

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092853

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 1180/2023, de 21 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1140/2021

### SUMARIO:

**Reclamaciones económico-administrativas. Órganos económico-administrativos. Competencia.** La parte actora alega falta de competencia del órgano revisor pues se trata del TEAR de Murcia y de sus integrantes carente de competencia territorial lo que acarrea la nulidad de pleno derecho de la resolución recurrida por concurrir los motivos del artículo 217.1.a) y b) de la LGT por vulneración del derecho susceptible de amparo constitucional al juez predeterminado por la Ley del artículo 24 de la Constitución y por falta de competencia por razón del territorio y se vulnera por ello los artículos 228 y 229 LGT. A juicio de la Sala, el 28.5 RGRVA prevé que el Presidente del Tribunal Económico-administrativo Central mediante resolución podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico-administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro. En este caso, hubo una resolución dictada por el Presidente del TEAC que atribuyó a los miembros del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia la función de resolver, en Sala, las reclamaciones económico-administrativas competencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Esta resolución no requiere ser publicada en el BOE para su efectividad, por lo tanto, no hubo ninguna violación de la competencia territorial. **IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas.** La parte actora, en cuanto al fondo, aduce la falta de conformidad de la regularización practicada debido a que la eliminación de las bases imponibles negativas tiene su origen en el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2010-2012 que no está firme, ya que está pendiente de resolución el recurso contencioso administrativo propuesto. A juicio de la Sala, ciertamente la regularización del Impuesto sobre Sociedades de 2014 realizada por la Inspección se fundamenta en la regularización previa correspondiente a los ejercicios anteriores, la cual fue impugnada y contra la que se promovió una tasación pericial contradictoria, que fue anulada para adoptar el valor determinado por un perito tercero. La liquidación resultante fue objeto de recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y posteriormente ante la Audiencia Nacional, actualmente pendiente de resolución. No obstante, los principios de validez, eficacia y ejecutividad de los actos administrativos dictaminan que los actos administrativos son ejecutivos sin excepciones legales. Por lo tanto, la Administración aplicó válidamente los efectos de la regularización del Impuesto sobre Sociedades de 2010-2012 en la regularización del mismo impuesto en 2014, sin perjuicio de las consecuencias que pudieran surgir en caso de anulación de la primera liquidación por el órgano jurisdiccional competente. La recurrente estaba, por tanto, obligada a presentar declaraciones complementarias para ajustar sus autoliquidaciones a la regularización realizada por la inspección, por lo que la regularización practicada es conforme a derecho.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 4, 119, 217, 228 y 229.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 28.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 38, 98 y 39.

### PONENTE:

*Doña María Antonia de la Peña Elías.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA  
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS  
Don ANA RUFZ REY

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**  
Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0022905

Procedimiento Ordinario 1140/2021

Demandante: RESIDENCIAL AVENIDA UNO SL

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA Nº 1180/2023

RECURSO NÚM.: 1140/2021

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a veintiuno de diciembre de dos mil veintitrés.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1140-2021, interpuesto por la entidad RESIDENCIAL AVENIDA UNO SL, representado por el Procurador D. RODRIGO PASCUAL PEÑA, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de febrero de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-00226-2020; 28-00230-2020, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2014, contra el acuerdo de liquidación y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 19/12/2023, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de Peña Elías.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

La representación procesal de la entidad recurrente, Residencial Avenida Uno SL, impugna la resolución de 26/02/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa 28/00226/2020, interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/73066412, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2014, por importe de 8.316,35 euros y de la reclamación económico administrativa 28/00230/2020, deducida contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía de 3.578,99 euros.

En esta resolución se confirman ambos actos de liquidación y sanción, porque la reclamante en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014 declaró como cuota a compensar procedente de ejercicios anteriores la suma de 74.074,46 euros, imputándose un exceso impropio de 28.63187 euros, al no tener en cuenta que por efecto de la regularización por la Inspección de las bases imponibles pendientes de compensar de 2010 a 2012 a final de 2012 después de la compensación de las bases negativas regularizadas procedentes de 2010 de 30.159,40 euros y de 2011 de 30.173,75 euros, la base imponible era positiva y en 2013 la base declarada a compensar de futuro era de 45.442,59 euros.

