AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 30 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 382/2021

SUMARIO:

Ceuta y Melilla. Deducciones y bonificaciones en cuota. IRPF. El demandante se practicó la deducción sobre los rendimientos procedentes del ejercicio de actividades profesionales realizadas para dos entidades que tienen instalaciones en Ceuta. Para la Inspección y el TEAC la aplicación de la bonificación exige que la actividad económica generadora de rendimiento se haya realizado íntegramente en Ceuta, lo que no habría acreditado el demandante. En la demanda se aduce que el asesoramiento profesional realizado versa sobre la actividad desarrollada en Ceuta para las empresas mencionadas, siendo necesaria la visita de las propias instalaciones allí radicadas. Y que, si bien es cierto que el demandante tiene en Madrid un despacho profesional en un local afecto a la actividad, cuando desarrollaba el trabajo como profesional libre para estas entidades, lo hacía en un despacho existente en las instalaciones. Arguye que la aplicación de la deducción no requiere presencia física del profesional en Ceuta, en la medida en que la literalidad del precepto no lo exige, sino que solamente requiere efectiva prestación del servicio en Ceuta, sin necesidad de que dicha prestación de servicios vaya acompañada, además, de la presencia física geográfica del profesional o empresario en dicha ciudad, más allá de visitas más o menos esporádicas. Las tareas de elaboración de informes, estudios, planos, maquetas o diseño de obras de ingeniería, gráficos y análisis como los que ha prestado requieren de presencialidad en Ceuta, y solo las accesorias a las mismas se pueden desarrollar sin presencia física en Ceuta, máxime en un no residente habitual, siendo indiferente el lugar de su prestación y resultando. Lo relevante y esencial es el destino o destinatario de dichos informes para su efectividad, en este caso concreto para dos empresas con sede en Ceuta, y así lo estima el Tribunal que considera que en este caso el desarrollo de las funciones requiere, al menos para algunas actividades, su presencia en las concretas instalaciones a las que se refiere el trabajo y el resto de los elementos probatorios corroborarían que, en efecto, los trabajos se desarrollaron en Ceuta, completando así el requisito que para el disfrute de la deducción exige la normativa.
Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Aunque la sanción no abarcó el concepto de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta, el Tribunal aprecia que existe una despreocupación notable por ajustarse a las determinaciones de la norma tributaria que integra la culpabilidad, siquiera sea en la modalidad de negligencia.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA
A U D I E N C I A N A C I O N A L
Sala de lo Contencioso-Administrativo
SECCIÓN CUARTA
Núm. de Recurso: **0000382/2021**
Tipo de Recurso: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**
Núm. Registro General: **03046/2021**
Demandante: **DON Daniel**
Procurador: **MIGUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ- CARVAJAL**
Demandado: **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**
Abogado Del Estado
Ponente Ilmo. Sr.: **D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**
S E N T E N C I A Nº:
Ilma. Sra. Presidente:
Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
Ilmos. Sres. Magistrados:
D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA
D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO

Madrid, a treinta de abril de dos mil veinticinco.
Vistos los autos del recurso contencioso administrativo **nº 382/2021**que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **DON Daniel,** representado por el Procurador D. Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, contra la Resolución de 24 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación núm. NUM000, por la que se estima parcialmente la reclamación deducida frente a acuerdo de liquidación del IRPF, ejercicios 2011/2012 y sanción subsiguiente.
Habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO
PRIMERO.-Por la recurrente expresada se presentó escrito en fecha 9 de febrero de 2021 manifestando la intención de interponer recurso contencioso administrativo, siendo admitido a trámite mediante decreto de fecha 10 de febrero de 2021, y con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.-Una vez recibido el expediente administrativo y en el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó demanda, mediante escrito presentado el 13 de mayo de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos oportunos, terminó suplicando:
"(...) y, en su virtud, tras los trámites oportunos, acuerde la estimación del mismo acordando la procedencia de la deducción de las rentas obtenidas por el Demandante en Ceuta derivada de los servicios profesionales prestados, anulando la decisión desestimatoria del TEAC en este punto; y, asimismo, acuerde la improcedencia de sancionar ninguna de las regulaciones efectuadas por la Inspección de tributos confirmadas por el TEAC por existir caducidad del primigenio expediente sancionador, o, en su defecto, para el improbable caso de no apreciar la caducidad, subsidiariamente a lo anterior, declare la falta de tipicidad de todas las conductas de mi mandante, ausencia de culpabilidad, de negligencia y, en consecuencia, declare la improcedencia de tramitar un nuevo expediente sancionador anulando igualmente la decisión del TEAC en este punto. Habida cuenta que a la fecha que se redacta esta demanda no se ha dictado el acuerdo de ejecución de la Resolución del TEAC objeto de recurso, se deja dicho que, una vez dictada, podrá traerse al presente recurso para extender la presente impugnación a la misma ".

