a entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002) así como el importe reducido en concepto de Reserva de Capitalización, tanto la generada en el propio período impositivo 2021, como la correspondiente al ejercicio 2020, así como del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 25 de la LIS.

Dicho procedimiento finaliza en la resolución con liquidación referenciada, que regulariza la situación tributaria del obligado. La regularización obedece a los siguientes motivos:

- Se modifica la reserva de capitalización aplicada por el obligado tributario. Así, frente a la reducción aplicada por este concepto en la declaración correspondiente al período comprobado, en total 175.671,47 euros, la Administración determina que la cantidad que procede aplicar por este concepto asciende a 55.197,20 euros.

- La deducción por donativos aplicada se considera improcedente. La improcedencia concluida por la oficina gestora se fundamenta en que la entidad donataria no había cumplido el requisito de acogerse en tiempo y forma al mencionado régimen fiscal especial al no constar a la Administración la comunicación de opción por el mismo a que se refiere el artículo 1 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (en adelante, Real Decreto 1270/2003).

La resolución con liquidación provisional se notifica a la entidad con fecha 04-07-2023.

Síguenos en...



QUINTO.- Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento de comprobación procedió a tramitarse un expediente sancionador, referencia 2023.....G que finaliza con la imposición al obligado tributario de una sanción por la comisión en el período comprobado de la infracción prevista en el artículo 193 de la LGT, calificada como leve, por importe de 43.520,95 euros.

La resolución con imposición de sanción se notifica el 17-11-2023.

SEXTO.- Disconforme con las resoluciones referenciadas, procedió el obligado tributario a impugnarlas mediante la interposición de sendas reclamaciones económico administrativas ante este TEAC. Así, con fecha 28-07-2023 procede a interponerse la reclamación contra la liquidación, que se tramita bajo el número RG 00-06660-2023 y con fecha 24-11-2023 se interpone reclamación contra la sanción impuesta, tramitada bajo el número RG 00-09184-2023.

Se formulan alegaciones que serán analizadas en los correspondientes fundamentos de derecho, con base a las cuales se solicita la nulidad de las resoluciones recurridas. En la síntesis realizada por el obligado tributario, son las siguientes:

En relación a la liquidación provisional, se alega:

1º) La cantidad aplicada para reducir la base imponible en concepto de reserva de capitalización es correcta. La liquidación es contraria con la propia fisonomía del precepto aplicable (artículo 25 de la LIS).

2º) La deducción por donativos aplicada resulta procedente, por lo que la regularización practicada no es conforme a derecho, puesto que:

-La Fundación donataria se encuentra efectivamente acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y la no presentación por la entidad donataria del modelo 036 optando por dicho régimen especial en tiempo y forma constituye una mera formalidad, que ya ha sido subsanada.

- La regularización practicada, con su injusto formalismo exacerbado amparado en el artículo 1 del Real Decreto 127/2003, de 10 de octubre, vulnera el principio de jerarquía normativa previsto en el artículo 9.3 de la CE.

-La regularización practicada no es conforme a derecho por falta de un acta previa respecto a la Fundación "XL HS".

-La regularización practicada no es conforme a derecho por vulnerar numerosos principios generales del derecho tales como el de jerarquía normativa, seguridad jurídica, prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos, de actos propios y el de la prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración.

Respecto a la sanción, se alega su improcedencia, derivada de la improcedencia de la regularización en la que trae causa, así como ausencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario y falta de motivación en la resolución sancionadora en relación al mismo.

SÉPTIMO.- Se solicita por el obligado tributario la acumulación de las presentes reclamaciones con las RG 00-06657-2023-00-00, RG 00-09181-2023, RG 00-06768-2023-00, RG 00-09182-2023, RG 00-06659-2023 y RG 00-09183-2023, interpuestas por el mismo obligado tributario contra liquidaciones y sanciones correspondientes a los períodos 2018, 2019 y 2020.

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:

- Sobre la conformidad a derecho tanto de la liquidación, practicada en cuanto al IS de 2021, y de la sanción derivada de la anterior, ambos actos, descritos en los anteriores ANTECEDENTES DE HECHO, dictados en relación al obligado tributario.

Respecto a la solicitud de acumulación planteada por la entidad respecto de las reclamaciones referenciadas, referidas en el ANTECEDENTE DE HECHO SÉPTIMO, interpuestas por el mismo obligado tributario, se desestima, por este TEAC, al encontrarse fuera de los supuestos de acumulación obligatoria del artículo 230.1 LGT.

CUARTO.- En el presente caso, este TEAC procede a analizar si la regularización y sanción dictadas son conformes a derecho. Ello implica tanto analizar la procedencia de aplicar, en el período comprobado del IS, la reducción declarada en concepto de reserva de capitalización como la de la deducción en concepto de donativos a entidades de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002).

