

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092982

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 89/2024, de 15 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1241/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Ventas corrientes Vs inmovilizado. Pacto de reserva de dominio. Considera la Sala que la recurrente no ha acreditado que cuando vendió los proyectores hubiera satisfecho la totalidad del precio y, por tanto, tenía plena eficacia el pacto contractual de reserva de dominio a favor del vendedor sin que ella tuviera el control económico pleno de la mercancía, por lo que no se podía calificar contablemente como activo integrante del inmovilizado material y darse de baja cuando se transmitió. El pacto de reserva de dominio operaba como condición suspensiva y no resolutoria, de manera que el comprador no adquiriría la propiedad plena de los proyectores hasta que hubiera satisfecho la totalidad del precio aplazado como garantía para el vendedor en relación al precio aplazado y es correcta su calificación como ventas corrientes no declaradas. A estos efectos es indiferente que la venta no se inscribiera por el vendedor en el Registro de Bienes Muebles pues la misma no es obligatoria y tampoco modifica las obligaciones asumidas por las partes en los contratos sobre tales bienes en cuanto a la reserva de dominio, la tributación en el Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas, de las rentas que derivan de elementos patrimoniales adquiridos con reserva de dominio como ganancias o pérdidas patrimoniales y la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cesiones de bienes derivados de contratos de venta con pacto de reserva de dominio que se devenga cuando se ponen a disposición del adquirente, pues se trata de otros impuestos distintos que el Impuesto sobre Sociedades. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción impuesta.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 183.

PONENTE:

Doña María Antonia de la Peña Elías.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Doña MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2021/0026240

Procedimiento Ordinario 1241/2021

Demandante: ULTRIZ SL

PROCURADOR D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO
TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA
DE
MADRID
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN QUINTA
SENTENCIA Nº 89/2024
RECURSO NÚM.: 1241/2021
PROCURADOR D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández
Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a 15 de febrero de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1241-2021, interpuesto por la entidad ULTRIZ SL, representado por el Procurador D. JOSE IGNACIO OSSET RAMBAUD, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número NUM000, NUM001, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2015, 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:

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo

y forma, señalándose para votación y fallo el día 13 de febrero de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar, 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 Ultriz SL, parte recurrente, impugna la resolución de 30/03/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, estimatoria en parte de manera acumulada de la reclamación económica administrativa número NUM000, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición deducido contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2015, por importe de 21.241,03 euros y de la reclamación económica administrativa número NUM001, deducida contra el acuerdo sancionador derivado de la misma liquidación provisional, en cuantía de 15.481,33 euros.

En esta resolución se anulan los actos administrativos de liquidación y de sanción, porque si se han producido ventas corrientes no declaradas por importe de 93.927,45 euros confirmando la liquidación provisional en este punto, porque se trataba en efecto de la venta de unos proyectores a Entertainment Aver SL previamente comprados a Inge Video SL pero según lo pactado con esta última el precio fijado en 287.096,70 euros fue abonado por Ultriz solo en parte en la suma de 142.362 euros y el resto de 144.734,70 euros quedaba pendiente, lo que implicaba según la cláusula 4 del contrato de 11/12/2012, que el vendedor se reservara la propiedad hasta que el comprador pagase la totalidad del precio, siendo objeto de regularización por este concepto la factura de 31/12/2015 por el citado importe de 93.927,45 euros

De acuerdo con el artículo 4 del PGC para que un bien sea activo debe controlarse económicamente y Ultriz no tenía la propiedad cuando se los transmitió a Entertainment Aver SL y no debían registrarse como inmovilizado ni procedía su baja en el mismo

Sin embargo si era deducible la deuda de 114.098,68 euros al dejar de haber vinculación entre acreedor y deudor conforme al artículo 13 de la LIS.

En cuanto la sanción se considera que concurren todos los elementos para su imposición, incluida la culpabilidad, al no declarar la totalidad de las ventas e incluir compras no acreditadas pero se estima en parte la reclamación para que una vez practicada la nueva liquidación se dicte un nuevo acuerdo sancionador de conformidad con la nueva base de cálculo.