TERCERO.-La Abogacía del Estado contestó a la demanda, mediante escrito presentado en fecha 12 de julio de 2021, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso.

CUARTO.-Practicada la prueba propuesta, presentadas por las partes conclusiones sucintas, quedaron los autos conclusos y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera.

QUINTO.-Se señaló para votación y fallo el día 23 de abril de 2025, fecha en que tuvo lugar.

SEXTO. -La cuantía del recurso se ha fijado en indeterminada.
Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO
PRIMERO.-Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la Resolución de 24 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación núm. NUM000, por la que se estima parcialmente la reclamación deducida frente a acuerdo de liquidación del IRPF, ejercicios 2011/2012 y sanción subsiguiente.

SEGUNDO.-Tr as la estimación parcial de la reclamación, el único aspecto de la regularización practicada que ha de ser examinado es el de la deducción practicada por el demandante en su autoliquidación por rendimientos obtenidos en Ceuta, deducción que se ampararía en el art. 68.4

de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).
Dicho precepto, en la redacción aplicable *ratione temporis*y en lo que ahora interesa, disponía lo siguiente:
"4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
...
2º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las ***rentas****computadas para la determinación de las bases liquidables positivas* ***que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.***
...
3º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:
...
c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla."
El desarrollo reglamentario se contiene en el art. 58 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo), según el cual, en la redacción aplicable:
"A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto , tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:
...
2. En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o ***supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.***
No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas".

TERCERO.-El demandante se practicó la deducción sobre los rendimientos procedentes del ejercicio de actividades profesionales realizadas a PETROLÍFERA DUCAR SL e INVALSUR SL., siendo así que la primera tiene su domicilio social en Ceuta y ambas entidades tienen allí instalaciones.
Para la Inspección y el TEAC la aplicación de la bonificación exige que la actividad económica generadora de rendimiento se haya realizado íntegramente en Ceuta, lo que no habría acreditado el demandante.
En la demanda se aduce que el asesoramiento profesional realizado versa sobre la actividad desarrollada en Ceuta para las empresas mencionadas, siendo necesaria la visita de las propias instalaciones allí radicadas. Y que, si bien es cierto que el demandante tiene en Madrid un despacho profesional en un local afecto a la actividad, cuando desarrollaba el trabajo como profesional libre para estas entidades, lo hacía en un despacho existente en las instalaciones.
Arguye que la aplicación de la deducción no requiere presencia física del profesional en Ceuta, en la medida en que la literalidad del precepto no lo exige, sino que solamente requiere efectiva prestación del servicio en Ceuta, sin necesidad de que dicha prestación de servicios vaya acompañada, además, de la presencia física geográfica del profesional o empresario en dicha ciudad, más allá de visitas más o menos esporádicas.
Razona que la Administración no cuestiona que los servicios profesionales se hayan prestado para proyectos y empresas de Ceuta, pero exige, *contra legem,*que los servicios se hayan prestado físicamente allí y únicamente allí. De manera que se estaría añadiendo un requisito -la presencia física en Ceuta durante la realización de la actividad- que la Ley y el Reglamento no exigen. Es más, señala que cuando la norma ha requerido la presencia física del contribuyente en un determinado lugar, lo ha reflejado en la norma con claridad. Y pone como ejemplos de ello:
- La exención del rendimiento de trabajo obtenidos en el extranjero, art. 7p LIRPF
- Las reglas de localización de los servicios en el IVA, art 69 y 70 LIVA.
- Las reglas de utilización efectiva de los servicios; Ley del IRN