Procede, por tanto, este TEAC a analizar, en primer lugar, la procedencia de la reducción aplicada en concepto de reserva de capitalización, partiendo de que el obligado tributario, en su declaración-liquidación del IS correspondiente al período comprobado, aplicó una reducción de esta naturaleza de 175.671,47 euros, en concepto de reserva de capitalización. Se declara que 81.213,41 euros, de aquel importe, corresponden a la reserva de capitalización generada en 2020 y 94.458,06 euros, a la reserva de capitalización generada en el ejercicio 2021.

La reserva de capitalización se encuentra regulada en el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que establece:

Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley".

Se recoge en el acuerdo liquidatorio que la evolución de los fondos propios de la entidad, a los efectos del cálculo de la reducción por reserva de capitalización, así como del requisito de mantenimiento de los mismos, había sido la siguiente (en euros):

	Datos a 21/12/2021	Datos a 31/12/2020	Datos a 31/12/2019
--	--------------------	--------------------	--------------------

Síguenos en...

Fondos Propios	22.885.334,85	21.096.785,63	20.152.205,06
Reservas Legal y Estatutarias	348.183,34	348.183,34	348.183,34
Resultado del ejercicio	2.993.291,46	944.580,57	2.315.939,38
FP a efectos del artículo 25 LIS (Fondos Propios - Reservas legal y estatutaria - Resultado ejercicio)	19.543.860,05	19.804.021,72	17.488.082,34

Así, se recoge que el incremento Fondos Propios en el ejercicio 2020, que origina la reducción por la Reserva de capitalización en ese ejercicio, ascendió a 2.315.939,38 euros (Fondos Propios a efectos del IS a 31/12/2020 - Fondos Propios a efectos del IS a 31/12/2019), mientras que esa variación, acumulada a 31/12/2021, era de 2.055.777,71 euros (Fondos Propios a efectos del IS a 31/12/2021 - Fondos Propios a efectos del IS a 31/12/2019).

Dice el acuerdo liquidatorio:

Así las cosas, el artículo 25.1.a) de la LIS requiere que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción. Si en todos y cada uno de esos ejercicios la diferencia de FP es positiva y por importe igual o superior al incremento de FP que originó la reducción, se entiende cumplido este requisito.

En este mismo sentido se manifiesta la Dirección General de Tributos (DGT) en Consulta Vinculante V1836-18 (22/06/2018): "(...;) En cuanto al cumplimiento de este requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción". Por su parte, la DGT en su Consulta V2490-22 (01/12/2022) dispone que: "(...;) A estos efectos, se entiende por cantidad indebidamente reducida el importe de la reserva de capitalización aplicada que se corresponda con la cuantía del incremento de los fondos propios respecto de los que se ha incumplido el requisito de mantenimiento".

En este caso, resulta que el incremento de fondos propios al cierre del ejercicio 2021 respecto de los fondos propios al inicio del ejercicio 2020 es de 2.055.777,21, por lo que no podría aplicarse toda la deducción pendiente generada en el ejercicio 2020, pues lo contrario supondría incumplir el requisito de mantenimiento de los fondos propios. De esta manera, dado que la deducción acumulada no puede exceder de 205.577,72 (2.055.777,21 10%) de acuerdo con el incremento de los fondos propios que es objeto de mantenimiento, y que en el ejercicio 2020 ya fue objeto de reducción un importe de 150.380,52, la deducción pendiente generada en el ejercicio 2020 que puede aplicarse en el ejercicio 2021 es de 55.197,20 euros (205.577,72-150.380,52).

I.2) IMPROCEDENCIA DE LA REDUCCIÓN EN CONCEPTO DE RESERVA DE CAPITALIZACIÓN DEL EJERCICIO 2021.

De acuerdo con los datos manifestados en el escrito de contestación al requerimiento, con los datos declarados por la entidad en el balance incluido en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS, a juicio de esta Dependencia los fondos propios a los efectos del cálculo de la reducción por reserva de capitalización generada en el ejercicio 2021 son los siguientes:

	Datos a 31/12/2021	Datos a 31/12/2020
Fondos Propios	22.885.334,85	21.096.785,63
Reservas Legal y Estatutarias	348.183,34	348.183,34
Resultado del ejercicio	2.993.291,46	944.580,57
FP a efectos del artículo 25 LIS (Fondos Propios - Reservas legal y estatutaria - Resultado ejercicio)	19.543.860,05	19.804.021,72

Incremento FP en el ejercicio 2021 que origina la reducción por la RE de capitalización= -260.161,67 (FP a 31/12/2021-FP a 31/12/2020)

Así las cosas, el incremento de los fondos propios vendrá dado por la diferencia de los FP a efectos del artículo 25 LIS al cierre y al inicio del ejercicio 2021, esto es, -260.161,67 (19.543.860,05-19.804.021,72). Por tanto, no ha habido incremento de fondos propios en el ejercicio 2021 a efectos de determinar la reducción en concepto de reserva de capitalización generada en el ejercicio 2021.