La reclamante no presentó declaraciones complementarias para rectificar las bases modificadas por la Inspección.

Considera el órgano revisor que la regularización anterior era ejecutiva según los artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015 aunque se encontrase pendiente de recurso ante la AN e incluso si está suspendida su ejecución mientras no se anule.

Concurren todos los elementos para la imposición de la sanción incluida la culpabilidad del infractor.

**Segundo.**

La parte actora solicita sentencia para que se anule el acuerdo recurrido y la liquidación y sanción de los que procede con condena en costas a la Administración y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

La falta de competencia del órgano revisor pues se trata del TEAR de Murcia y de sus integrantes carente de competencia territorial lo que acarrea la nulidad de pleno derecho de la resolución recurrida por concurrir los motivos del artículo 217.1.a) y b) de la LGT por vulneración del derecho susceptible de amparo constitucional al juez predeterminado por la Ley del artículo 24 de la Constitución y por falta de competencia por razón del territorio y se vulnera por ello los artículos 228 y 229 de la LGT

En cuanto al fondo, aduce que no procede la regularización porque contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2010-2012 se ha interpuesto recurso ante la AN que se encuentra pendiente y la

exigencia de presentación de declaraciones complementarias contraviene lo dispuesto en los artículos 119.3 y 4 de la LGT

No debe imponerse sanción porque no concurren los elementos objetivo y subjetivo de la culpabilidad y su conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma como causa que excluye la responsabilidad.

### **Tercero.**

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte actora, ya que no concurre supuesto alguno de nulidad de pleno derecho, el TEAR de Murcia se encontraba debidamente habilitado para dictar la resolución recurrida de acuerdo con los artículos sin que fuera necesaria ni se imponga obligación alguna de publicidad al tratarse de normas de funcionamiento interno la ejecutividad de los actos de la Administración permitía que se dictara liquidación con base en otra anterior, aunque esta estuviera pendiente de recurso y la exigencia de presentar declaraciones complementarias no contraviene el artículo 119.3 y 4 de la LGT.

Concurren todos los elementos para la imposición de la sanción.

### **Cuarto.**

Con origen en el acta de disconformidad A02/73066412 de 19/06/2019, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2014 y con objeto de comprobar la base imponible a compensar de periodos anteriores, el Inspector Coordinador dictó acuerdo de liquidación de 24/10/2019, por importe de 8.316,35 euros, incluyendo cuota e intereses, por considerar improcedente la compensación de 28.631,87 euros, ya que por efecto de la regularización previa por la Inspección del mismo impuesto de los ejercicios 2010 a 2012, el único saldo que quedaba por compensar procedía de 2013 y ascendía a 45.442,59 euros.

La obligada tributaria se imputó en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014 un saldo pendiente a compensar procedente de periodos anteriores de 74.074,46 euros y fue regularizada la compensación en la parte que excedía del saldo pendiente sin que presentara declaraciones complementarias para regularizar las bases imponibles negativas de los periodos anteriores comprobadas por la Inspección

Por otra parte, resulta relevante dejar constancia de los siguientes hechos:

-Mediante liquidación derivada de acta de disconformidad A02/72847014, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2010 a 2012, se procedió a rectificar el importe de las bases imponibles negativas de 2010 y 2011, resultando para estos periodos unas bases imponibles negativas de 30.159,40 euros y 30.173,75 euros, respectivamente y para 2012 se compensan estas bases negativas, resultando una base imponible de 4.114.199,22 euros.

-Contra la liquidación resultante, notificada el 23/11/2017, se promovió por la obligada tasación pericial contradictoria, que fue estimada y se estuvo al valor fijado por el perito tercero, resultando una liquidación por importe total de 285.525,21 euros

-Contra la liquidación resultante de aplicar el valor fijado por el perito tercero se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC y contra la decisión de este órgano recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, recurso número 350/2021 pendiente de resolver.