Segundo:

La parte recurrente solicita sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución recurrida y de los actos de liquidación provisional y sanción de los que procede con imposición de costas y para respaldar esta pretensión alega en síntesis:

En el caso de las ventas corrientes no declaradas por importe de 93.927,50 euros que le imputa la AEAT y que confirma el TEARM por la transmisión de cinco proyectores de video y cinco ópticas de proyector adquiridos a la entidad Inge Video SL en 2012 y vendidos a Entertainment Aver SL en 2015.

Se trataba en realidad de la transmisión de un bien de inversión que no generó ganancia para Ultriz SL al ser igual el precio de compra que el de venta posterior y que fue correctamente contabilizado como baja en el inmovilizado sin generar ingreso alguno para la sociedad.

Pese al pacto de reserva de dominio Ultriz y de la parte del precio pendiente si era propietaria de los proyectores y buena prueba de ello es que pudo venderlos y los vendió y la cláusula cuarta del contrato solo lo supeditaba al consentimiento previo del vendedor

El contrato con reserva de dominio no fue ni tan siquiera inscrito en el Registro de Bienes Muebles.

El legislador fiscal equipara el pacto de reserva de dominio a una condición resolutoria y así en relación al IRPF el artículo 21 de la LIRPF establece la tributación de las rentas derivadas de la titularidad de elementos patrimoniales aun con reserva de dominio como ganancias o pérdidas patrimoniales y de igual manera en el Impuesto sobre la renta de no residentes.

En el IVA el artículo 8 de la Ley 37/1992 califica de entrega de bienes sujeta las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con reserva de dominio o condición suspensiva devengándose al ponerse en posesión del adquirente y así lo reconoce el TJUE en la sentencia de 8/02/1990, C-320/88.

Y se cumple el requisito del control económico de la empresa del artículo 4 del PGC.

En cuanto la sanción que pudiera imponerse resulta improcedente al serlo la regularización de la que deriva llevo a cabo una interpretación razonable de la norma interpretando el efecto jurídico de la reserva de dominio pactada sin ocultación ni falta de declaración y en definitiva no se acreditado su culpabilidad.

Tercero:

El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita sentencia desestimatoria con imposición de costas a la parte recurrente porque los activos transmitidos no formaban parte del inmovilizado material de la sociedad y la reserva de dominio debe ser tratada como condición suspensiva de la transmisión de la propiedad y no resolutoria de acuerdo con la jurisprudencia expresada en sentencias de 16 de marzo y 8 de noviembre de 2007 y conforme al artículo 13 de la LGT.

Tampoco se cumple el requisito del control patrimonial o económico de la sociedad sobre el elemento o bien de que se trate conforme a las normas contables que requiere el artículo 4 del PGC, a pesar de que se vendiera y aunque no se inscribiera el contrato con reserva de dominio en el Registro de bienes muebles con efectos frente a terceros.

Cuarto:

A resultas del correspondiente procedimiento de gestión de comprobación limitada y mediante la liquidación provisional referencia NUM002 de 5/05/2017 la Administración de Pozuelo de Alarcón de la Delegación Especial de Madrid regularizó el Impuesto sobre Sociedades de 2015 de Ultriz SL por importe total de 21.241,03 euros.

En lo que aquí interesa esta liquidación contiene la siguiente motivación:

"Respecto el importe de ventas no declaradas por 93.927,45 euros, el obligado tributario alega que se trata de transmisión de bienes de inversión (maquinaria) correctamente declarada en el modelo 390. Nada manifiesta el obligado tributario respecto el resultado de dicha transmisión, tan solo que ha sido contabilizado contra inmovilizado material. No consta que en la autoliquidación del obligado tributario se haya consignado ningún apartado de los previstos para recoger los beneficios o pérdidas de dichas transmisiones. Tampoco se aporta documentación de respaldo. Por tanto, al no haber sido acreditado suficientemente la inclusión de dicha transmisión en la autoliquidación, esta Oficina Gestora considera que el obligado tributario no ha declarado dicho importe y practica corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte la resolución del mismo órgano de 21/06/2017 desestimatoria del recurso de reposición deducido contra la liquidación provisional anterior recoge los siguientes razonamientos:

"1o) En relación con el aumento de los ingresos por importe de 93.927,45 euros:

En fecha 11/12/2012 firmaron un contrato de compraventa con reserva de dominio por el cual Inge Video SA vende a Ultriz SL cinco proyectores de vídeo marca Christie, modelo Roadster y cinco ópticas proyector por un importe de 287.096,70 euros, entregando Ultriz SL a cuenta del precio un importe de 142.362 euros en ese momento, quedando pendiente de pago 144.734,70 euros. En la cláusula cuarta del citado contrato privado consta que el vendedor se reserva la propiedad de los efectos vendidos mientras el comprador no satisfaga la totalidad del saldo aplazado [].