La presente actuación se ha limitado exclusivamente a comprobar el importe aplicado como reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización, tanto la generada en el ejercicio 2020 como la

generada en el propio periodo impositivo 2021, así como el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 25 de la Ley 27/2014 (LIS).

Concluye la Administración, y en base a ello resulta la regularización dictada, que la cantidad declarada como reserva de capitalización generada en el periodo 2021 (94.458,06 euros) es improcedente, puesto que en dicho periodo 2021 no se produjo un incremento de los fondos propios, sino una disminución de los mismos, en 260.161,67 euros. Y que, en cuanto a la cantidad declarada por el obligado tributario, por este mismo concepto, como generada en el ejercicio 2020 y procedente de aplicar en el periodo 2021, que habían sido 81.213,41 euros, sólo procedería aplicar 55.197,20 euros.

QUINTO.- En relación a la cantidad declarada por este concepto como reserva de capitalización generada en el periodo 2021 (de 94.458,06 euros), que se ha considerado íntegramente como improcedente por la AEAT, entiende que debería admitirse ya que, si bien acepta que los fondos propios de la entidad al cierre 2021 disminuyeron respecto de los que había al cierre del ejercicio 2020, alega que nos encontraríamos ante la excepción prevista en el artículo 25.1.a) LIS en tanto, se afirma, esta disminución de fondos propios se ha producido por pérdidas contables. Dichas pérdidas, se afirma, se generaron por la contabilización de pérdidas ocasionadas por regularizaciones practicadas al obligado tributario por la Seguridad Social tras una Inspección de Trabajo. Un importe de ellas, se alega, fue contabilizado como gasto con cargo a P y G y otro importe, en concreto 1.204.742,24 euros, con cargo a Reservas siendo ello lo que ha ocasionado la disminución de los fondos propios en los términos expuestos. Sostiene que, como la finalidad del beneficio fiscal previsto en el artículo 25 LIS es incentivar la capitalización de las empresas, en vez de que los beneficios se repartan entre los socios, debería admitírsele su aplicación ya que, en su caso, no se ha producido ese reparto de beneficios a los socios, la disminución de los fondos propios se ha debido a pérdidas y no a un reparto de dividendos.

Este TEAC no comparte esta argumentación del obligado tributario, pues resulta claro que, disponiendo la norma que la reducción en la BI del ejercicio será, en caso de cumplirse los requisitos, del "10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios" viniendo éste determinado por "la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior" y que, en este caso, dicha diferencia fue de -260.161,67 euros (19.543.860,05 euros -19.804.021,72 euros), es evidente que no existió, en tal ejercicio, dicho incremento de fondos propios a efectos de determinar una reducción, en ese ejercicio, en concepto de reserva de capitalización generada en el mismo. Además, como se destaca en el acuerdo:

"(...) la empresa en el ejercicio 2021, como en los ejercicios 2019 y 2020, no tuvo pérdidas contables, sino que los resultados en tales ejercicios fueron positivos, tal y como se desprenden de los balances contenidos en los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondientes. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la determinación de los fondos propios al inicio y cierre de cada ejercicio debe realizarse de acuerdo con los criterios contables y exceptuando las partidas que expresamente establece el artículo 25.2 de la LIS, así, la disminución de reservas al cierre del ejercicio supone que el incremento de fondos propios de ese periodo impositivo disminuya, lo cual afecta a la reducción por la reserva de capitalización.

En relación con la reserva de capitalización, uno de los requisitos es el mantenimiento del importe del incremento de los fondos propios de la entidad durante un plazo de cinco años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

En este sentido, el cargo a reservas derivada de una regularización inspectora de la Seguridad Social, supone un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio en que se produce, a efectos de determinar el cumplimiento del mencionado requisito.

En el presente caso, la disminución de las reservas voluntarias debido a la regularización derivada de la inspección de la Seguridad Social, aunque no provenga de la distribución de dividendos, supone un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2021 para determinar si se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de la reducción practicada en el ejercicio 2020.

Este es el criterio administrativo que estable la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V0745-22, de 05/04/2022: La disminución de las reservas voluntarias debido a una regularización derivada de una inspección, aunque no provenga de la distribución de dividendos, supone un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio.

Este TEAC comparte tal argumentación y el criterio expuesto que, apoyado en la Consulta de la DGT que se cita, determina que deba confirmarse, en este punto, el acuerdo liquidatorio.