-En 2013 resultaba un saldo a compensar a futuro de 45.442,59 euros y en 2014 como se ha visto se superó dicha cantidad en el importe improcedente regularizado por la Inspección de los Tributos del Estado.

### **Quinto.**

Por lo que se refiere a la alegación sobre la concurrencia de nulidad de pleno derecho por haberse dictado la resolución recurrida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia y en esta ciudad y en lugar del de Madrid y en Madrid, debe rechazarse como ya se determinó por esta Sala en la sentencia número 1093 de 30/11/2013, dictada en el PO 229/2021, siendo ponente Doña Ana Rufz Rey:

"La polémica se fundamenta en que la resolución del TEARM impugnada ha sido adoptada mediante reunión celebrada en Murcia "como órgano colegiado, en el ejercicio de atribución de funciones resolutorias efectuada por el Presidente del Tribunal Económico- Administrativo Central mediante Resolución 6/2020 de 18 de febrero de 2020 de conformidad con lo previsto en el artículo 28.5 del Reglamento de revisión 520/2005."

La parte actora insta la nulidad por falta de publicación del acuerdo de creación y de las normas reguladoras del funcionamiento del órgano colegiado trayendo a colación el artículo 15 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público para poner de relieve que la resolución 6/2020, de 18 de febrero, del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) no ha sido objeto de publicación en el BOE.

También alega la vulneración de los artículos 228 y 229 de la LGT y el exceso reglamentario en el que incurre, a su juicio, el artículo 28.5 del Real Decreto 520/2005 .

El artículo 231 de la LGT estipula:

1. Los Tribunales Económico-Administrativos funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal.
2. El Pleno estará formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario.
3. Las Salas estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente.
4. Los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de forma unipersonal a través del Presidente, los Presidentes de Sala, cualquiera de los Vocales, el Secretario o a través de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.
5. Reglamentariamente se regularán las cuestiones de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no previstas en los apartados anteriores."

Es evidente, por tanto, que la LGT se remite al desarrollo reglamentario en materia de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico- Administrativos, lo que se lleva a efecto por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, el Reglamento).

El Reglamento aborda la organización de estos órganos administrativos, desde el TEAC (con sede en Madrid) hasta los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, Locales, las salas desconcentradas y las dependencias provinciales y locales.

En concreto, el artículo 28.5 del Reglamento dispone lo siguiente:

"5. El Pleno, las salas y los órganos unipersonales de cada tribunal podrán constituirse y ejercer sus competencias en cualquiera de las oficinas de los tribunales en el territorio nacional. El Presidente del Tribunal Económico-administrativo Central mediante resolución podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, pudiendo desde ese momento constituirse como órgano unipersonal o como Sala de éste. Las resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada."

Por su parte, según el artículo 228.5 de la LGT , "La competencia de los órganos económico-administrativos será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la voluntad de los interesados" y el artículo 229 de la LGT previene que "...la competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación."

Pues bien, según lo expuesto, la resolución 6/2020 del Presidente del TEAC se adopta con fundamento en el artículo 28.5 del Reglamento, atribuyendo así a los miembros del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia la función de resolver, en Sala, las reclamaciones económico-administrativas competencia del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid.

Este precepto, anteriormente transcrito, no exige la publicación de la resolución en el BOE para su eficacia.

No se aprecia en este caso vulneración alguna de la competencia territorial con infracción de los artículos 228 y 229 de la LGT . Ello por cuanto el artículo 28.5 del Reglamento precisa que la atribución de funciones efectuada mediante resolución del Presidente del TEAC no altera el régimen de atribución de competencias que, en el caso de autos, siguen residiendo en el TEARM, pues "Las resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada."

Como se ha indicado, la publicación de la resolución 6/2020, de 18 de febrero, del Presidente del TEAC, dictada al amparo del artículo 28.5 del Reglamento, no viene exigida por este precepto ni por ninguna otra norma, pues se trata de acuerdos que determinan la organización y funcionamiento interno de un concreto órgano de la Administración.

