

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia n.º 285/2026 de 18 de junio de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 2127/2021

SUMARIO:

IRPF. Reglas especiales de valoración. Operaciones vinculadas. Regularización simultánea de las partes vinculadas mediante liquidaciones provisionales. La Administración puede trasladar a la liquidación de uno de los obligados la valoración a valor de mercado efectuada en el procedimiento seguido frente a la otra parte vinculada, sin necesidad de esperar a que aquella adquiriera firmeza, cuando los procedimientos se tramitan de forma simultánea. La eventual modificación posterior de la situación tributaria de la entidad vinculada no determina la invalidez de la liquidación practicada al otro obligado, sin perjuicio de los efectos que produzca el resultado definitivo de aquella regularización. Los rendimientos derivados de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado deben calificarse conforme a su verdadera naturaleza, siendo procedente en el caso la consideración como rendimientos de actividades económicas al proceder de prestaciones personalísimas. Las dilaciones derivadas de aplazamientos solicitados por el obligado tributario son imputables al mismo al afectar al desarrollo de las actuaciones inspectoras. Se rechaza asimismo la deducibilidad de gastos correspondientes a bienes no afectos a la actividad económica y, en particular, de los derivados de un vehículo respecto del que no se acreditó una utilización, siquiera parcial, para la actividad. También se confirma el tratamiento fiscal de la reducción de capital con devolución de aportaciones conforme al art. 33.3 LIRPF. En materia sancionadora, la mera existencia de una conducta regularizada o la falta de ingreso no permiten apreciar por sí solas la culpabilidad, siendo necesaria la acreditación y motivación específica del elemento subjetivo de la infracción. La Administración debe identificar los hechos concretos de los que se desprenda la culpabilidad, sin poder fundamentarla mediante afirmaciones genéricas, la mera referencia a la norma infringida o la ausencia de una interpretación razonable.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0002127/2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 20639/2021

Demandante: Elsa

Procurador: ESTEBAN MANUEL GARCIA CASTELLANO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**SENTENCIA N.º:**

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Síguenos en...

D^a. MARIA BELEN CASTELLO CHECA

Madrid, a 18 de junio de 2026.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **Doña Elsa**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Esteban Manuel García Castellano, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011, siendo la cuantía del presente recurso 427.078,42 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Se interpone recurso contencioso administrativo promovido Doña Elsa, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Esteban Manuel García Castellano, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021, solicitando a la Sala, dicte sentencia estimatoria, por la que se estime en su integridad el presente recurso, y se anule la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Central y los actos de los que trae causa.

SEGUNDO: Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO: No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diez de junio de dos mil veintiséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO: Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Antecedentes del presente recurso:

1.- El acuerdo de liquidación trae causa del procedimiento inspector iniciado el día 29 de enero de 2014. El procedimiento inspector finalizó mediante acuerdo de liquidación que fue notificado el 10 de abril de 2015.

La Inspección imputó al contribuyente un total de 77 días de dilaciones durante la instrucción del procedimiento inspector. Todas las dilaciones se atribuyeron por la Inspección por la supuesta solicitud de aplazamientos ante la Inspección actuaria.

2.- Los motivos de regularización expuestos en la liquidación fueron los que siguen:

Valoración de la operación vinculada realizada entre la reclamante y la sociedad DIRECCION000.

Aumento de la base imponible por considerar determinados gastos relacionados con la actividad económica como no deducibles.

Incremento de los rendimientos del capital del capital mobiliario por reducción de capital por devolución de aportaciones de la sociedad Crislama Rayte.

3.- El TEARM dictó Resolución el día 4 de diciembre de 2018 por el que estimó parcialmente la reclamación interpuesta frente al acuerdo de liquidación y la reclamación interpuesta frente a la resolución sancionadora.

La estimación efectuada consistió en la anulación del ajuste practicado como consecuencia de la operación vinculada regularizada por la Inspección por una incorrecta imputación de los ingresos en sede de la sociedad vinculada. El TEARM motivó la anulación del ajuste positivo en la base imponible de D^a Elsa.

En cuanto a la resolución sancionadora, el TEARM anuló la resolución sancionadora en lo relativo al ajuste de la operación vinculada dejando subsistente la parte de la sanción correspondiente al resto de ajustes.

Síguenos en...



4.- Frente a la Resolución estimatoria parcial del TEARM esta parte interpuso recurso de alzada ante el TEAC. Mediante Resolución de 22 de septiembre de 2021, aquí impugnada, el TEAC desestimó el recurso interpuesto confirmando de esta forma la Resolución del TEARM.