SEXTO.- Respecto a la cantidad declarada como reserva de capitalización aplicada en 2021 pero generada en el periodo 2020 (81.213,41 euros según la autoliquidación de la entidad), que se ha visto reducida por la AEAT, en el acuerdo liquidatorio impugnado, dejándola en 55.197,20 euros, pero nuevamente procede confirmar el criterio administrativo, siendo claro que el incremento de fondos propios al cierre del ejercicio 2021, ejercicio en el que se pretende aplicar una parte de la reducción generada en 2020, respecto de los fondos propios al inicio de ese ejercicio 2020 fue de 2.055.777,21 euros, la deducción acumulada no podía exceder de 205.577,72 euros (el 10% de ese incremento 2.055.777,21

euros, que es lo que dice la norma, y que sería el incremento de fondos propios producido en 2020, respecto de 2019, que es objeto de mantenimiento en 2021); así, considerando que en 2020 ya fue objeto de reducción un importe de 150.380,52 euros, la deducción que generada en 2020 que quedó pendiente de aplicar en ejercicios siguientes que puede aplicarse en el ejercicio 2021 es la diferencia entre eso ya aplicado, 150.380,52 euros y lo que sería el límite máximo a aplicar, de 205.577,72 euros, esto es los 55.197,20 euros que fija el acuerdo.

También se alega por el reclamante, como se alegó a la Administración, su procedencia, justificándola, al igual que en el caso anterior, en la excepción prevista en el artículo 25.1.a) LIS. Esto es, en que la disminución de fondos propios se ha producido por pérdidas contables. Siendo dichas pérdidas, se afirma, las originadas por la contabilización del gasto originado por las mencionadas actuaciones de la Inspección de trabajo, que derivaron en diversas liquidaciones de la Seguridad Social. Una parte, como se ha mencionado anteriormente, se alega que se contabilizó como gasto con cargo a P y G y otro importe en concreto 1.204.742,24 euros, con cargo a Reservas y ello, se afirma, es lo que ha ocasionado la disminución de los fondos propios.

Como se ha expuesto con anterioridad, artículo 25.1.a) de la LIS dispone, como uno de los requisitos para que proceda aplicar el beneficio de la reducción por la reserva de capitalización, es que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad que origina el mismo se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, en este caso estamos refiriendo a la generada en 2020, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Era, por tanto, necesario, en este caso, a la hora de determinar qué parte de la reducción generada en 2020 podría aplicarse en 2021, determinar si, en ese ejercicio 2021, se había mantenido el incremento de fondos propios producido en 2020, año en que se generó la reserva (reducción) que, al haber quedado pendiente, se quiere aplicar, por lo que deben compararse, como establece el artículo 25.2 de la LIS, los fondos propios existentes al cierre del ejercicio 2021, sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al cierre del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del mismo. Y tener en cuenta el incremento producido en 2020 (es decir, el resultado de comparar los fondos propios al cierre de 2020 y los fondos propios al cierre de 2019). Dado que, como bien se expone en la liquidación dictada, en este caso, el incremento de Fondos Propios, a efectos de la reserva de capitalización, producido en el ejercicio 2020 (comparando esos fondos a 31/12/2020 y a 31/12/2019) que es, por tanto, el que originó la reducción por la reserva de capitalización en ese ejercicio 2020 fue de 2.315.939,38 euros, y que dicho incremento, en 2021 (comparando los fondos propios a 31/12/2021 y a 31/12/2019), era de sólo 2.055.777,71 euros, debe confirmarse plenamente la regularización practicada.

En consecuencia, se desestiman las alegaciones del interesado y se confirma la resolución recurrida en este punto.

SÉPTIMO.- Procede ahora este TEAC a analizar el segundo ajuste que se practica en la regularización practicada, el relativo a la deducción por donativos.

Como se expone en los ANTECEDENTES DE HECHO, el obligado tributario presentó declaración por el IS correspondiente al período comprobado aplicando en la cuota íntegra una deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) por importe de 67.324,82 euros. De dicho importe, la Administración ha considerado improcedentemente aplicado 64.750,00 euros.

Es la deducción cuya aplicación la oficina gestora ha considerado improcedente, dictando una regularización fundamentada en que la entidad a la que el sujeto pasivo efectuó las donaciones (en adelante, la entidad donataria, "**XL HS**, ...") no ejercitó, en tiempo y forma, la opción para su acogimiento al régimen especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) con efectos para el ejercicio comprobado, constando que había presentado el correspondiente modelo censal (036) ejercitando dicha opción con fecha 02-06-2023, esto es, una vez iniciado, incluso el procedimiento de comprobación en relación con la entidad reclamante del que ha resultado la liquidación impugnada.