Combate seguidamente la inferencia efectuada por la Inspección y convalidada por el TEAC, según la cual, por hecho de disponer de un local en Madrid afecto a la actividad, resulta inverosímil que en él no se realizaran informes, consultas, gestiones o se mantuvieran conversaciones telefónicas relacionadas con la actividad desarrollada. Señala a tal efecto que: i) la dirección técnica ha de desarrollarse en las instalaciones; ii) el contrato de prestación de

servicios indica que se prestarán en Ceuta y por eso la empresa facilitaba un local y medios materiales, como por lo demás es común; iii) cuando se trata de no residentes, la deducción está prevista para actividades de profesionales, que frecuentemente tienen un local fuera de Ceuta; iv) al no exigirse exclusividad es normal que se tenga un despacho dedicado a otros clientes.
Concluye así que por la naturaleza de las funciones, las tareas de elaboración de informes, estudios, planos, maquetas o diseño de obras de ingeniería, gráficos y análisis como los que ha prestado requieren de presencialidad en Ceuta, y solo las accesorias a las mismas se pueden desarrollar sin presencia física en Ceuta, máxime en un no residente habitual, siendo indiferente el lugar de su prestación y resultando. Lo relevante y esenciales el destino o destinatario de dichos informes para su efectividad, en este caso concreto para dos empresas con sede en Ceuta.
Niega, finalmente, que la interpretación restrictiva propia de los beneficios fiscales ampare una interpretación del precepto que incorpore un requisito no previsto en la norma. Y señala que *"indagando racionalmente acerca del fundamento de la deducción, en orden a precisar su estricto ámbito de aplicación, encontramos que el legislador ha distinguido entre los residentes/no residentes habituales en Ceuta, por lo que la íntegra presencia en Ceuta para prestar servicios profesionales por parte de un no residente es evidente que no es lo esencial, sino que lo importante es la actividad efectiva (verdadera y utilizada) de un servicio en Ceuta, como ocurre en el caso de mi mandante. No se puede decir que se ha acudido a la analogía o que hay una aplicación extensiva de la deducción, antes al contrario, estamos dentro del pleno ámbito de aplicación del supuesto de hecho de la exención, sin extralimitación de ningún tipo de los términos literales del artículo 68.4 de la Ley del IRPF o del artículo 58 de su Reglamento."*
A lo anterior añade que la interpretación que hace la Inspección (y que confirma el TEAC) vulnera la libertad de empresa al condicionar la tributación de las rentas obtenidas a título personal por el empresario dependiendo de la ubicación geográfica de la prestación, sin que al efecto sea suficiente aplicar la norma sobre interpretación restrictiva de las deducciones.

CUARTO.-La decisión de este proceso exige un análisis de los elementos probatorios allegados al mismo, tanto al expediente como ya en sede judicial, así como, muy principalmente, de la lógica de valoración empleada en la liquidación originaria y en la resolución del TEAC que la avaló.
Para ello conviene señalar desde un principio que en el razonamiento de la liquidación, sin prescindir de los elementos concretos del caso aquí analizado, sí tiene un peso muy notable lo resuelto por el TSJ de Madrid en su STSJ de 7 de febrero de 2018 (rec. 473/2016) que expresamente cita y que reproduce en parte. En ella se resolvía también sobre la procedencia de aplicar la deducción a un contribuyente que, como el hoy actor, prestó servicios profesionales (entonces de asesoramiento jurídico) a la misma entidad Petrolífera Ducar, S.L.
Ahora bien, la traslación de los razonamientos allí expuestos no puede realizarse prescindiendo de elementos singulares de relevantes en aquella y que, a la postre, explican la decisión adoptada. Entre estos elementos significativo están, muy especialmente, la naturaleza de los servicios profesionales prestados y la inexistencia en aquel caso de un contrato que regulase su prestación que sí concurre aquí. En suma, no puede prescindirse de que la conclusión allí alcanzada es ancilar a los elementos probatorios manejados, tal como, por lo demás, señaló el Tribunal Supremo en su ATS de 27 de junio de 2018 (cas. 2359/2018) al inadmitir el recurso de casación deducido contra la mencionada STSJ de Madrid: *"El debate propuesto por la parte recurrente viene predeterminado por las singulares circunstancias del caso y, aunque aparentemente sea jurídico, resulta en realidad sustancialmente fáctico, porque de la regulación temporalmente aplicable se deduce que para disfrutar de la deducción discutida es imprescindible acreditar que las rentas se obtuvieron «en» Ceuta o Melilla, extremo éste que, conforme al artículo 115 LGT , le correspondía probar al recurrente."*
Sobre esta misma cuestión y también en función de las pruebas acopiadas en el proceso, se pronunció la STSJ de Madrid, de 25 del 25 de septiembre de 2023 (rec. 1640/2020).

