

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia de 30 de abril de 2025**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Recurso n.º 772/2020**

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Entidades sin fines lucrativos. Fundación educativa.** La entidad recurrente es una fundación cultural inscrita en el Ministerio de Cultura que ha otorgado ayudas a otras entidades que persiguen fines de interés general, por tanto ha desarrollado actividades de interés general, y procede la aplicación del régimen contemplado en la Ley 49/2002. Considera la Sala que estas alegaciones deben ser desestimadas; en primer lugar, porque el objeto social de la recurrente solamente contempla el otorgamiento de ayudas a personas físicas, no jurídicas, para el cumplimiento de sus fines de interés general, siendo esto último, lo que ha efectuado por la recurrente, respecto de las dos sociedades indicadas por la Inspección. Y, en segundo lugar, han sido varios los escritos del Protectorado que han puesto de relieve el incumplimiento de los fines de interés general. En consecuencia, dichas ayudas constituyen una liberalidad conforme al art.14.1.e del TRLIS y art.15.e) de la LIS. La actora no ha acreditado que las donaciones anteriormente indicadas se hayan destinado al cumplimiento de fines de interés general, que constituyan el objeto de la fundación. En el acuerdo sancionador se expresa claramente los elementos del tipo infractor, constitutivos de una infracción grave, conforme al art.191 de la LGT 58/2003, y otra del art. 194 LGT y no cabe hablar de una mera discrepancia en la interpretación de la norma, existiendo ocultación, al omitir datos relevantes sobre la actuación de la fundación que han determinado la regularización practicada., por lo que debe confirmarse la resolución impugnada, así como los acuerdos de los que deriva.

**AUDIENCIA NACIONAL**

**SENTENCIA**  
**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**SECCIÓN SEGUNDA**  
**Núm. de Recurso:**  
**0000772/2020**  
**Tipo de Recurso:**  
**PROCEDIMIENTO ORDINARIO**  
**Núm. Registro General:**  
**05646/2020**  
**Demandante:**  
**FUNDACIÓN DIALOGOS**  
**Procurador:**  
**Dª.ICIAR DE LA PEÑA ARGANCHA**  
**Demandado:**  
**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Abogado Del Estado**  
**Ponente Ilmo. Sr.:**  
**D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA**  
**SENTENCIA Nº:**  
**Ilma. Sra. Presidente:**  
**Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO**  
**Ilmos. Sres. Magistrados:**  
**D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**  
**D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA**  
**D. MARCIAL VIÑOLY PALOP**

Síguenos en...

Madrid, a treinta de abril de dos mil veinticinco.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo 772/2020, interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> Iciar de la Peña Argacha, en representación de FUNDACIÓN DIÁLOGO, y asistida por el letrado Sr. Pelayo Ballesteros Panizo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10 de febrero de 2020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.º NUM000 y NUM001, relativas a los ejercicios de 2.012 a 2.015, acuerdo de liquidación y sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, siendo la cuantía de 493.590,75 euros. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don Javier Eugenio López Candela, Magistrado de la Sala, que expresa el parecer de la misma.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** Por FUNDACIÓN DIALOGOS, representada por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup>. Iciar de la Peña Argacha, y asistida por el letrado Sr. Pelayo Ballesteros Panizo, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de febrero de 2.020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.º NUM000 y NUM001, relativas a los ejercicios de 2.012 a 2.015, acuerdo de liquidación y sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid.

**SEGUNDO:** A continuación, se admitió a trámite el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

**TERCERO:** Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda en la que se interesó la anulación de la resolución impugnada.

Por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días, trámite que efectuó reiterando lo expresado en el acto impugnado.

**CUARTO:** Recibido el proceso a prueba por auto de fecha 6.9.2021, y continuado el proceso por sus trámites, evacuaron las partes por escrito y por su orden sus escritos de conclusiones sobre pretensiones y fundamentos de demanda y contestación con el resultado que obra en autos. Y a continuación se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en fecha de 5 de marzo de 2.025, continuando la deliberación el día 2 de abril de 2025, no pudiéndose dictar antes la sentencia por problemas informáticos de acceso al expediente.

**QUINTO-** La cuantía del presente procedimiento se fijó en 493.590,75.

#### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

**PRIMERO.-** En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna por FUNDACIÓN DIALOGOS, representada por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup>.Iciar de la Peña Argacha, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de febrero de 2.020, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.º NUM000 y NUM001, relativas a los ejercicios de 2.012 a 2.015, acuerdo de liquidación y sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid.