Como parte de la documentación aportada figuran las facturas de venta de los citados proyectores emitidas por Ultriz SL a Entertainment Aver SL:

Factura NUM003 de fecha 31/12/2012 por importe de 23.727 euros

Factura NUM004 de fecha 31/03/2013 por importe de 75.600 euros

Factura NUM005 de fecha 30/09/2013 por importe de 24.100 euros

Factura NUM006 de fecha 10/10/2014 por importe de 117.654,55 euros

Factura NUM007 de fecha 31/12/2015 por importe de 93.927,25 euros

A este respecto manifiesta que al ser el precio de venta igual al de compra el resultado es 0 y está contabilizado como baja de inmovilizado y que sólo la factura emitida el 31/12/2012 por 23.727,00 euros se consideró por error venta corriente practicándose la corrección en 2015 contra gastos extraordinarios.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en la cláusula cuarta del contrato de compraventa de fecha 11/12/2012 en la que figura que la propiedad de los aparatos seguía siendo de Inge Video SA, este órgano entiende que no quedan justificadas las manifestaciones de la entidad recurrente, en tanto en cuanto la primera factura es de 31/12/2012 emitida a Entertainment Aver SL y, según contrato, Ultriz SL aún no era plenamente propietaria. Es decir, se confirma el criterio sostenido por esta Administración en su liquidación de fecha 5-5-2017 de considerar la cantidad de 93.927,45 euros como ventas no declaradas.

2o) Respecto a las compras consignadas por 171.246,31 euros:

Sólo se acreditaron 41.502,74 euros y en la liquidación provisional ya se les comunicó que se consideraban como gastos los 30.492,75 euros declarados en modelo 390 y 11.009,99 euros como gastos no sujetos a IVA.

Y en cuanto a los créditos incobrables, de los que aporta escritura pública con número de protocolo 994 de fecha 21/09/2015, procede realizar las siguientes consideraciones:

Se trata de una operación de permuta entre Entertainment Aver SL y D. Sixto, es decir, actuando éste segundo (Administrador de ULTRIZ SL) a título particular, por la que adquiere una nave de la sociedad en pago a su participación en la misma y liberando a aquella del crédito que le adeuda. Es decir, Ultriz SL no interviene en esta operación, por lo que no se considera justificada, como pérdida imputable a ULTRIZ SL, la cantidad de 114.098,68 euros pretendida.

Teniendo en cuenta que el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT o Ley General Tributaria), establece en su apartado 4 que "los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

En este sentido, el apartado 1 de este mismo artículo 108 establece que "las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba."

Respecto de los medios de prueba posibles a utilizar por el obligado tributario, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la LGT. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa" y en el artículo 105. Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

Por lo anteriormente expuesto, y dándose igualmente por reproducidos los argumentos recogidos en la liquidación provisional objeto de este recurso de reposición, se considera que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de comprobación limitada fueron ajustadas a Derecho.

Quinto:

En el recurso que resolvemos, tras el análisis de las alegaciones y pretensiones del recurrente y de la regularización practicada por el órgano gestor a resultas del correspondiente procedimiento de comprobación limitada en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2015, se trata de determinar si la cantidad de 93.927,25 euros correspondía a ventas corrientes según la AEAT o era inmovilizado correctamente dado de baja por la mercantil recurrente en su contabilidad por haberse adquirido y vendido después por el mismo precio.

El expediente administrativo pone de manifiesto que la cantidad controvertida correspondía a la factura número 29 de 31/12/2015 que contenía una parte del importe obtenido por la venta de proyectores de video.

En concreto derivaba del contrato de 11/12/2012 en virtud del cual Ultriz SL compró a la entidad Inge Video SL cinco proyectores de video marca Christie, modelo Roadster y cinco ópticas de proyector.