Concluye, en ese sentido, la Administración que, de acuerdo con lo dispuesto en artículo 1 del Real Decreto 1270/2003 ese régimen fiscal especial - cuyo acogimiento, por parte de la entidad donataria, es requisito esencial para que las cantidades donadas puedan acogerse al beneficio fiscal al que nos estamos refiriendo - se aplica, en todo caso, al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contiene la manifestación expresa de la opción (y, lógicamente, a los sucesivos) por lo que, en este caso, a la vista de los hechos producidos, en ningún caso puede considerarse que **XL HS** ... fuese una entidad acogida válidamente al régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002) en el período impositivo 2021, resultando, por tanto, la deducción aplicada por cantidades donadas a esa entidad en ese ejercicio improcedente.

Se alega, por el reclamante, que dicha Fundación destinataria de los importes donados, "**XL HS** ...", sí se encontraba efectivamente acogida a dicho régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 no sólo en el ejercicio 2018 sino desde su constitución. Y es que sostiene que dicha entidad cumplía, y cumple, con todos los requisitos exigidos por el artículo 3 de la citada Ley (persecución de fines de interés general, destinación a la realización de dichos fines el porcentaje mínimo de ingresos exigido, rendición de cuentas etc..) siendo ello algo que no ha sido objeto de estudio en el procedimiento de comprobación en el que se ha dictado la liquidación recurrida. Por tanto, se alega, el acogimiento por la entidad donataria al régimen especial debe

entenderse producido desde su inicio (2015) y la no presentación por aquélla del modelo 036 como exige el artículo 1 del Real Decreto 1270/2003 constituiría una mera formalidad, que además ya ha sido subsanada.

OCTAVO.- Este TEAC comparte el criterio adoptado por la Administración de considerar que el ejercicio de la opción por acogerse al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, en tiempo y forma, por la entidad donataria constituye un requisito esencial para que la persona o entidad donante pueda practicar, en su liquidación del IS del ejercicio en que se efectúan las donaciones, la deducción por esos donativos en relación a las cantidades donadas.

Así, este TEAC, en la resolución del recurso de alzada para unificación de criterio RG 00-01975-2013 de 05-02-2015 citada, además, por la Administración en la resolución recurrida, en la que se planteaba la cuestión de si los donativos realizados dan derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley 49/2002 en sede del donante cuando la entidad donataria o beneficiaria, aún reuniendo las condiciones y requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 para poder ser considerada una entidad sin ánimo de lucro, sin embargo no había ejercitado la opción exigida para la aplicación del Régimen Especial, ya fijó su criterio al respecto. En la misma, después de transcribirse la normativa aplicable (artículos 2,3,14,16 y 24 de la Ley 49/2002 y 1 del Real Decreto 1270/2003) se concluye que, con arreglo a la misma, (el subrayado se añade ahora por este TEAC):

"el donante deberá acreditar mediante una certificación que expide la entidad donataria, entre otras cuestiones, la efectividad de esta donación o aportación, su carácter irrevocable, su destino y mención expresa de que la entidad donataria se encuentra entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, mención ésta que no consiste en la mera posibilidad de que le pueda resultar teóricamente aplicable un régimen fiscal especial, singularmente privilegiado frente a las normas generales de tributación, sino en el acogimiento al régimen especial en el plazo y forma determinados reglamentariamente.

Por ello, para el caso de la posible comprobación ulterior por la Administración, el donante debe contar con la certificación necesaria que acredite tal extremo de acuerdo con el principio de carga de la prueba contenido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

No obstante, para aquellos casos en los que resultare acreditado que la certificación expedida por la entidad donataria no es veraz en cuanto a la mención expresa de que la entidad donataria sí se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias de mecenazgo de acuerdo con lo establecido en la Ley 49/2002, no podría el donante aplicar el beneficio fiscal de la deducción, sin perjuicio en su caso de las posibles acciones que pudiera ostentar frente a aquella".

En conclusión:

- Las entidades sin fines lucrativos incluidas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y que cumplan los requisitos del artículo 3 de la misma norma, podrán acogerse al régimen fiscal especial regulado en el artículo 14 de la Ley 49/2002.

- De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1240/2003, la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal.

- Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características".

En consecuencia de ello, debemos confirmar el criterio administrativo y mantener que no es admisible la alegación de la reclamante de que la falta de ejercicio, en tiempo y forma, de la opción, por la entidad donataria, para acogerse al régimen especial constituya una mera formalidad. Al contrario, mantiene este TEAC que ese ejercicio de esa opción, en tiempo y forma, mediante la presentación de la declaración censal a que hace referencia el artículo 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003 es un requisito esencial, y constitutivo, para que pueda entenderse que la entidad donataria estaba válida y efectivamente acogida al régimen especial y, por tanto, para que la entidad donante pueda practicarse las correspondientes deducciones por los donativos efectuados a favor de aquella.