El artículo 15.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público tan solo exige que "El acuerdo de creación y las normas de funcionamiento de los órganos colegiados que dicten resoluciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros deberán ser publicados en el Boletín o Diario Oficial de la Administración Pública en que se integran. Adicionalmente, las Administraciones podrán publicarlos en otros medios de difusión que garanticen su conocimiento."

Recordemos, además, que el artículo 112.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas , establece que "Las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica." Esta normativa es el Capítulo IV del Título V de la LGT y el Título IV del Reglamento.

En suma, la LGT no requiere la publicación de la tan mentada resolución del Presidente del TEAC, ni tampoco el Reglamento, ni dicha exigencia puede inferirse del artículo 9.3 de la Constitución Española que alude a la publicidad de las normas pero no a la de los acuerdos que determinan la organización y funcionamiento interno de un concreto órgano de la Administración. A lo que cabe añadir que la parte actora no ha propuesto ninguna prueba para justificar la inexistencia y/o falta de publicidad de la mencionada resolución.

Por lo demás, ningún exceso reglamentario se aprecia en la dicción del artículo 28.5 del Reglamento, que se limita a organizar el funcionamiento de los Tribunales Económico- Administrativos dentro de los límites marcados por la LGT .

En consecuencia, no concurre ninguna de las causas de nulidad de pleno derecho que se invocan en el escrito de demanda, siendo obligado recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es constante al proclamar el carácter excepcional de su aplicación, que requiere la total omisión de las normas del procedimiento o de las reglas que regulan la formación de la voluntad de los órganos colegiados, supuestos que no se aprecian en el presente caso."

Por otra parte, no puede considerarse tampoco que concurra la causa de nulidad de pleno derecho también invocada de vulneración de un derecho susceptible de amparo constitucional, ya que el derecho al juez predeterminado por la Ley alude a los órganos jurisdiccionales y la competencia territorial del órgano administrativo revisor ha sido correctamente determinada de acuerdo con la precedente exposición.

## Sexto.

En cuanto al fondo, la regularización del Impuesto sobre Sociedades de 2014 practicada por la Inspección es correcta, pues como se ha expuesto, por efecto de la previa regularización del mismo impuesto correspondiente a los ejercicios precedentes de 2010 a 2012 al final de este último periodo impositivo no quedaba saldo que compensar y al inicio de 2014 procedía únicamente el arrastre procedente de 2013 que ascendía a 45.442,59 euros, habiéndose imputado un exceso de 28.631,87 euros que ha sido determinante de la liquidación practicada

Ciertamente que la liquidación derivada del acta de disconformidad A01/72847014 fue impugnada y se promovió tasación pericial contradictoria, que esta se anuló para aplicar el valor determinado por el perito tercero y que la liquidación resultante fue recurrida ante el TEAC y después ante la Sala del mismo orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, dando origen al recurso contencioso administrativo 350/2021, hoy pendiente de resolver

Pero resultan de aplicación los principios de validez y eficacia, junto con el principio de la ejecutividad de los actos administrativos de los artículos 38, 98 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, que dispone que los actos sometidos al derecho administrativo serán ejecutivos sin que concurra ninguna de las excepciones legales, lo que hizo que la Administración de manera válida aplicase los efectos de la regularización del Impuesto sobre Sociedades de 2010-2012, plasmada en el correspondiente acto administrativo de liquidación, en la regularización del mismo impuesto en 2014, todo sin perjuicio de las consecuencias futuras que pudiera tener si la primera liquidación fuera anulada por el órgano jurisdiccional que conoce de su impugnación

Por otra parte y pese a lo que sostiene la parte recurrente, venía obligada a presentar declaraciones complementarias para adaptar sus autoliquidaciones a la regularización inspectora y no lo hizo así sin que con esta exigencia se vulnerase el artículo 119.3 y 4 de la Ley 58/2003

Pues como señala el Abogado del Estado en defensa de la Administración tributaria, el Tribunal Supremo ha declarado que la compensación de las bases imponibles es un derecho y no una opción del artículo 119.3 de la citada Ley en la sentencia número 1404 de 30/11/2021

En cuanto a la prohibición contenida en el número 4 del mismo artículo.