QUINTO.-Situados ya en este plano, no comparte la Sala algunos de los argumentos empleados en el acuerdo de liquidación (pág. 105 del acuerdo) y la resolución del TEAR.
a) En el acuerdo se considera que los servicios profesionales no se han desarrollado íntegramente en Ceuta porque las facturas giradas por ellos se refieren a la *"prestación **externalizada*** (así en el original) *de servicios de dirección del departamento de ingeniería de Ceuta".*

Sin embargo, la externalización de un servicio no remite al lugar de su realización, sino al carácter no laboral de la relación de la empresa con quien presta el servicio. Y, de otra parte, es precisamente la externalización del servicio lo que explica que el prestador pueda desarrollar su profesión para varios clientes y tener un local afecto a su actividad en un lugar que, en lo que aquí interesa, no radique en Ceuta.
Lo relevante será, en consecuencia, si se ha probado o no que los servicios profesionales concretamente analizados (externalizados por las dos entidades) se han prestado en Ceuta, con independencia de que el demandante preste otros semejantes para otros clientes desde el local afecto situado fuera de Ceuta. Dicho de otro modo, que el demandante tenga despacho profesional en Madrid revela que ejerce su profesión en Madrid, pero no puede considerarse un indicio inequívoco (ni aisladamente ni en combinación con el resto) de que el trabajo realizado para las entidades ceutíes se desarrollara fuera de Ceuta.
b) Tampoco cabe sacar consecuencias de que *"el obligado tributario presta sus servicios además de a las sociedades PETROLIFERA DUCAR S.L. e INVALSUR S.L, que desarrollan su actividad en Ceuta, a las sociedades DIRECCION000. y PETROLOGIS ANARIAS S.L."* O, al menos, en el acuerdo no se exteriorizan las razones por las que esta pluralidad de clientes lleva consigo que la prestación de servicios se realice fuera de Cuta.
Es definitiva, la Sala considera que este hecho no milita ni a favor ni en contra de la tesis de la Administración o del contribuyente.
c) En la liquidación se sostiene que las intervenciones del demandante ante la Autoridad Portuaria de Ceuta que resultan acreditadas no tienen por qué obedecer al ejercicio profesional, sino que pudieran justificarse en la condición de Presidente del Consejo de Administración Petrolífera Dúcar SL y de INVALSUR SL, sociedades en las que, además, tenía participación.
Tampoco consideramos que la realización de las funciones propias de Presidente del Consejo sean obstativas al desarrollo de la actividad profesional en Ceuta. Si no se niega que el demandante podía compatibilizar ambas actividades, no hay razón para afirmar que el desarrollo de su función de asesoramiento técnico no pudiera desarrollarse también en Ceuta.