Por último, no desvirtúa la anterior conclusión el hecho de que, como se alega, la entidad donataria viniese presentando sus declaraciones por el IS aplicando el régimen especial sin haber sido dichas declaraciones objeto de comprobación por parte de la Administración. De acuerdo con la doctrina expuesta por este TEAC - sirva citar la resolución de 17/11/2015, RG 5071/2012 o la de 15/02/2018, RG 4092/2015 - la vulneración del principio de actos propios y de confianza legítima requiere una previa actuación expresa, desarrollada en plenitud por parte de la Administración que suponga una inequívoca manifestación de voluntad acerca de la aplicación de una determinada norma, así como que en la situación actual se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo. Por otro lado, tampoco puede considerarse como acto propio cada actuación o procedimiento administrativo en la que no se haya corregido cualquier operación económica susceptible de ser liquidada, ya que ello sería

tanto como entender vetada toda regularización a practicar en un futuro si no se realizó en el pasado. En este caso, no consta una actuación administrativa realizada en esos términos (resultante de un procedimiento administrativo específicamente desarrollado al efecto) que se haya pronunciado sobre la conformidad o procedencia de que la entidad donataria, "XL HS, ..." viniese tributando, en el ejercicio 2021 y en otros, bajo el régimen especial del IS previsto para las entidades sin fines lucrativos, de acuerdo con la Ley 49/2002, por lo que ninguna vulneración de la doctrina de los actos propios cabe predicar respecto del acto que es aquí sometido a revisión.

Asimismo, cabe destacar que la presunción de certeza de los datos consignados en sus declaraciones tributarias vincula únicamente a los contribuyentes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 LGT, por lo que el hecho de que dichas declaraciones no hayan sido, como se afirma, objeto de comprobación por la Administración (que, por tanto, tampoco se ha pronunciado nunca, expresamente, sobre la validez de que "XL HS, ..." viniese tributando en el IS como entidad sin fines lucrativos) en ningún caso supone, como da a entender el obligado tributario, el que la Administración tributaria hubiese validado expresamente dicha situación.

NOVENO.- Se alega asimismo que lo dispuesto por artículo 1 del Real Decreto 127/2003, de 10 de octubre vulnera del principio de jerarquía normativa. Se afirma, por el obligado tributario, *"que existe una extralimitación en el Reglamento cuando exige al contribuyente una mayor formalidad a la hora de comunicar el ejercicio de la opción en la medida que exige que ésta se efectúe por medio de declaración censal, entendiéndose que debe considerarse suficiente cualquier declaración que ponga en conocimiento de la Administración la voluntad del contribuyente de aplicar el régimen especial. Eso es así en la medida que se produce un quebrantamiento claro del principio fundamental de jerarquía normativa previsto en el artº 9.3 de la Constitución Española dado que, a juicio de esta parte, el artículo 1.1 del Reglamento contradice lo previsto en la LGT, en su artículo 119.3 LGT"*. Esto es, se afirma, mientras la Ley General Tributaria establece que para ejercitar una opción es suficiente la presentación de cualquier declaración, el artículo 1.1 del Reglamento exige que esta declaración se trate de una declaración censal. Por esta razón, se afirma, el artículo 1 del Real Decreto 127/2003 vulnera el principio constitucional de jerarquía normativa previsto en el artículo 9.3 de la Constitución.

Es doctrina reiterada de este TEAC que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la Constitución, ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro Ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. En este sentido cabe citar numerosas resoluciones de este Tribunal Central, como las de 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc. Por lo que no cabe pronunciarse sobre este asunto.

Dicho lo anterior, pone de relieve este TEAC que, en el presente caso, para determinar la procedencia de un beneficio fiscal, como es la deducción objeto de controversia, debe acudirse, en primer lugar, a lo dispuesto en la normativa reguladora del tributo en cuestión, esto es, en este caso, a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades y luego tener en cuenta el resto de normas que puedan resultar de aplicación como sería, aquí, la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Tanto una como otra son normas con rango de Ley, remitiéndose el artículo 14 de esta última al reglamento que regule el plazo y la forma en que debe procederse al ejercicio de la opción. Y ya hemos dicho, en el anterior FUNDAMENTO DE DERECHO, que el criterio de este TEAC es que ejercer la opción por acogerse, para tributar por el IS confirme al régimen especial diseñado en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, a través de la correspondiente declaración censal específica, *"se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características"*.

DÉCIMO.- Se alega que la regularización practicada no es conforme a derecho pues, se afirma, le falta la base legal necesaria para emitirla, que a su juicio *"sería el haber levantado un acta previa a la Fundación, indicándole que no cumple con dichos requisitos. De haberla recibido, se afirma, la fundación podría haber efectuado sus alegaciones, defender su posición, y presentar en su caso los recursos o reclamaciones legales correspondientes"*. En consecuencia y hasta que se demuestre lo contrario, se alega, debería considerarse que la fundación sí que cumplía con los requisitos para aplicar el régimen especial y, por tanto, la deducción aplicada por la donante resultaría procedente.