Según la cláusula 4 de dicho contrato, la venta se hizo con reserva de dominio por parte del vendedor hasta el pago de la totalidad del precio, fijado en 287.096,70 euros

Ultriz SL entregó a cuenta del precio en el momento del contrato 142.362 euros y fue aplazada la parte restante de 144.734,70 euros, que había de abonarse mediante pagares con distintos vencimientos.

Con posterioridad Ultriz SL vendió a la entidad Entertainment Aver SL los cinco proyectores y entre las facturas emitidas correspondiente a este concepto se encuentra la número NUM007 ya citada.

La recurrente sostiene que era propietaria de los proyectores desde el primer momento en que los adquirió como lo evidencia la venta a un tercero de estos aparatos por el mismo precio por el que los compró, de manera que si tuvo la disponibilidad económica, debía calificarse de activo y finalmente darse de baja en el inmovilizado sin imputación de cantidad alguna.

El apartado 4º.1 sobre elementos de las cuentas anuales, dentro de la 1ª parte, que regula el marco conceptual de la contabilidad, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, en el texto vigente en 2015, dispone.

4º Elementos de las cuentas anuales.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

En este caso la recurrente no ha acreditado que cuando vendió los proyectores hubiera satisfecho la totalidad del precio y por tanto tenía plena eficacia el pacto contractual de reserva de dominio a favor del vendedor sin que ella tuviera el control económico pleno de la mercancía, por lo que no se podía calificar contablemente como activo integrante del inmovilizado material y darse de baja cuando se transmitió.

El pacto de reserva de dominio operaba como condición suspensiva y no resolutoria, de manera que el comprador no adquiriría la propiedad plena de los proyectores hasta que hubiera satisfecho la totalidad del precio aplazado como garantía para el vendedor en relación al precio aplazado y es correcta su calificación como ventas corrientes no declaradas pues no puede olvidarse que conforme al artículo 13 de la Ley 58/2003, "las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado."

A estos efectos es indiferente que la venta no se inscribiera por el vendedor en el Registro de Bienes Muebles pues la misma no es obligatoria y tampoco modifica, las obligaciones asumidas por las partes en los contratos sobre tales bienes en cuanto a la reserva de dominio, la tributación en el Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas, de las rentas que derivan de elementos patrimoniales adquiridos con reserva de dominio como ganancias o pérdidas patrimoniales y la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cesiones de bienes derivados de contratos de venta con pacto de reserva de dominio que se devenga cuando se ponen a disposición del adquirente, pues se trata de otros impuestos distintos que el Impuesto sobre Sociedades.

Sexto:

Por lo que atañe al acuerdo sancionador, el TEAR de Madrid en el acuerdo recurrido hizo lo siguiente:

1º) estimó en parte las reclamaciones económico administrativas por liquidación y sanción acumuladas

2º) ordenó que se practicara nueva liquidación en la parte estimada por admisión de la deducibilidad de la deuda por importe de 114.098,68 euros, en concepto de pérdida por deterioro de créditos por la insolvencia del deudor por importe de 114.098,68 euros por cancelación del saldo existente con la entidad Entertainment Aver SL con la que dejó de estar vinculada al dejar de ser socio la persona física que lo era de ambas y

3º) después de estudiar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y que no concurría una interpretación razonable de la norma como causa de exoneración de la responsabilidad, ordenó que, una vez practicada la nueva liquidación, se dictara un nuevo acuerdo sancionador con la nueva base de cálculo que resultase, lo que implica que lo único que procedía era la modificación de la cuantía de la sanción.

Esta Sala es concedora de la reciente jurisprudencia expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de 25/10/2023, casación 17/12/2022, que resulta aplicable, porque en este caso, aunque se ha anulado el acuerdo sancionador y se está a la espera de que se dicte uno nuevo en este solo se modificaría la base de cálculo, por lo que procede entrar en análisis de la culpabilidad.

En cuanto al 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 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 la última jurisprudencia como en 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 supuesto de autos, la motivación de la culpabilidad del infractor se recoge en el apartado de motivación y otras consideraciones en los siguientes términos:

"Los artículos 183 y siguientes de la Ley General Tributaria , y el Reglamento General del régimen sancionador tributario, constituyen el marco normativo sustantivo del Derecho Administrativo sancionador en materia tributaria. Este marco recibe plenamente el principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva que afirma nuestra jurisprudencia. De acuerdo con este principio, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuridicidad y tipicidad.