5.- el TEARM dictó Resolución con fecha 29 de noviembre de 2018 por la que estimaba parcialmente las reclamaciones interpuestas por la entidad DIRECCION000. frente a los acuerdos de liquidación dictados por la AEAT por el concepto Impuesto sobre Sociedades de esa entidad y, en particular, en lo relativo al ajuste primario practicado como consecuencia de la operación vinculada de esa entidad con Dª Elsa.

Esta Resolución del TEARM respecto de la entidad DIRECCION000. fue objeto del Acuerdo de Ejecución de Resolución Económico - Administrativa con referencia NUM000 dictado por la AEAT con fecha 11 de marzo de 2019.

Considerando la entidad DIRECCION000. que dicho Acuerdo de Ejecución era contrario a derecho interpuso frente al mismo Recurso contra la ejecución ante el TEARM.

Dicho Recurso contra la ejecución ha sido estimado por el TEARM mediante Resolución de fecha 25 de febrero de 2021.

SEGUNDO: Dª. Elsa, es administradora solidaria de DIRECCION000. y titular del 90 % de su capital, siendo D. Eulalio el titular del otro 10% del total y también administrador solidario de la sociedad.

- En el ejercicio 2009 el 99,82% de la actividad de la sociedad (609.139,14 euros) corresponde a la labor de presentación del programa de televisión "Tal cual lo contamos", de la emisora A3TV, realizado por Dª. Elsa. Y el 0,18% restante de la actividad (1.100 euros) corresponde a los servicios del montaje de sonido de la serie "Valiente" de Zebra Producciones S.A. Mediante contrato de 29 de enero de 2009, formalizado entre Antena 3 Televisión S.A. por un lado, y Dª. Elsa por otro, actuando ésta última en nombre y representación de DIRECCION000., se acuerda que A3TV contrata con DIRECCION000. la prestación del servicio de presentación de cualquier programa de televisión producido por o para A3TV.

- En el ejercicio 2010, de los 468.058,33 euros que se facturan, 422.633,33 euros corresponden al contrato anterior de A3TV por la presentación del mismo programa, "Tal cual lo contamos", en el ejercicio 2010. 2.400 euros corresponden a la presentación por parte de Dª. Elsa de los Premios de Profesionales y Autónomos de Madrid el día 21 de octubre de 2010, según contrato de 5 de octubre de 2010. El resto de prestaciones corresponden, según manifestaciones de la compareciente, a montajes audiovisuales y un spot publicitario realizados por D. Juan Miguel (hermano de Elsa).

Alega en primer lugar la recurrente que la anulación del ajuste practicado en sede de DIRECCION000. (ajuste primario) debe determinar necesariamente el ajuste bilateral practicado por la Inspección a Dª Elsa.

El artículo 16 del TRLIS establece:

"9. Reglamentariamente se regulará la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes."

No existe vulneración del artículo 16 del TRLIS cuando se tramitan procedimientos simultáneos frente a obligados distintos y se practican varias liquidaciones provisionales, aunque sean el resultado de trasladar a esos procedimientos la corrección resultante del procedimiento en que se realiza la valoración.

El artículo 16.1 del mismo texto Legal, determina:

"La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva."

Ahora bien, la Resolución del TEARM de 29 de noviembre de 2018 fue objeto del Acuerdo de Ejecución de Resolución Económico - Administrativa con referencia NUM000 dictado por la AEAT con fecha 11 de marzo de 2019. Considerando la entidad DIRECCION000. que dicho Acuerdo de Ejecución era contrario a derecho interpuso frente al mismo Recurso contra la ejecución ante el TEARM. Dicho Recurso contra la ejecución ha sido estimado por el TEARM mediante Resolución de fecha 25 de febrero de 2021.

Pero esta Resolución del TEARM lo que declara es que la Resolución de ejecución empeora la situación de la entidad interesada, lo cual no impide dictar un nuevo acto ejecutivo.

Por lo tanto, y en tanto no quede firme la situación tributaria de la entidad, no podemos entender que la liquidación que nos ocupa es contraria a Derecho. Lógicamente, una vez firme la situación respecto a la entidad, tendrá su efecto sobre la presente liquidación.

Respecto a la imputación temporal, alega la recurrente que la Administración debe esperar a que, con respecto a la parte vinculada a la que se le ha comprobado la valoración, adquiera firmeza su liquidación para poder regularizar a las demás.

Como sostiene la representación de la demandada, la Administración tributaria puede regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas en procedimientos simultáneos seguidos frente a cada uno de los obligados tributarios, sin que sea necesario esperar a que la valoración practicada en el procedimiento en que se haya calculado el valor de mercado haya adquirido firmeza cuando esa valoración se reproduzca en otra liquidación provisional practicada en el resto de procedimientos, como señala el artículo 16 del TRLIS antes mencionado.