Se desestima esta alegación. En el presente caso la regularización dictada se fundamenta en un único hecho probado por la Administración y reconocido por el propio obligado tributario: que para el período impositivo en el que el obligado tributario se benefició de la deducción mencionada, la entidad donataria no había comunicado a la Administración válidamente y en la forma establecida y exigida su opción por acogerse a dicho régimen especial (no lo hizo, como ya hemos dicho, en tiempo y forma, esto es, presentando la correspondiente declaración censal antes de la finalización del período en el que se ha pretendido aplicar la deducción por la entidad donante). No se requiere, como parece entender el obligado

tributario, una regularización previa, en sede de la entidad donataria, en la que se concluya que esta entidad no podía acogerse, en el ejercicio correspondiente, al régimen fiscal de la Ley 49/2002 para que, por las circunstancias expuestas, pueda negarse a una determinada entidad la deducción por los donativos efectuados a aquella, habiendo quedado plenamente fundamentada y motivada la regularización practicada al respecto, incluyendo todos los elementos en que se fundamenta.

UNDÉCIMO.- Por último, se alega que la regularización practicada no es conforme a derecho por vulnerar numerosos principios generales del derecho tales como el de jerarquía normativa, seguridad jurídica, prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos, de actos propios y el de la prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración.

En relación a esta pretensión, este TEAC se remite a lo concluido en FUNDAMENTOS DE DERECHO anteriores acerca de la incompetencia de este TEAC, órgano administrativo de naturaleza estrictamente revisora de la adecuación de los actos administrativos a la legalidad vigente, para enjuiciar las cuestiones relativas a la constitucionalidad de esas normas aplicables a considerar, reguladoras de los tributos, facultad que nuestro ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional. En el presente caso la regularización practicada se fundamenta en lo dispuesto por los artículos de Ley 49/2002 y el artículo 1 del Real Decreto 1270/2003 cuya inconstitucionalidad, por lo expuesto no corresponde enjuiciar este TEAC.

Por lo razonado, este TEAC procede a desestimar la reclamación RG 00-06660-2023 por considerar la resolución con liquidación provisional objeto de la misma, conforme a derecho.

DUODÉCIMO.- Procede ahora este TEAC a analizar la conformidad a derecho de la sanción impuesta, objeto de la reclamación RG 00-09184-2023. Ello implica analizar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción sancionada. Resultando que en virtud del acuerdo sancionador referenciado se impuso al obligado tributario una sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo Art. 193 LGT, calificada como leve, por un importe de 43.520,95 euros.

Confirmada por este TEAC la regularización practicada, quedaría confirmado el elemento objetivo de la misma.

En cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo, el referido a la culpabilidad - grado de intencionalidad - que ha de apreciarse en la conducta de la entidad para tenerla como infractora, se alega por el obligado tributario inexistencia del mismo, ni siquiera a título de negligencia. Se alega, asimismo, falta de motivación en el acuerdo sancionador en relación a la concurrencia de dicho elemento.

Respecto a las cantidades aplicadas en concepto de reserva de capitalización para reducir la base imponible declarada correspondiente al período 2021, se alega, en concreto, haber actuado con arreglo a la pura lógica y jurídica del artículo 25 LIS por lo que debería estimarse que actuó siempre amparado en una interpretación razonable de la norma en los términos del artículo 179.2 LGT lo que, se alega, determinaría que no habría lugar a responsabilidad por su parte por este ajuste practicado.

Respecto a las cantidades aplicadas en concepto de deducción por donativos, asegura haber actuado amparado en la buena fe y en la certeza de que su conducta resultaba plenamente adecuada al ordenamiento jurídico, pues así se lo manifestaba cada año la Fundación donataria y ésta venía presentando sus declaraciones acogiendo al régimen especial, las cuales no eran comprobadas por la Administración.

Resultando que el contenido de dicho acuerdo sancionador en relación a la culpabilidad apreciada es el siguiente:

"Todo esto ha sido detectado por la AEAT mediante un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, lo que pone de manifiesto que no se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y al menos existe negligencia en el sujeto pasivo al no haber presentado una declaración completa y veraz, pese a conocer todos los datos, por lo que no concurre causa de exclusión de responsabilidad.

En esta conducta concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el artículo 183.1 de dicha Ley al establecer 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.

Por tanto, XZ-JK SL es culpable por no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues no ha presentado el modelo 200 ejercicio 2021 conforme a la normativa aplicable al mismo, es decir no lo está presentado de forma completa y veraz, ya que se declaran deducciones por donaciones a entidades sin fines de lucro Ley 49/2002 por un importe superior al que le consta a la Administración Tributaria por este concepto, lo que ha supuesto dejar de ingresar al Estado un importe que asciende a 87.041,91 euros.