**SEGUNDO.-** Son hechos acreditados en autos que constan en el expediente o son admitidos por las partes los siguientes:

1.- Con fecha 26.3.2018 se dictó por el Inspector Coordinador de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la Dependencia Regional de Inspección de Madrid acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012 a 2015 derivados del acta de disconformidad número A02- NUM002 de fecha 9 de octubre de 2.017, y por cuantía total de 291.057,26 euros, incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad recurrente, habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 25.11.2016, con carácter parcial primero, y después general,

Síguenos en...



2.- En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad recurrente la misma es una fundación cultural inscrita en el Ministerio de Cultura. Está inscrita en el IAE en la actividad de alquiler de locales industriales.

3.- Apreciada la comisión de una infracción tributaria se acordó iniciar procedimiento que concluyó con el acuerdo sancionador de 20 de septiembre de 2.018, previo trámite de alegaciones, imponiéndose un importe total de 202.533,47 euros.

4.- Los hechos que motivaron la regularización practicada por la Inspección se fundamenta en que ésta considera que se ha incumplido el requisito previsto en el art.3.1 de la ley 49/2002, es decir, en cuanto se refiere el incumplimiento de los fines de interés general, lo que determina la exclusión de régimen fiscal previsto en dicha ley, integrándose en la base imponible de los años 2012 a 2015 la totalidad de las rentas obtenidas en esos mismos años. Además de ello considera la Inspección que el obligado habría incumplido el requisito previsto en el art.3.2 de la ley 49/2002, por no haber destinado a la realización de fines de interés general al menos el 70% de las rentas de 2011, ni en ese ejercicio ni en los cuatro siguientes; lo que determina la exclusión de régimen fiscal especial previsto en dicha ley integrándose en la base imponible del ejercicio 2015 la totalidad de las rentas obtenidas en el ejercicio 2011 junto con los intereses de demora, sin admitir, además determinados gastos.

5.- Disconforme el interesado con los citados Acuerdos de liquidación y sanción interpuso contra los mismos con fecha 18.4.2018 y 11.10.2018, respectivamente, las reclamaciones económico-administrativas nº NUM000 y NUM001 ante el TEAC.

Ambas reclamaciones fueron desestimadas por la resolución hoy impugnada del TEAC de 10.2.2020.

**TERCERO.-** Para la resolución de este motivo conviene recordar la doctrina del Tribunal Supremo, acerca de la interpretación del art.105 de la LGT 58/2003, relativo a la carga de la prueba, y en este sentido ha venido expresando la doctrina del Tribunal Supremo, recogida, entre otras, en sentencias de fecha 11.10.2004, recurso 7938/1999, o 29.11.2006, recurso 5002/2001: *"Dos son los criterios teóricos que se han sostenido -dijimos entonces- en relación con la carga de la prueba.*

*Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución . No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.*

*Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el art. 114 de la LGT/1963 (también en el art. 105.1 LGT/2003 , según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración debe probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado art. 114 LGT/1963 , desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (Cfr. SSTs de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999 )"...*

Y en relación con los gastos deducibles cuya impugnación se mantiene en la presente vía hay que recordar lo que ha declarado esta Sala en relación con el art.14.1. del TRLIS, indicando los requisitos exigidos para la deducción de los gastos, como son los de su justificación, contabilización, imputación en el ejercicio en que se devenguen y necesidad o correlación con los ingresos percibidos por dicho gasto (así SAN de 30.3.2011, 9.6.2011, 27.6.2013, recurso 309/2010, y el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 3.12.2012, recurso 185/2011, 305.2013, recurso 1979/2011, o 12.2.2015, recurso 2859/2013, por todas).

**CUARTO.-** Respecto del acuerdo de liquidación:

A).- Ajuste por ayudas otorgadas a otras entidades. Incumplimiento del art.3.1 de la Ley 49/2009 .