El artículo 190 del Real Decreto 1065/2007, establece:

"2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias: (...)

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas."

Por lo tanto, la liquidación que nos ocupa se verá alterada una vez quede firme la situación tributaria de la entidad.

La doctrina jurisprudencial citada por la actora contempla el caso de regularizaciones sucesivas, en este caso la regularización ha sido simultánea.

Respecto a la prescripción del ejercicio 2009, debemos partir de la circunstancia de que todas las dilaciones imputadas a la actora responden a solicitudes de aplazamiento por ella presentadas. El que la Administración pudiera haber continuado con determinadas actuaciones, no impide entender que un aplazamiento concedido a instancia de la interesada afecta directamente al desarrollo de las actuaciones inspectoras.

En cuanto a la falta de poder de la primera persona que actuó en el expediente, en el incidente 63 del expediente, diligencia 1, se hace constar que se presenta persona identificada que aporta documentación en nombre de la recurrente. Ciertamente que no consta la aportación del poder de representación en el expediente, pero también lo es que presentó la documentación requerida que correspondía a la actora. Posteriormente, y tras el cambio del representante, nada se dice de falta de poder de la anterior interviniente. Ello ratifica las actuaciones anteriores teniendo en cuenta, además, que la reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid nada se alega al respecto a la originaria representación. Así las cosas, los aplazamientos solicitados surten efecto, y las dilaciones causadas por ellos son imputables a la interesada.

Por lo que hace a la operación vinculada, la liquidación señala que, en el curso del procedimiento inspector, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración que se describe más adelante, de valor normal de mercado de la operación entre personas vinculadas, la persona física D^a. Elsa y la persona jurídica DIRECCION000., por concurrir en el presente caso, tal como se ha señalado, los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación.

En paralelo a las actuaciones de referencia, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación e investigación cerca de D^a. Elsa, administradora solidaria de DIRECCION000. y titular del 90 % de su capital, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodos 2009 y 2010.

La valoración de mercado de la operación vinculada se ha realizado en sede de la sociedad DIRECCION000. puesto que en su contabilidad se han registrado las operaciones que han resultado necesarias para llevar a cabo el procedimiento de valoración de aquella operación.

Pues bien, la valoración se realiza en sede de la entidad, y la liquidación realizada en la misma surte efectos respecto a la liquidación que nos ocupa en virtud del artículo 16.1 del TRLIS, sin perjuicio del resultado final de la liquidación practicada a la entidad.

La Administración ha aplicado el artículo 16.8 del TRLIS, que establece:

"8. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia."

Por ello ha atribuido las rentas a la recurrente en concepto de ingresos procedentes de actividades económicas, lo cual es correcto y no se pueden considerar utilidad derivada de la condición de socio e incluir en la base imponible del ahorro, pues la regularización realizada en sede de la entidad ha concluido que los ingresos originarios lo fueron por prestaciones personalísimas de la recurrente.

Nuevamente señalamos que la regularización en sede de la entidad ha provocado la liquidación que nos ocupa, y por lo tanto, el resultado final de dicha regularización afectará a la liquidación que nos ocupa, pero los aspectos de la regularización a la entidad, deben ser discutido respecto a la liquidación practicada a dicha entidad.

Respecto a la notificación al otro socio es una alegación que corresponde al socio en cuestión, pues no afecta a la esfera jurídica de la recurrente.

En lo relativo a los gastos objeto de controversia, compartimos las afirmaciones contenidas en la contestación a la demanda, lo primero que debe indicarse es que de acuerdo con el [artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

El resultado contable constituye, pues, el punto de partida para la determinación de la base imponible, de manera que los ingresos y gastos que componen dicho resultado integrarán la base imponible, salvo que la Ley del impuesto disponga otra cosa.

En relación con el inmueble sito en San Martín de Valdeiglesias, resulta de lo actuado que se destinaba a la satisfacción de las necesidades particulares de la administradora y su cónyuge y no a la afectación del desarrollo de la actividad económica de la empresa.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos derivados de la adquisición del vehículo Lexus RX, no se ha demostrado una utilización ni siquiera parcial para la actividad.

En relación con la reducción de capital de la mercantil CRISLAMA RAYTE, S.L. que tenía como finalidad restituir la aportación hecha por la demandante en el año 2005 de un inmueble sito en San Martín de Valdeiglesias.

El valor dado a la finca corresponde exactamente al valor neto de las participaciones sociales que se reducen.

El [artículo 33.3 de la Ley 35/2006](#) determina:

"No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la [Directiva 2004/39/CE](#) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición

sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva."

