

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094528

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 229/2024, de 10 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1505/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. No se aprecia culpabilidad. Falta de motivación. Afirma la Sala que las expresiones contenidas en los párrafos transcritos de los acuerdos sancionadores, que son las únicas que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta de los sujetos sancionados, no puede considerarse suficientemente motivada a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no basta la simple manifestación genérica sin la necesaria concreción e individualización en cada caso, pues no se concreta en qué consistió la intencionalidad de su conducta en relación con los hechos que se le imputan, teniendo en cuenta que se relata una descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada en la liquidación, pero no se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta referida a cada uno de tales hechos, sino de forma genérica, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, no conteniendo las referidas expresiones valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o con la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar a las liquidaciones, que es lo que parece desprenderse de los acuerdos sancionadores en los que del resultado de las liquidaciones parece deducir la culpabilidad. De otro lado, las expresiones referidas de los acuerdos sancionadores incluyen una serie de consideraciones genéricas sobre la culpabilidad que pueden ser aplicables a cualquier supuesto, sin concreción de su aplicación al caso concreto objeto del presente recurso, por lo que no pueden considerarse suficientes a los efectos de la motivación de la culpabilidad de las entidades recurrentes en el presente caso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 13.

PONENTE:

Don Jose Alberto Gallego Laguna.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO 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: 28.079.00.3-2021/0033215

Procedimiento Ordinario 1505/2021

Demandante: ROALEJA FOTONICA, S.L y ROALEJA LUMINOSA, S.L

PROCURADOR Dña. MARIA ISABEL RAMOS CERVANTES

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 Nª 229/2024

RECURSO NÚM.: 1505/2021

PROCURADOR Dña. MARIA ISABEL RAMOS CERVANTES

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ormosa Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a 10 de abril de 2024.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 1505-2021, interpuesto por las entidades ROALEJA LUMINOSA, S.L, ROALEJA FOTONICA, S.L, , representado por la Procuradora Dña. MARIA ISABEL RAMOS CERVANTES, contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-18435-2018, 28-18727-2018, 28-20510-2018 y 28-21496- 2018, interpuesta por el concepto de Impuesto Sobre Sociedades, ejercicio 2016, 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.

Ha desistido de las resoluciones número 28-20511-2018, 28-21497-2018, 28-05195-2019, 28-20693-2018, 28-21498-2018, las entidades ROALEJA ENERGICA S.L. Y ROALEJA SOLAR S.L. por decreto de fecha 24/01/2022.

Cuarto.

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 9 de abril de 2024, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Por la representación de las entidades Roaleja Luminosa SL y Roaleja Fotónica SL, se impugnan en este recurso contencioso administrativo las dos resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de abril de 2021, en la que acuerda estimar en parte las reclamaciones económico-administrativas números 28-18435-2018, 28-18727-2018, 28-20510-2018 y 28-21496-2018 interpuestas contra los siguientes actos administrativos:

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición, n.º 2018GRC00000556J, dictada por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, n.º de referencia 20162000000252G. Cuantía de la reclamación: 114.000,00 euros de minoración de la base imponible negativa del ejercicio. Reclamación n.º 28-18435-2018.

- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria n.º liquidación A2860318506409727, dictado por la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, derivado de la liquidación anterior, siendo la cuantía de la reclamación 17.100,00 euros (reclamación n.º 28-18727-2018).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición, n.º 2018GRC00010228L, dictada por la Administración de María de Molina de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, n.º de referencia 201620000010253F. Cuantía de la reclamación: 107.000,00 euros de minoración de la base imponible negativa del ejercicio. Reclamación n.º 28-20510-2018.

- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria n.º liquidación A2860318506409738, dictado por la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, derivado de la liquidación anterior, siendo la cuantía de la reclamación 16.050,00 euros (reclamación n.º 28-21496-2018).

Las indicadas resoluciones del TEAR acordaron que la reclamación número 28-18435-2018 se estima parcialmente, la reclamación número 28-18727-2018 se estima parcialmente, la reclamación número 28-20510-2018 se estima parcialmente y la reclamación número 28-21496-201 también se estima parcialmente

Segundo.