Este importe corresponde al reintegro del exceso de la devolución que en su día se practicó por este mismo impuesto y ejercicio.

Esta conducta de la sociedad es voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes y de la normativa tributaria, por lo que se aprecia el concurso de dolo, culpa o cuando menos negligencia, al no ponerse la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La infracción ha sido cometida con negligencia, cuya esencia 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 de la colectividad, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución.

Así, actúa culpablemente quien omite la diligencia debida sin necesidad de una voluntad manifiesta de incumplir la norma. La presunción de inocencia no cubre el error y éste, no exonera de responsabilidad al autor ya que la culpa puede ser tanto consciente como inconsciente y se hubiera podido evitar poniendo el cuidado necesario en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, no encontramos ninguna de las causas exculporias del artículo 179.2 de la LGT".

Entiende este TEAC que el elemento subjetivo de la culpabilidad preceptivo para tener una conducta como infractora, no aparece precisa y suficientemente motivada y descrita en la resolución sancionadora, por lo que ha de confirmarse que no se cumple esa condición. Y es que, a nuestro juicio, la Administración no ha motivado adecuadamente la concurrencia de tal culpabilidad en el sujeto infractor, incluyendo, en el acuerdo sancionador, únicamente una remisiones genéricas a la omisión de la diligencia exigible a la entidad como sujeto pasivo del IS, a la imposibilidad de amparar su conducta en una interpretación razonable de la norma y a la ausencia de causas de exoneración de responsabilidad, pero sin relacionar, de modo preciso y suficiente, tales circunstancias en ningún momento con la conducta específica del sujeto que determinado la procedencia de practicar el ajuste que se entiende luego sancionable.

Recordemos en este punto que el artículo 183.1 de la LGT exige para sancionar la concurrencia de, al menos, una conducta negligente, por lo que la intencionalidad y el grado o la intensidad en que ésta se produce en cada caso ha de ser tenida en cuenta como elemento determinante en la aplicación de las normas que conforman el derecho administrativo sancionador, una de cuyas parcelas es, precisamente, el derecho tributario sancionador, en cuyo ámbito nos estamos moviendo. En efecto, tanto la doctrina del Tribunal Constitucional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por reflejo, la doctrina y jurisprudencia administrativas, han venido desechando de forma reiterada la implantación del principio de responsabilidad objetiva en el ámbito tributario.

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo.

Así, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 8 de julio de 1991, dejó sentado que:

"los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado".

Por tanto, si los principios del derecho penal son aplicables al administrativo sancionador, la responsabilidad objetiva ha de ser rechazada; en otras palabras, sin dolo ni culpa no cabe infracción tributaria alguna, resultando imprescindible para la imposición de la sanción la motivación de la culpabilidad, tal como repetidamente ha indicado el propio Tribunal Constitucional, siendo ejemplo de ello la sentencia 164/2005, de 20 de junio, en la que indicó que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "...se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio...", añadiendo 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".

Y en la misma línea se ha venido pronunciando reiteradamente el Tribunal Supremo, desechando la posibilidad de que la conducta del sujeto pasivo pueda ser constitutiva de infracción tributaria cuando no se aprecie el concurso de un actuar negligente, para lo que no basta con descartar la concurrencia de alguna de las causas excluyentes de responsabilidad, y señalando en todo caso la necesidad de motivar la culpabilidad en los acuerdos sancionadores, sin que la posible ausencia de esta pueda ser subsanada posteriormente por los órganos revisores, ya sea en la vía administrativa o en la jurisdiccional. Estos criterios se ponen de manifiesto en sentencias como las de 31/05/2012 (rec. 540/2009), recaída en recurso de casación para unificación de doctrina, 20/12/2013 (rec. 1537/2010), 06/06/2014 (rec. 1411/2012), 06/11/2014 (rec. 4072/2012) y 16/07/2015 (rec. 650/2014), también recaída en recurso de casación para unificación de doctrina.

Por su parte, este Tribunal Económico-Administrativo Central resolvió en el mismo sentido, entre otras, en su resolución de 18/02/2016 (RG 7036/15-DYCTEA), dictada en unificación de criterio y en la que se concluía que:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que la utilización de la expresión "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad" no supone motivar suficientemente el

elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor".

En consecuencia, hemos de estimar la alegaciones de la reclamante y anular por falta de motivación del elemento subjetivo el acuerdo de imposición de sanción en la parte que corresponde a la deducción por donativos aplicada. Por lo que se estima parcialmente a reclamación tramitada con RG 00-09184-2023.

DECIMOTERCERO.- Como recapitulación, se desestima la reclamación RG 00-06660-2023 interpuesta contra la liquidación y se estima la reclamación RG 00-09184-2023 interpuesta contra la sanción.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