SEXTO.-A partir de lo anterior, la Sala considera muy relevante la naturaleza de la prestación de servicios profesionales desarrollados (muy distinta a la contemplada en la STSJ mencionada) y la existencia de un contrato que fijaba el lugar en el que habrían de ser desarrollados.
A) El objeto del contrato de servicios, reproducido en la demanda sin objeción por la Administración, era la Dirección del Departamento Técnico de la compañía. Y para el desarrollo de tal función se habilitaba al demandante para (el énfasis es de la demanda):
*1.- **Representar a la Sociedad en toda clase de negocios, contratos, actos y operaciones y ante toda clase de personas o entidades, con el fin de que pueda velar por el correcto funcionamiento de las instalaciones**y pueda, de tal forma, fijar, y en su caso, negociar, tanto el precio del combustible como el volumen del mismo que puede ser transportado por las instalaciones sin dañarlo.*
*2.- **Impartir instrucciones relativas a la ampliación, mejora, adaptación de infraestructuras de transporte del combustible**en garantía de una adecuada calidad y seguridad, debiendo, en todo caso, establecer los requisitos mínimos de calidad y seguridad que han de regir en el transporte del mismo.*
3.-Comprar, vender, permutar y de cualquier otro modo adquirir o enajenar cualquier tipo de elementos que permitan el perfecto desarrollo y finalidad de las instalaciones, pudiendo en su caso, llegar a firmar contratos que permitan la construcción de nuevas instalaciones o el cierre de las mismas.
*4.- **Capacidad para fijar, en caso de construcción de nuevas instalaciones, de nuevas rutas alternativas consideradas más eficientes**por la sociedad en caso de crecimiento de producción y de dificultades del terreno.*
*5.- **Solicitar ante cualquier tipo de Administración las autorizaciones, permisos o concesiones que sean necesarios para el correcto desarrollo de la actividad de la sociedad.***
*6.- **Solicitar ante la Autoridad Portuaria**ampliaciones de plazo concesional así como solicitar nuevos terrenos concesionales.*
7.- Velar por el impacto medioambiental y social que puedan causar las instalaciones, debiendo en todo caso evitarlo y advertir de los riesgos de contaminación en caso de rotura accidental, derrama del combustible, incendio o sabotaje y denunciando los perjuicios ocasionales a las comunidades locales situadas en el trayecto, pudiendo asociarse a la plataforma internacional

de asociaciones y ONG que velan por estos asuntos y asesoran en la forma en la cual se debe actuar para dañar lo menos posible el entorno.
8.-Celebrar contratos de trabajo colectivos e individuales, con empleados, técnicos y operarios; nombrar personal técnico, auxiliar y subalterno para el correcto transporte del combustible, así como acordar despidos, con o sin indemnización; y cumplir todas las obligaciones patronales de la empresa.
9.- Contratar, en caso de considerarlo necesario, con empresas que se ocupen del suministro de soluciones tecnológicas que controlen y gestionen las instalaciones con el fin de obtener la información de las instalaciones en tiempo real.
*10.- **Inspeccionar el cumplimiento de las condiciones técnicas,** y en su caso, económicas, que resulten exigibles.*