La antijuridicidad supone un comportamiento contrario a una norma de Derecho imperativo, esto es, una forma de actuar que vulnera o contraviene el tenor de una norma de obligatoria observancia. En el presente supuesto, la conducta del obligado tributario es manifiestamente antijurídica al suponer una trasgresión de las normas que imponen la obligación de presentar correctamente cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, en particular los artículos 136 y 137 del TRLIS.

Así, el obligado tributario confeccionó de forma incorrecta su declaración obviando la normativa aplicable al deducir compras no acreditadas y dejar de declarar ingresos. En este caso, como consecuencia de la conducta antijurídica antes expuesta, el obligado tributario determinó de manera incorrecta la cuota tributaria. Como

consecuencia de ello y del ajuste realizado por esta Oficina Gestora, el contribuyente dejó de ingresar 20.641,78 euros.

Íntimamente vinculado con la antijuridicidad se encuentra el principio de tipicidad, basado este último en el de seguridad jurídica, que exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión. En este caso, el art. 191.1 de la LGT califica de infracción tributaria dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

En nuestro Derecho administrativo sancionador rige, además, el principio de culpabilidad, principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, y que requiere apreciar la existencia de dolo o culpa en su comportamiento, aunque sea a título de mera negligencia, para poder exigir su responsabilidad. Es decir, el comportamiento del obligado tributario debe ser consciente y voluntario, u originado por haber omitido las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias. La esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, omisión del deber de cuidado que corresponde al comportamiento de una persona cuidadosa o diligente.

En el presente supuesto, el obligado tributario lleva presentando declaraciones por IS desde hace muchísimos años, lo que pone de manifiesto que posee o debe poseer el conocimiento suficiente para cumplimentar correctamente las autoliquidaciones relativas al tributo en cuestión aplicando la normativa vigente. En el momento de presentar la autoliquidación, ya debía ser conocedor que incluía compras no acreditadas y que dejaba de declarar ingresos. A pesar de ello, en la presentación de la declaración de IS 2015 llevó a cabo las conductas antijurídicas antes mencionadas. En consecuencia, su culpa no puede más que calificarse de consciente. A todo ello, hay que añadir que ha sido necesaria la intervención de la Administración tributaria para regularizar la situación del obligado tributario y que la normativa en este punto es clara, sin que existan lagunas interpretativas.

Cabe así concluir que el obligado tributario disponía de la capacidad de conocer y entender la normativa tributaria así como para prever y evitar el resultado de su conducta antijurídica y, sin embargo, la llevó a cabo, con el consiguiente perjuicio para el erario público. Su actuación no se ajusta al estándar de un ordenado contribuyente, resultando culpable a título de simple negligencia a efectos del artículo 183.1, al existir omisión del deber de cuidado que, en general, pondría un empresario responsable de su negocio.

La transcripción anterior pone de manifiesto que la conducta calificada de negligente no ha sido descrita con el necesario detalle sino de manera general, pues solo se alude a compras corrientes no acreditadas e ingresos no declarados que valdrían para múltiples supuestos sin establecer el necesario vínculo con la regularización practicada, por lo que la culpabilidad no puede considerarse acreditada ni motivada suficientemente.

Y en consecuencia el recurso debe tener una acogida parcial para que se anule la sanción sin necesidad de más consideraciones.

Séptimo:

No se hace expresa imposición de costas a los efectos del artículo 139 de la LRJCA, por lo que cada parte abonara las causadas a su instancia y las comunes por mitad

FALLAMOS

Que, debemos estimar y estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Ultriz SL, contra la resolución de 30/03/2021, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, estimatoria en parte de manera acumulada de la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición deducido contra la liquidación provisional en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2015 y de la reclamación económico administrativa número NUM001, deducida contra el acuerdo sancionador derivado de la misma liquidación provisional, por ser contraria a derecho esta resolución en relación al acuerdo sancionador que se anula y se anula también el acuerdo sancionador en su totalidad sin que pueda ser objeto de modificación ni dictarse otro nuevo en sustitución modificando la base de cálculo. No se hace expresa imposición de costas.

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 2610-0000-93-1241-21 (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 2610-0000-93-1241-21 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.