No podemos acoger las argumentaciones actoras en relación a la liquidación por las razones expuestas.

TERCERO: Sanción

Fuera de toda duda que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe concurrir para exigir responsabilidad infractora e imponer la correspondiente sanción y que su concurrencia ha de estar acreditada en el Acuerdo sancionador.

Ello resulta claro de la dicción literal del [artículo 183.1 de la Ley 58/2003](#), son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia..., y lo era, también, bajo la vigencia de la regulación anterior, pues el principio de culpabilidad es estructural del Derecho Administrativo Sancionador.

En relación con la cuestión de la culpabilidad, el [Tribunal Supremo ha declarado en su sentencia de 26 de octubre de 2016, RC 1437/2015](#), sintetizando su doctrina en la materia, lo siguiente:

"(...) .Pues bien, con relación a la necesaria concurrencia de culpabilidad en las conductas constitutivas de infracciones tributarias, la jurisprudencia ha establecido (por todas, [STS de 15 de enero de 2009](#) , FJ 11º) que «la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» ([Sentencias de 16 de marzo de 2002 \(rec. cas. núm. 9139/1996\)](#), [FD Tercero](#) ; y [de 6 de junio de 2008 \(rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004\)](#) , [FD Quinto](#)); en efecto, «no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde 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 citada [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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y 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" ([FD 6](#))» ([Sentencia de 6 de junio de 2008](#) , cit., [FD Sexto](#); reitera dicha doctrina la [Sentencia de 6 de noviembre de 2008 \(rec. cas. núm. 5018/2006\)](#) , [FD Sexto](#).[...] «el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24.2 CE](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el [art. 77.4 LGT](#) (actual [art. 179.2 Ley 58/2003](#)), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el [art. 77.4.d\) LGT](#) establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" (el vigente [art. 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» ([Sentencia de 6 de junio de 2008](#) , cit., [FD Quinto](#), in fine; reitera esta doctrina la [Sentencia de 29 de septiembre de 2008 \(rec. cas. núm. 264/2004\)](#) , [FD Cuarto](#)).»

Es así doctrina reiterada del Tribunal Supremo (por todas, [STS de 29 de noviembre de 2010](#) , FJ 3º) que «la simple afirmación de que no concurre la causa del [artículo 77.4, letra d\)](#), de la [Ley General Tributaria](#) , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el [artículo 77.4.d\) de la Ley General Tributaria](#) establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente ([sentencias de 6 de junio de 2008 \(casación para la unificación de doctrina 146/04](#) , FJ 5º, in fine), [29 de septiembre de 2008 \(casación 264/04](#) , FJ 4º), [6 de noviembre de 2008 \(casación 5018/06, FJ 6º, in fine\)](#)) y [15 de enero de 2009 \(casación 4744/04](#) , FJ 11º, in fine), entre otras).

»

Síguenos en...

Esta misma STS de 29 de noviembre de 2010 , FJ 3º, destaca que «esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar (sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 4 º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7 º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13 º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º), entre otras).» Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad. Pues bien, en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario."

De las anteriores reflexiones debemos destacar:

- 1.- no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria,
- 2.- el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24.2 CE](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión,
- 3.- no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor,
- 4.- es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento culpabilístico para que pueda imponerse sanción tributaria, y, además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.

Concretamente, y respecto de la motivación, podemos leer en la [sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, RC 348/2016](#):

"Se adecúa a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada [sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional](#) al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la [sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008](#) , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la [sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010](#) afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24.2 CE](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

La misma doctrina de las sentencias anteriores, se reitera en la [sentencia del Alto Tribunal de 6 de abril de 2017, RC 902/2016](#).

En el Acuerdo sancionador podemos leer:

"En conclusión, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los periodos 2009, 2010 y 2011, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el [art. 179.2 de la Ley 58/2003](#)."

Se realiza una imputación a título de negligencia. Pero no se motivan los hechos concretos de los que deducir la culpabilidad, porque bien pudo la recurrente interpretar las normas, de manera razonable, aunque equivocada, en sentido de que la existencia de la sociedad y su actividad cumplía las normas fiscales.

Ante esta falta de concreción, debemos estimar el recurso en este aspecto y anular la sanción tributaria objeto de autos.

CUARTO: No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el [artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa](#) Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto **Doña Josefa**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Esteban Manuel García Castellano, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de septiembre de 2021**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la sanción tributaria impuesta, y, en consecuencia, **debemos anularla** y **anulamos** en tal extremo, **confirmándola** en sus restantes pronunciamiento, sin especial imposición de costas.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que 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 y 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; siguiendo las indicaciones prescritas en el [artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985](#), y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN/ Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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

Síguenos en...