11.- Inspeccionar el cumplimiento del mantenimiento de existencias mínimas de seguridad a las que esté obligada la empresa como consecuencia de su actividad.
12.-Sancionar la comisión de infracciones por parte de cualquier de los empleados que ponga en peligro la seguridad del entorno.
13.-Conferir toda clase de poderes en favor de la persona o personas que le parezca, con las facultades, de entre las expresadas, que tenga a bien; revocar los poderes conferidos y otorgar otros nuevos.
14.-Y otorgar y suscribir cuantos documentos públicos o privados sean necesarios, a fin de llevar a cabo las facultades descritas, con los pactos, cláusulas y condiciones que a bien tenga establecer."
Por otro lado, el demandante ha aportado una relación de los informes emitidos en el ejercicio de sus funciones de Dirección Técnica, así como los informes mismos. En ellos ciertamente se aprecia que algunos de los trabajos se materializan mediante el empleo de programas ofimáticos que, sin dejar de ser técnicos, pueden desarrollare sin presencia física en las instalaciones. Pero, al margen de que nada impide realizarlos en las dependencias de la empresa que tenía asignadas al efecto, otras ponen de manifiesto la inequívoca necesidad de su desarrollo en las instalaciones por referirse precisamente a aspecto técnicos de ellas.
Ha de añadirse que en el propio contrato se establece que los servicios serían *"a desarrollar en la Ciudad Autónoma de Ceuta, debiendo dirigir todas las áreas de actividad de la empresa descritas".*Justificándose la necesidad de la contratación del Director Técnico en que la actividad empresarial *"requiere una Dirección Técnica permanente para las labores de mantenimiento de conductos e instalaciones de distribución, así como las innovaciones necesarias de estas instalaciones con el objetivo de conseguir la mejor productividad posible."*
Pues bien, la Sala considera que las funciones a desarrollar y las facultades conferidas para ello, la exigencia contractual de laborar en Ceuta y los trabajos efectivamente realizados, acreditados con los informes emitidos, ponen de manifiesto una relación locativa suficiente de la actividad desenvuelta con la ciudad de Ceuta que satisface la exigencia normativa de que las rentas hayan sido *"obtenidas en Ceuta".*
Los elementos probatorios que razonablemente era exigible que el demandante aportase así lo indican de acuerdo con los anteriormente razonado. No consideramos justificado exasperar la exigencia de que la actividad se desarrolle en Ceuta hasta el punto de que la posibilidad técnica de que algunos trabajos se desarrollen fuera de Ceuta se transmute en que, en efecto así haya ocurrido necesariamente. Y es que, a diferencia de otro tipo de servicios, que pueden desarrollarse sin vinculación alguna a un lugar concreto, en este caso el desarrollo de las funciones requiere, al menos para algunas actividades, su presencia en las concretas instalaciones a las que se refiere el trabajo. A partir de este hecho, el resto de los elementos probatorios corroborarían que, en efecto, los trabajos se desarrollaron en Ceuta, completando así el requisito que para el disfrute de la deducción exige la normativa ya transcrita.
Consecuentemente, ha de estimarse el recurso en este punto.