Dispone este precepto:

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Se permite que en la liquidación resultante, en este caso del procedimiento inspector, puedan aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación sin que pueda modificarlas mediante declaraciones complementarias una vez iniciado el procedimiento.

Este no es el caso de autos porque no había cantidades pendientes de compensación, salvo la de 2013, por efecto de la previa regularización de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 mediante la oportuna liquidación que era ejecutiva aunque se encontrase impugnada

Y como señala la representación y defensa de la Administración, la finalidad que tiene el precepto es prohibir que mediante una declaración complementaria presentada ya iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate se deje sin efecto la compensación realizada en otro ejercicio y se solicite su compensación en el ejercicio comprobado que es otro supuesto.

Razones por las que se debe desestimar el recurso en este extremo.

## Séptimo.

Derivado de las mismas actuaciones inspectoras el Inspector Coordinador dicto acuerdo de 24/10/2019 de imposición de sanción por importe de 3.578,99 euros por una infracción tributaria del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 de dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que resultaría de la correcta autoliquidación del tributo por aplicar en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014 de manera improcedente una base imponible a compensar procedente de 2010, según el resultado de la previa regularización inspectora, de 28.631,87 euros.

La infracción fue calificada de leve y se cuantificó en el 50% de la base de 7.157,97 euros (cuota dejada de ingresar).

La recurrente estima que no hay infracción, que no se acredita ni motiva su culpabilidad exigiendo una responsabilidad objetiva y que concurre una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable.

En primer lugar hay que rechazar que no concurriese el elemento objetivo de la infracción, ya que como consecuencia de la aplicación de una compensación de bases imponibles procedente de ejercicios anteriores improcedente, dejó de ingresar parte de la deuda tributaria que resultaría de la correcta autoliquidación del tributo en la cuantía citada, que es la infracción tipificada por el artículo 191.1 de la Ley 58/2003 que se le imputa.

Continuando con la concurrencia del elemento subjetivo, el principio de culpabilidad se encuentra recogido en el artículo 183.1 de la vigente Ley 58/2003 que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo 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, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. 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".

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."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: " respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la

sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril , no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable."

También se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12, en la que dice "Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico ( SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003 ). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002 ), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica --inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere ( sentencias 6 de julio de 2008 , casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008 , casa. 5018/2006 ).

Estos mismos criterios y principios se mantienen en sentencias posteriores como las de 22/12/2016, recurso 348/2016 y de 21/12/2017, recurso 1347/2016 y en la última jurisprudencia siendo exponente la sentencia de la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo 27/09/2022, casación 7037/2020.

Por último el Tribunal Constitucional en las sentencias 297/1993, 87/2001 y 2005/2003 expresa que resulta imprescindible desde la perspectiva constitucional en las infracciones administrativas que el pliego de cargos refleje de forma suficientemente precisa los hechos concretos objeto de imputación.

La jurisprudencia y doctrina constitucional expuestas ponen de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En el acuerdo sancionador el órgano gestor motiva la culpabilidad del infractor en el sub apartado de aplicación al caso concreto, del apartado de la culpabilidad, en los términos siguientes:

"En el escrito de alegaciones el interesado expone que la culpabilidad del sujeto pasivo no concurre en modo alguno, en lo que respecta a la posibilidad de compensar bases imponibles negativas, puesto que la regularización del ejercicio 2010 efectuada ocho años después del fin del plazo de declaración, ha vulnerado los principios de eficacia, servicio efectivo al ciudadano, agilidad del procedimiento administrativo etc.

Sin embargo, a juicio de esta Oficina Técnica, concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, como se ha expuesto, presentó en el ejercicio 2014 una declaración incompleta o inexacta del Impuesto sobre Sociedades por cuanto se compensó de forma improcedente unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, dando lugar a una falta de ingreso.

En el ejercicio 2014 las bases imponibles negativas comprobadas pendientes de compensar a inicio del ejercicio son de 45.442,59 euros procedentes del ejercicio 2013. Habiendo compensado improcedentemente el obligado tributario en su declaración- liquidación de 2014, un importe de 74.074,46 euros, se produce un exceso por importe de 28.631,87 euros, procediendo su regularización.