La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule tanto las Resoluciones del TEAR -en la parte de las mismas que ha sido objeto de impugnación-, como los Acuerdos Sancionadores por ellas confirmados. En todo caso de estimación del presente recurso, reconozca el derecho de cada una de los demandantes a la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de las sanciones impugnadas, incrementada con sus correspondientes intereses de demora desde su fecha de pago hasta la de su efectiva devolución.

Manifiestan que el objeto del presente recurso contencioso administrativo no alcanza a las Resoluciones del TEAR en su totalidad, sino exclusivamente respecto de la parte de las mismas que han confirmado en parte los Acuerdos Sancionadores adoptados en su día por la Agencia Tributaria. En efecto, respecto de los Acuerdos Sancionadores, la estimación de las reclamaciones económico-administrativas ha sido parcial y no total. Aunque en la vía económico-administrativa las sociedades mercantiles recurrentes impugnaron tanto los Acuerdos de Liquidación como los Acuerdos Sancionadores derivados de aquéllos, las sociedades recurrentes:

= se conformaron con la estimación parcial de las reclamaciones económico-administrativas, acordada por el TEAR de Madrid respecto de los Acuerdos de Liquidación; por lo que dicho aspecto de las Resoluciones del TEAR no se impugnó y alcanzó firmeza;

= y únicamente no se conforman con la estimación solo parcial de las reclamaciones económico-administrativas, acordada por el TEAR de Madrid respecto de los Acuerdos Sancionadores; por lo que dicho aspecto de las Resoluciones del TEAR sí se impugnó y no alcanzó firmeza.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, ausencia de culpabilidad. concurrencia de una interpretación razonable de la norma aplicada. Esta sociedad consideró, en una interpretación de la norma que considera razonable, que la situación de precurso que a 31-12-2016 afectaba a la prestataria deudora Enersol Proyectos, S.L., era una situación que podía considerarse comprendida en la norma, a los efectos de permitir la deducibilidad fiscal de la pérdida por deterioro del crédito. Dicha interpretación contaba, a juicio de las demandantes, con apoyo en doctrina administrativa y jurisprudencial, pudiendo citarse, entre otras:

1º) La Consulta Vinculante V0576-11, de 9-3-2011, de la Dirección General de Tributos. La DGT rechaza la posibilidad de dotar la pérdida fiscal por deterioro, pero exclusivamente por tratarse de entidades vinculadas, no por el hecho de que el impago traiga causa en un acuerdo de refinanciación. Siendo que, en tal situación de precurso, la Consulta Vinculante no excluye la deducibilidad del deterioro del crédito en aplicación de lo previsto en el Art. 13.1.b), sino que la excluye exclusivamente por darse en aquel caso concreto la circunstancia de estar vinculados acreedor y deudor (y por aplicación de lo previsto en el Art. 13.1. 2º LIS).

2º) Además de dicha Consulta Vinculante, las demandantes encontraron apoyo a su interpretación razonable de la norma en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-2012 (recurso 595/2009), dictada en un caso sustancialmente idéntico al presente.

3º) En el mismo sentido, la interpretación razonable realizada por mis mandantes contaba con el apoyo de las siguientes sentencias, que anularon sanciones impuestas con motivo de una regularización por considerar no deducibles provisiones dotadas por riesgo de insolvencia de deudores: Las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30-6-2008 (recurso 134/2005), de 10-5-2009 (recurso 37/2006), de 18-3-2010 (recurso 49/2007), la Sentencia de este mismo Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21-4-2008 (recurso 1201/2004).

4º) En el mismo sentido, la interpretación razonable realizada por mis mandantes contaba con el apoyo de los Acuerdos de los Jueces de lo mercantil y Secretarios Judiciales de Cataluña, de 3 de julio de 2014, en el apartado III "Acuerdos sobre la comunicación del Art. 5Bis tras el RDL 4/2014", hasta en dos ocasiones se hace aplicación analógica de preceptos relativos a la situación de concurso, a la situación de "precurso" por comunicación del Art. 5Bis de la Ley Concursal.

Subsidiariamente, alega que los Acuerdos Sancionadores adolecen de falta de las debidas acreditación y motivación de la culpabilidad.