La primera cuestión que plantea la recurrente es que ha otorgado ayudas a otras entidades que persiguen fines de interés general, en concreto, sociedades de capital, a las cuales ha encargado la elaboración y difusión del Anuario de educación de 2011, así como la creación de una Enciclopedia online de cine en los ejercicios 2011, 2012 y 2013; e, igualmente, han participado en la sexta edición de los Premios protagonistas de la Educación. Por consiguiente, conforme a la doctrina de la sentencia de esta sala de fecha 1 de octubre de 2.015, nº108, recurso 487/2012, ha desarrollado actividades de interés general, y en consecuencia, procede la aplicación del régimen contemplado en la Ley 49/2002. Que haya valorado la Inspección las iniciales alegaciones del Protectorado en escritos de fecha 14.10.2014 y 26.8.2015, implica que no ha tenido en cuenta otros actos posteriores del mismo órgano, y en concreto, la aprobación de las cuentas sociales, en el sentido de que se han cumplido los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002. Lo cierto es que estas alegaciones deben ser desestimadas; en primer lugar, porque el objeto social de la recurrente solamente contempla el otorgamiento de ayudas a personas físicas, no jurídicas, para el cumplimiento de sus fines de interés general, siendo esto último, lo que ha efectuado por la recurrente, respecto de las dos sociedades indicadas por la Inspección. Y, en segundo lugar, han sido varios los escritos del Protectorado que han puesto de relieve el incumplimiento de los fines de interés general, como el de 31.8.2015, pero, en todo caso, como indica el acuerdo de liquidación, ello no prejuzgaría el criterio de la Agencia Tributaria, que ha podido demostrar cómo no ha tenido lugar el cumplimiento de sus Estatutos ni de los fines de interés general a que se refiere la recurrente. No es de invocación, por tanto, la doctrina de la sentencia de fecha 1.10.2015 de esta Audiencia, recurso 487/2012, que cita la recurrente, que se refiere a la posibilidad de que una fundación puede ejercer indirectamente a través de otra fundación los fines de interés general, pero no a través de una sociedad de capital. Que ello hubiese supuesto que dejase de ser una fundación es una cuestión que trasciende del presente pleito, pues no corresponde en esta instancia realizar ninguna valoración sobre si la fundación debió o no ser disuelta. En consecuencia, dichas ayudas constituyen una liberalidad conforme al art.14.1.e del TRLIS y art.15.e de la LIS.

B) Respecto del cumplimiento del requisito del art.3.2 de la Ley 49/2002, para considerar que se considere como entidad sin fin lucrativo indica dicho precepto que ello tiene lugar:

*"2.º Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70 por ciento de las siguientes rentas e ingresos.."*

Respecto de la donación de acciones de 767.465 euros en 2.011 de D. Jacinto y Dª Silvia para la adquisición de participaciones de las sociedades ESTRENOS 21 S.L e INTRIPLE INTERNATIONAL S.A, la impugnación también ha de ser desestimada.

Dicha donación fue registrada como ingresos en la cuenta de resultados, y entiende la actora que no debió incluirse entre los ingresos sujetos a la obligación del art.3.2 de la Ley 49/2002, sino en el patrimonio neto, por lo que ha existido un error contable. Sin embargo, como bien expresa el acuerdo de liquidación, no concurre ningún dato que haga deducir que tal afectación de la donación, yendo la actora contra sus propios actos, al sostener sin fundamento tal error contable cuando apreció el criterio contrario.

C) Aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas conforme al art.121.1.b del TRLIS y art.110 de la LIS .

La actora no ha acreditado que las donaciones anteriormente indicadas se hayan destinado al cumplimiento de fines de interés general, que constituyan el objeto de la Fundación, siendo prueba que le incumbe, de modo que no gozarían de dicha exención, en línea con la STS de 29.11.2016, recurso 3973/2015.

Tampoco estarían exentas las ayudas monetarias a Siena y Estrenos 21, remitiéndonos a o expuesto, en el sentido de que no han se hecho para el cumplimiento de los fines fundacionales.

D) Ajuste fiscal por venta de acciones de la entidad EXTENSIÓN COMERCIAL ( 47.012,11 euros en el ejercicio 2013), e inexistencia de actividad lucrativa.

Entiende la actora que la venta de las 48.420 acciones de EXTENSION COMERCIAL S.A, por importe de 100 euros, responde al valor real, toda vez que la sociedad estaba inactiva y los créditos registrados eran incobrables, liquidándose dos años más tarde. Pero estas alegaciones han de ser desestimadas, toda vez que el valor de las acciones, conforme a los fondos propios era de 157.542,95 euros, además de que no hay constancia contable de que los créditos existentes eran incobrables, sin que por ello pueda deducirse que su valor contable fuese otro. El motivo ha de ser desestimado.

**QUINTO.**-En cuanto a la sanción se invocan estos motivos:

A) Falta de respuesta a las alegaciones de la reclamación económico-administrativa.

Síguenos en...