Esta situación, es consecuencia del acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2010-2011-2012, notificado el 23/11/2017, que determinaba unas bases imponibles negativas a compensar en periodos futuros procedentes de ejercicio 2010 y 2011 por importe total de 60.333,15 euros, y dicho importe fue compensado con base imponible positiva del ejercicio 2012. Por tanto, al inicio del período 2013 no existían bases imponibles negativas a compensar en períodos futuros.

En el ejercicio 2013 la sociedad presenta en plazo declaración de sociedades modelo 200, haciendo constar bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros por importe de 45.442,59 euros.

El interesado se queja de la duración del procedimiento de comprobación de los períodos 2010-2011 y 2012, y de la vulneración de principios de eficacia, servicio efectivo al ciudadano..., no obstante, no es este el procedimiento apropiado para valorar dichas cuestiones, por cuanto éstas vienen a referirse a cuestiones de un procedimiento de comprobación e investigación que no afectan a la naturaleza del presente procedimiento sancionador, estando además el acuerdo de resolución de Tasación Pericial que se tuvo en cuenta en la liquidación de esos períodos, recurrido ante el TEAC y pendiente de resolución



Dicho lo anterior, hay que incidir que ante la situación descrita en los párrafos anteriores, la sociedad no presenta declaraciones complementarias para rectificar el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensar de los ejercicios 2010 a 2012.

No puede entenderse, por tanto, que el obligado tributario haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, toda vez, que presentó en el ejercicio 2014 unas declaraciones incompletas e inexactas, consecuencia de unas actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo en el curso de un procedimiento inspector anterior, y que no ha sido corregida por el obligado tributario, mediante la presentación de declaración complementaria rectificando las bases negativas procedentes de ejercicios anteriores, por lo tanto, hay que considerar, que la conducta del sujeto pasivo es culpable, puesto que el contribuyente no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que se aprecia el concurso de culpa, o cuando menos simple negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante, LGT ).

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación. De esta forma, la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce o tiene la obligación de conocer la existencia de la norma y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

En este caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, no dejando margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, como se ha expuesto, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que su conducta 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 la elusión de la carga tributaria que legalmente le correspondía por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014 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 ."

La precedente exposición pone de manifiesto que la Inspección de los Tributos ha establecido la relación necesaria entre la regularización practicada y la conducta que califica, cuando menos, de negligente y que describe con detalle, pues la obligada tributaria compensó un saldo procedente de ejercicios que por efecto de su previa regularización por la Inspección no existía y era improcedente, dejando de ingresar parte de la deuda que hubiera correspondido autoliquidando correctamente el tributo en las cuantías indicadas y sin presentar declaraciones complementarias.

Y en cuanto a la interpretación razonable de la norma fiscal aplicable como causa de exoneración de la responsabilidad prevista por el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, no resulta de aplicación pues la norma no permite compensar bases imponibles improcedentes por haber sido modificadas por la Inspección a resultas de un procedimiento inspector anterior, incluso aunque estas se encuentren impugnadas, sin que tampoco fueran corregidas mediante las correspondientes declaraciones complementarias.

Por todo lo expuesto el recurso debe desestimarse en su integridad

## **Octavo.**

Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente a la vista del artículo 139.1 de la LRJCA.

A efectos del número 4 del artículo anterior, la imposición de costas se fija en el importe máximo por todos los conceptos de 2.000 euros, más IVA en caso de devengo de este impuesto conforme al artículo 243.2 de la LEC, atendidas la dificultad y el alcance de las cuestiones suscitadas y sin perjuicio de las costas que se hubieran podido imponer a las partes durante la tramitación del procedimiento.

## **FALLAMOS**

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Residencial Avenida Uno SL contra la resolución de 26/02/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa 28/00226/2020, interpuesta contra la liquidación derivada del acta de disconformidad A02/73066412, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2014 y de la reclamación económico administrativa 28/00230/2020, deducida contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93- 1140-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55- 0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610- 0000-93-1140-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.