Manifiesta que, al amparo de lo dispuesto en el Artículo 31.2 LJCA, además de la pretensión principal de nulidad de los actos impugnados (en la parte de los mismos objeto de impugnación), esta parte formula una solicitud de reconocimiento de una situación jurídica individualizada y de adopción de medidas para su pleno restablecimiento, consistente en: Que se reconozca el derecho de cada una de mis mandantes a la devolución de las cantidades ingresadas en concepto de las sanciones impugnadas, incrementada con sus correspondientes intereses de demora desde su fecha de pago hasta la de su efectiva devolución.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que discrepa la demandante del acuerdo sancionador, sobre el que versa el recurso, confirmado por la Resolución dictada por mi patrocinado - el TEAR y aquí recurrida- aduciendo que concurre en su actuar ausencia de culpabilidad, por concurrir, dice una interpretación razonable de la norma aplicada. Invoca las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 -RJ 2002\5157-, de 2 de junio de 2005 -RJ 2005\5453-.

Manifiesta que, en el caso que nos ocupa la norma en cuya interpretación razonable se amparaba la demandante para deducirse, por considerarlo fiscalmente deducible, el deterioro contable del préstamo participativo por estar la deudora en situación de precurso es el art. II.B) El Artículo 13.1.b) de la Ley 27/2014, del Impuesto

sobre sociedades, que admite la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de créditos, cuando (...) "b) ... el deudor esté declarado en situación de concurso." Por tanto, es clara la norma cuando supedita la deducibilidad a la declaración de concurso, y no a una situación preconcursal del deudor. Entiende que no vale, frente a esa notoria claridad de la norma en liza la afirmación de la demandante de que en la redacción inicial de la Ley Concursal solo se contemplaba la posibilidad de solicitar directamente el concurso de acreedores, y con posterioridad, sucesivas modificaciones legales han establecido cauces paralelos de refinanciación coloquialmente denominados como situación de "preconcurso" (véanse los Artículos 5ºBis, 71Bis.1 y Disposición Adicional Cuarta, todos de la Ley de Concursal). Tampoco puede prosperar la invocación de la Consulta Vinculante V0576-11, de 9-3-2011, de la Dirección General de Tributos, puesto que ésta, por más que afirme la demandante que es por motivo distinto de no estar declarada en concurso de acreedores la deudora de la consultante, concluye que no es posible dotar la pérdida fiscal por deterioro.

El Abogado del Estado, respecto de los motivos restantes, consistentes en la alegación de falta de las debidas acreditación y motivación de la culpabilidad, el que con fundamento en ser una norma clara la infringida se aprecie la concurrencia de dicha culpabilidad, no es sino una consecuencia de poderse deducir, la culpabilidad a partir de indicios (si bien a efectos de derivación de responsabilidad). Considera que sí puede deducirse la concurrencia de culpabilidad de indicios, pues de otro modo, al no poder probarse las intenciones de otro modo, quedarían los incumplimientos fraudulentos de obligaciones fiscales impunes, no es sino un lógico corolario que el que la norma infringida sea clara, conlleva que concurra culpabilidad.

Cuarto.

En el análisis de la controversia suscitada en este litigio se debe partir de que, en el acuerdo sancionador impugnado relativo a la entidad ROALEJA FOTONICA SL, en resumen, se expresa:

"En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Se aprecia negligencia en la conducta del sujeto pasivo al haber declarado incorrectamente como gasto en el ejercicio 2016, la pérdida por deterioro del crédito de 114.000,00 euros en la casilla 316 de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, tal y como se ha puesto de manifiesto en el procedimiento de comprobación limitada. En la tramitación de la liquidación provisional no se ha acreditado la realidad del deterioro del préstamo; puesto que la entidad Enersol Proyectos S.L. no se encuentra en situación de concurso.

Para que la pérdida por deterioro de crédito pueda ser contabilizada como como gasto deducible, es necesario que concurra alguna de las circunstancias del artículo 13.1 de la LIS . No se prueba por parte de Roaleja Fotonica SL que concurran las circunstancias de las letras b, c, o d del citado artículo; por lo que, al no encontrarse la entidad deudora en concurso, únicamente es aplicable la letra a).

Sin embargo, la entidad no aporta justificación documental que acredite como elemento de prueba la realidad de las cantidades cobradas por la amortización del crédito de 19.833,00 ni la cantidad de 48.167,00 euros pendientes de cobro.