Lo cierto es que la actora no ha indicado qué cuestiones planteadas en la reclamación quedaron sin resolver en la resolución del TEAC, lo que conlleva el perezamiento del citado motivo sobre todo, cuando la resolución impugnada del TEAC ha resuelto todas ellas.

B) Nulidad del Acuerdo sancionador al no concurrir dolo o culpa en la conducta del obligado tributario y sobre la motivación de la culpabilidad en la sanción impuesta.

El motivo debe ser también desestimado. En primer lugar, hay que indicar que el hecho de que el actuado no apreciase infracción alguna no implica que la misma no existiese.

En relación con la falta de motivación del acuerdo sancionador, hemos de recordar que la imposición de una sanción tributaria debe respetar las exigencias del principio de culpabilidad ( STS de 27.6.2008, recurso 396/2004, 12.7.2010, recurso 4466/2007, 27.12.2012, recurso 210/2009, 7.2.2013, recurso 5897/2010, 18.7.2013, rec 2424/2010, 8.2.2017, rec 3849/2015, por todas). Sobre la aplicación de este principio al ámbito sancionador tributario hay que recordar la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de fecha 28.1.2013, recurso 539/2009, la cual indicaba:

*" Esta Sala se viene pronunciando sobre cuestiones similares a las nos ocupa habiéndose conformado un cuerpo doctrinal sobre la materia en el sentido de que no basta para justificar y acreditar la concurrencia del elemento subjetivo que las normas aplicables sean claras, precisando en numerosas ocasiones que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT antigua, no era suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite razonar la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 Ley de 1963 (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d ) Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", el vigente artículo 179.2.d) Ley 58/2003 , dice entre otros supuestos, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.*

*Añadir que ya en la sentencia de 15 de enero de 2009 , decíamos que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la [...] STC 164/2005 , al señalar 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". En este punto, la sentencia que venimos reproduciendo, recordaba las de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 fJ 6 °), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02 ).*

*Por tanto, no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada. Como decimos, lo contrario supondría una suerte de inversión de la carga de prueba, inaceptable en nuestro derecho sancionador. Lo que ha de llevarnos a estimar el recurso en este punto por contener la sentencia de instancia una doctrina contraria a la correcta...*

Dicha sentencia también recuerda que

*"En definitiva, la existencia de culpabilidad debe aparecer «debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora» ( Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003 , FD Quinto), de tal forma que «desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 lo que debe analizarse es si «la resolución administrativa sancionadora» contenía «una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor» ( Sentencia de 6 de mayo de 2010 (rec. cas. Núm. 427/2005 FD Octavo). Por lo tanto, ninguna relevancia jurídica posee el que se*

*la culpabilidad se encuentre justificada en la sentencia impugnada, puesto que esta se limita, debe limitarse, a que efectivamente la resolución sancionadora contiene suficiente y motivadamente el juicio sobre la culpabilidad de la conducta que ha resultado sancionada.."*

Y es así que del acuerdo sancionador aportado se deduce el fundamento de la sanción impuesta, folios 63, 64 y 65, concurriendo tanto el elemento objetivo como subjetivo, especialmente este último, referentes a la estimación de que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, sin que concurra ninguna causa de exclusión de las previstas en el art.179.2 de la LGT 58/2003, así como la inexistencia de una interpretación razonable de la norma, conforme exige el art.179.2 de la LGT 58/2003, ante la inexistencia de supuestos exculpatorios de la responsabilidad.

A este respecto conviene tener en cuenta que la determinación de la existencia de motivación o no en un acuerdo sancionador depende de cada caso concreto, sin que puedan valer referencias generales, siendo lo esencial de dicha motivación que se expresen las razones que permitan conocer al sancionado los fundamentos del mencionado acuerdo sancionador. Pero en este sentido conviene recordar que a las sanciones tributarias no se les puede exigir un deber de motivación superior y absoluto en relación con las sentencias penales, o con las que se imponen como consecuencia de otras infracciones administrativas, pues no son las sanciones tributarias de mayor condición ni ello deriva de la LGT 58/2003 en su art.211.3.

En el acuerdo sancionador se expresa claramente los elementos del tipo infractor, constitutivos de una infracción grave, conforme al art.191 de la LGT 58/2003, y otra del art. 194 LGT.