SÉPTIMO.-El acuerdo sancionador fue también anulado por el TEAC a fin de que se dictase un nuevo acuerdo sancionador en la que la sanción se fije teniendo en cuenta el nuevo acuerdo de liquidación que había de practicarse.
En este recurso jurisdiccional el demandante impugna también el acuerdo sancionador en la parte que no se verá afectada por nueva cuantificación de la sanción que haya de efectuarse en cumplimiento de la resolución del TEAC, aduciendo a tal efecto la caducidad del expediente y la falta de culpabilidad en cuanto a los conceptos por los que la sanción ha sido confirmada.

Ha de precisarse que la anulación de la liquidación que ahora acordamos en relación con la deducción por ingresos obtenidos en Ceuta no tiene incidencia en la sanción, toda vez que la sanción originariamente impuesta no abarcó este concepto.

OCTAVO.-En lo que se refiere a la caducidad del expediente sancionador, el demandante parte del hecho no controvertido de que el acuerdo de iniciación se notificó el 29 de junio de 2018 y sostiene que transcurrieron más de seis meses sin que se le notificara válidamente el acuerdo de resolución, toda vez que considerar inválida la notificación efectuada el 17 de diciembre de 2018. La invalidez de la notificación derivaría de que se practicó en la DIRECCION001, de Madrid, inmueble que no le pertenecía desde varios años antes en que lo donó y que tampoco era su domicilio fiscal ni estaba empadronado en él desde hacía años.
La cuestión se centra, por tanto, en la regularidad o no de la notificación del acuerdo sancionador, regularidad que la Sala acepta en aplicación de los arts. 210 y 211 LGT, según los cuales:
Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.
1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.
2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.
Artículo 111. Personas legitimadas para recibir las notificaciones.
1. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o por su representante, o en el domicilio fiscal de uno u otro, de no hallarse presentes en el momento de la entrega, podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante.
Pues bien, el demandante omite que, ya en el seno del propio expediente sancionador, presentó alegaciones encabezadas con la designación de domicilio a efectos de notificaciones en los siguientes términos:
"DON Daniel, mayor de edad, con nacionalidad española, con NIF NUM001, actuando en su propio nombre y representación, con domicilio a efectos de notificaciones en Madrid, DIRECCION001, comparece y como mejor proceda..."
Esta designación de domicilio a efectos de notificaciones se realizó el 31 de julio de 2018, cuando ya habían ocurrido las circunstancias que supuestamente le desvincularon de ese lugar, desvinculación que pudiera no ser insalvable a la vista de que la donataria del inmueble era su hija.
Sostiene también el demandante que la notificación debió hacerse por vía electrónica porque *"con fecha de 27 de octubre de 2018 se solicitó el alta en el servicio de notificaciones electrónicas de la AEAT (Buzón 060), dándose de alta al día siguiente, 28 de octubre de 2018 (tal como se acredita con el Documento 3 que se aporta a esta demanda). En los correos que se aportan, figura tanto la confirmación del Alta en el buzón 31-4990215, como la realización del trámite del código de validación de firma".*
Pero tal alegación tampoco puede prosperar porque el examen del documento aportado con la demanda y la experiencia común en esta materia revela que el demandante se dio de alta en el buzón electrónico a través del cual gestionar sus notificaciones (por cierto, que no en la fecha reseñada por el actor, sino el 28 de septiembre de 2018). Pero ello no significa que se acogiera al sistema de notificaciones electrónicas en los procedimientos de la AEAT en general o, al menos, en los procedimientos como el que aquí tratamos. Una cosa es disponer de buzón electrónico y otra acogerse al sistema de notificaciones electrónicas con una Administración concreta o en unos tipos de procedimientos específicos, lo cual exige concretarlo específicamente a través del acceso al propio sistema.
Precisamente por ello, en la propia comunicación que el demandante aporta se señala que, para quienes, como el demandante, no han sido obligados a acogerse al sistema de notificaciones electrónicas, *"deberá suscribirse previamente a los procedimientos que se encuentren habilitados por los Organismos Emisores adheridos al servicio".*
Consecuentemente, la Administración no estaba obligada a practicar la notificación por medios electrónicos debido a que no consta que, al tiempo de practicarse la notificación, el demandante estuviera dado de alta en el sistema de notificaciones electrónicas para los procedimientos del dipo de los que aquí enjuiciamos. Y ello con independencia de que, posteriormente, se le

notificara electrónicamente la resolución del recurso de reposición luego interpuesto, pues desconocemos si entonces se encontraba ya de alta en el sistema de notificaciones.

NOVENO.-Por lo que se refiere a la apreciación de la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias, esta Sala viene recordando que el Tribunal Supremo ha elaborado una doctrina constante y uniforme según la cual el principio de culpabilidad rige en el ámbito del derecho administrativo sancionador, también en el ámbito tributario, y que dicha garantía o principio exige que la Administración que ejerce el *ius puniendi*ha de motivar concretamente y en positivo las razones que conducen a apreciar que la realización del hecho configurado por el legislador como infracción tributaria ha sido realizado por el sujeto infractor de modo que le sea personalmente reprochable, bien a título de dolo o bien de negligencia. Esta exigencia de motivación del acuerdo sancionador no puede, por lo demás, ser suplida por la resolución que se dicte en vía económico-administrativa ni por el órgano jurisdiccional al conocer de su impugnación ante los Tribunales de Justicia (STS 20 de diciembre de 2013, rec. 1537/2010), doctrina que, por lo demás, se deriva del modelo constitucional de distribución del *ius puniendi*y de las funciones constitucionalmente reservadas a los órganos judiciales (STC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3).