Su alegación de haber hecho una interpretación razonable de la norma aplicada, procede desestimarla; ya que si el contribuyente albergaba dudas razonables en cuanto a la calificación de gasto de deducible en el posible deterioro del crédito concedido a la entidad Enersol Proyectos SL, debería haber hecho uso de los servicios de información y asistencia tributaria que la Agencia Tributaria pone a disposición de los obligados tributarios, existiendo una gran variedad de servicios para la confección de las declaraciones y de información, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 85 de la LGT , a los cuales podía haber acudido en caso de duda. Por tanto, no se ha actuado con el cuidado y la atención exigibles para la correcta autoliquidación del tributo; concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria, sin que se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

Según pronunciamientos de la doctrina administrativa y la jurisprudencia, por interpretación razonable de la norma se entiende aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. Así, se considera que puede concurrir interpretación razonable de la norma cuando:

- Se trata de una norma novedosa y sin precedentes.
- Se han producido constantes cambios normativos sobre determinada materia.
- Existen pronunciamientos discrepantes de los Tribunales Económicos y los Tribunales de Justicia.
- Se plantean reiterados recursos sobre la norma.
- Se aprecia complejidad de la materia o la norma no se pronuncia expresamente.

La sanción se impone de acuerdo con el Art. 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria : "Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes".

El Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de Expediente Sancionador notificado no adolece de ninguna falta de motivación, más bien indica de manera precisa tanto elemento objetivo como subjetivo de la infracción cometida y señala los hechos y culpabilidad en los que se fundamenta.

Cabe señalar que la LGT, dentro de la regulación que en el Título IV de la LGT "La potestad sancionadora" se hace del régimen sancionador, define las infracciones tributarias en el art. 183.1 LGT como sigue: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

La prohibición de un sistema sancionador objetivo que deriva de los principios consagrados en la Constitución implica que en toda infracción puedan identificarse dos elementos diferenciados: a) Elemento objetivo o conducta definida como tal infracción en la ley.

b) Elemento subjetivo o culpabilidad, que comporta la relación entre dicha conducta y el sujeto al que resulta imputable.

Respecto del análisis de la presencia del elemento subjetivo sancionador en la actuación del obligado tributario, debe concluirse que no se observa que el contribuyente haya actuado con la diligencia necesaria a que hace referencia la Ley General Tributaria, lo que constituye, cuanto menos, una conducta negligente en relación con el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Aunque se pudiese aceptar la falta de intención del recurrente, excluyéndose su voluntad deliberada, ello no agotaría las posibilidades de imputar la comisión de la infracción, pues ésta no solo puede cometerse dolosamente, sino también por simple negligencia o imprudencia, como destaca el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria al definir tales infracciones como las "acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia".

Por lo que respecta a la responsabilidad como otro de los principios de la potestad sancionadora, el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria especifica los supuestos en los que se entenderá que no dan lugar a la misma. Estos son:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.
- e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Alude el contribuyente a la consideración en su actuación de una interpretación razonable de la normativa; no obstante, no existe igualdad sustancial entre el supuesto contemplado en la consulta vinculante v0576-11 y el del presente expediente sancionador, dado que no existe vinculación entre las entidades y en consecuencia no puede ser aplicable el mismo apartado b) del art. 13.1 de la LIS, sino, que, por exclusión, el obligado se encuentra en el caso previsto en la letra a) del mismo. Por tanto, no nos encontramos ante un supuesto en que exista una complejidad de la norma, sino que la propia LIS se pronuncia expresamente respecto de los supuestos restantes, siendo el obligado tributario quien adapta el contenido de la consulta para su beneficio, considerando como gasto deducible un importe que no procede y del que no aporta justificación o prueba alguna.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia.

El TEAC, en resolución de 31 de octubre de 2002 afirma que "la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma", datos que se observan en el expediente.