En este sentido expresa la STS 12.6.2019, recurso 586/2018, de la Sala II:

*" El juez debe imponer las sanciones de acuerdo con los anteriores criterios y se le exige, para excluir todo atisbo de arbitrariedad que motive su decisión. En efecto, el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otras facetas, el de obtener una resolución judicial motivada y razonada en derecho y que no sea arbitraria o irrazonable, conforme a los artículos 120.3 y 24 de la Constitución . La exigencia de motivación no precisa exteriorizar en todo caso un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener sobre la cuestión que se decide, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales de la decisión. Basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permita su eventual control jurisdiccional ( STC 5 de abril de 1990).*

Y la STS de 15.1.2019, recurso 10387/18, también de la Sala II indica:

*" Es cierto que en ocasiones también ha recordado esta Sala (STS. 27.9.2006 ), que el Tribunal Constitucional interpretando los arts. 24 y 120 CE ha señalado que una motivación escueta y concisa no deja, por ello, de ser tal motivación, así como una fundamentación por remisión no deja tampoco de serlo, ni de satisfacer la indicada exigencia constitucional ( SSTC, 5/87, 152/87, Sala Primera, 7.10.1987 y 174/87, Sala Primera, de 3-11-1987, no exigiéndose que las resoluciones judiciales tengan un determinado alcance o intensidad en el razonamiento empleado..."*

Y en esta misma línea sobre el alcance de la motivación de la culpabilidad en el ámbito penal, también la Sentencia 24.4.2018, recurso 1551/2017, de la Sala II.

Por ello, puede decirse que en el ámbito del proceso penal el juicio de culpabilidad alcanza a la determinación de los elementos del tipo, grado de participación, la existencia de dolo o culpa y la concurrencia de causas de inculpabilidad. Y es en el ámbito tributario sancionador donde de forma análoga debe reflejarse debidamente la concurrencia de los elementos de tipo que fundamentan la sanción, el grado responsable del actor en concepto de dolo o negligencia, bastando la simple inobservancia, así como la concurrencia de causas que excluyen la culpabilidad, teniendo en cuenta que, sobre todo, el fundamento de la responsabilidad del sancionado se basa en la existencia o no de otra conducta exigible, lo cual explica la concurrencia en el caso de la existencia o no de una interpretación razonable de la norma, pues si ésta existe, no es exigible otra conducta distinta, con independencia de que la actora formulase o no alegaciones al acta.

Este juicio de reprochabilidad, basado en la infracción de una norma objetiva de valoración, y una norma subjetiva de determinación, ha tenido lugar en los acuerdos sancionadores impugnados, sobre todo, sin que pueda exigirse a la Administración mayores consideraciones - las citas jurisprudenciales o de precedentes administrativos no lo son-, para determinar la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo de la culpabilidad, y sin que tampoco pueda concluirse de toda la jurisprudencia invocada por la actora mayores cotas de motivación que las expresadas en el acuerdo impugnado, el cual habremos de confirmar, al expresar los mencionados factores determinantes de la apreciación de la culpabilidad, *toda vez que además*

*la actora ha podido alegar cuanto ha tenido por conveniente, conociendo las razones por las que se le sanciona, sin que haya concretado qué elementos de la motivación de la resolución se hallaban ausentes, o qué la faltó por indicar a la resolución impugnada.*

Por otro lado, no cabe hablar de una mera discrepancia en la interpretación de la norma, existiendo ocultación, al omitir datos relevantes sobre la actuación de la fundación que han determinado la regularización practicada.

**SEXTO.**-Por ello, y sin necesidad de más consideraciones, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, y confirmar la resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento jurídico primero, así como los acuerdos de los que deriva.

En cuanto al pago de las costas procesales de esta instancia, al haberse desestimado el presente recurso contencioso-administrativo deben ser impuestas a la recurrente, conforme al art. 139 de la ley de la jurisdicción contenciosa.

VISTOS los preceptos citados y demás normas de precedente aplicación,

## **FALLAMOS**

**La Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, ha decidido:**

**1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por FUNDACIÓN DIALOGOS, representada por la Procuradora Sra. D<sup>a</sup>. Iciar de la Peña Argancha, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de febrero de 2.020 que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas n.º NUM000 y NUM001, relativas a los ejercicios de 2.012 a 2.015, acuerdo de liquidación y sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, impugnadas en autos, las cuales confirmamos por ser conformes a derecho.

**2º.-** Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales causadas en esta instancia. 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 deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, justificando el interés casacional objetivo que presenta [ art. 86.1, en relación con el art. 88, de la Ley Jurisdiccional, modificados por la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en vigor desde el 22 de julio de 2016].

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Javier Eugenio López Candela, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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