DÉCIMO.-La aplicación de la anterior doctrina nos ha de llevar al análisis de la apreciación de la culpabilidad contenida en el acuerdo sancionador, así como a los razonamientos que el TEAC realiza, sin suplir eventuales carencias, al enjuiciar el propio acuerdo sancionador.
Pues bien, el acuerdo sancionador es suficientemente expresivo al descartar los elementos fácticos y jurídicos de los que deduce que el demandante conocía o debía conocer los hechos objeto de sanción, así como que se traducían en una menor tributación. A la concurrencia del elemento de la culpabilidad dedica las págs. 52 y siguientes, ofreciendo las razones por las que aprecia culpabilidad en la conducta del agente, razonamiento que la Sala comparte.
a) Así, la pretendida ausencia de culpabilidad que el demandante derivaría de que la entidad bancaria utilizara determinada nomenclatura interna para la identificación de cuentas bancarias, nomenclatura desconocida por el actor y que se traduciría en el desconocimiento de la propia cuenta, se ve superada por el conocimiento cabal de la realidad tanto de ingresos efectuados en sus cuentas como de las transacciones que se realizaban que fueron regularizados como ganancia de patrimonio no justificada. Tal conocimiento se deduce en el acuerdo de la frecuencia e importancia (102.776,55 euros) de los movimientos de la cuanta a través del uso de la tarjeta de crédito, utilización que no sólo revela el conocimiento de la cuenta bancaria, sino que pondría también de manifiesto el uso preferente de esta cuenta (nutrida con ingresos en metálico) frente a otras del propio actor.
Deducir de estos hechos el conocimiento de los ingresos de dinero y de las transacciones de la cuenta no es una deducción excesivamente abierta, sino que se sujeta a las reglas comúnmente aceptadas por la comunidad jurídica al existir un enlace preciso y directo entre hecho constatado y hecho deducido. Concurre por ello el elemento subjetivo de la culpabilidad que es objeto de controversia, añadido al elemento objetivo de la constatación de ingresos no declarados y no justificados en cuanto a su origen.
b) En lo que se refiere a la inclusión de gastos que minoraban los rendimientos de capital mobiliario, es razonable afirmar la culpabilidad respecto a su indebida inclusión a partir de la inexistencia de soporte alguno acerca de haberlos padecido efectivamente en su caso particular (no a partir de las tarifas bancarias generales), junto con la claridad con la que se dispone que únicamente serán deducibles los de administración y depósito, cuyo importe fue 0,00 euros en el caso del actor.
Del mismo modo, la declaración como pérdida patrimonial de lo que en realidad eran un rendimiento del capital mobiliario procedente de la transmisión, amortización o reembolso de otros activos financieros, y la consecuente compensación indebida con pérdidas patrimoniales se presenta también, a la vista de la claridad de la calificación tributaria y de la cualificada condición del contribuyente, como enderezada a obtener una minoración tributación.
Cumple advertir que esta Sala ha reaccionado con frecuencia ante la inadecuada fragmentación de los hechos y elementos a partir de los cuales se logra la convicción de la culpabilidad del agente mediante su análisis aislado que prescinde de su significación conjunta. Pero en el caso presente consideramos que la deducción de la culpabilidad del actuar del demandante en relación a los diferentes componentes de los hechos sancionados se alcanza apreciando un contexto de incumplimiento de la norma tributaria, frecuentemente por medio de inexistencia de soporte del modo en el que se declaran las rentas, que permite afirmar, al menos, una

despreocupación notable por ajustarse a sus determinaciones que integra la culpabilidad, siquiera sea en la modalidad de negligencia.

UNDÉCIMO.-To do lo anterior determina la estimación parcial del recurso y la anulación del acuerdo del TEAC y de la liquidación originaria, en cuanto al ajuste practicado sobre la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta.
En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 de la LRJCA, no procede imponer las costas a ninguna de las partes.
Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,
En nombre de S.M. El Rey, por la autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

FALLAMOS
ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo **núm. 382/2021,**interpuesto por el Procurador don Miguel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre de **DON Daniel,** contra la Resolución de 24 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) en la reclamación núm. NUM000, por la que se estima parcialmente la reclamación deducida frente a acuerdo de liquidación del IRPF, ejercicios 2011/2012 y sanción subsiguiente.
ANULAMOS PARCIALMENTE dicha resolución, así como la liquidación de la que trae causa en cuanto al ajuste practicado sobre la deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta, **sin imposición de costas.**
La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.
Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitida en su momento a la oficina de origen, a los efectos legales, junto con el expediente -en su caso-, lo pronunciamos, mandamos y fallamos.
PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).