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 5 de noviembre de 1996 señalaba: "no puede concluirse de ello que sólo la concurrencia de la conciencia y de la voluntariedad e intencionalidad que constituye el dolo permita la aplicación de sanciones, pues obvio es que, al lado del dolo, se halla la culpa o negligencia caracterizada, como es bien conocido, por la ausencia de cuidados o precauciones o por la omisión de diligencias o de la adopción de medidas encaminadas a evitar un resultado antijurídico previsible que, sin cautelas de indispensable consideración o adopción, pudiera producirse, o, como aquí sucede, por el quebrantamiento, aun sin el propósito directo que implica el dolo, de preceptos reglamentarios de obligado acatamiento, bastando con que concurra la forma de culpabilidad por culpa para que sea procedente, en presencia de los demás requisitos preciso, la sanción".

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente. Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable.

El hecho de haber presentado Recurso de Reposición contra la Liquidación Provisional no implica la paralización del Expediente Sancionador; ya que éste debe tramitarse y notificarse antes de su caducidad, de acuerdo con el art. 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: "el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento".

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que ROALEJA FOTONICA SL con NIF B85000057 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante."

Seguidamente, en el mismo acuerdo sancionador, en su apartado de "MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES", se indica que "El Derecho Administrativo sancionador en materia tributaria, recibe plenamente el principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva que afirma nuestra jurisprudencia (Sentencia de 26/04/1990 del Tribunal Constitucional). 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.

Así el artículo 183.1 de este texto dice:

'Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

1. 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.' 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.

Analizados los hechos y practicada la regularización entendemos que existe una conducta constitutiva de infracción administrativa y, por tanto, sancionable en los términos del Capítulo II de la LGT 58/2003.

El contribuyente, en su modelo 200 del impuesto sobre sociedades, ha declarado como resultado, una base imponible negativa generada en el periodo objeto de comprobación y pendiente de compensar en ejercicios futuros de: 129.798,71 euros, mientras que, de las actuaciones de comprobación realizadas, el resultado de la autoliquidación comprobada, consistió en una BIN de 15.798,71 euros. Esta discrepancia se deriva de una mayor inclusión de gastos por importe de 114.000 euros.

Según el artículo 105 de la LGT 58/2003 se expresa en los siguientes términos:

'Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.' Le correspondía a él aportar la carga de prueba para hacer valer su derecho. El contribuyente no aportó las pruebas o justificantes ni presentó alegaciones a la liquidación provisional notificada.

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.

Según el artículo 195 de la Ley:

'Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes:

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.' Si bien es cierto que de esta conducta no se deriva una menor tributación en el ejercicio regularizado, constituye una infracción del artículo 195 de la LGT 58/2003 y se está incurriendo en un elemento de preparación de una menor tributación en el futuro.

En cuanto a la culpa o negligencia, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 10/02/2000, indica, en relación con el contenido del artículo 77.1 de la Ley 230/1963 (actual 183.1 de la LGT), que 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.

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, para apreciar la culpa en la conducta del presunto infractor se requiere, a su vez, la presencia de dos elementos:

- Un elemento intelectual, la capacidad del sujeto para conocer o prever y para evitar el resultado. Así, si el sujeto tenía dicha capacidad y, a pesar de ello, realizó la conducta antijurídica, se podrá apreciar la existencia de culpa en su comportamiento.

- Un elemento normativo, el incumplimiento del deber objetivo de cuidado. Este elemento permite diferenciar entre la culpa grave y la simple negligencia: si se ha omitido el deber de cuidado más elemental estaremos ante culpa grave; si tan sólo se ha omitido el deber de cuidado que corresponde al comportamiento de una persona cuidadosa o diligente, estaremos ante la simple negligencia.

La conducta típica se encamina a la preparación de una elusión posterior que se materializará en una declaración futura. Con el establecimiento de esta infracción se adelanta la sanción de esa elusión posterior al momento en que se realizan los actos preparatorios de la misma. Esta infracción se comete, aunque el perjuicio económico para la Hacienda Pública que de ésta pueda derivarse en el futuro, no llegue efectivamente a realizarse, ya que la norma no condiciona la imposición de la sanción correspondiente, al aprovechamiento efectivo de estas conductas. La norma hace referencia a la infracción por acreditar o determinar. En este caso nos encontramos ante el supuesto de 'Determinar' partidas a compensar en ejercicios futuros. El contribuyente ha falseado los datos de su declaración.

Finalmente, y por lo que respecta a la responsabilidad como otro de los principios de la potestad sancionadora, el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria especifica los supuestos en los que se entenderá que no dan lugar a la misma, sin que ninguno de ellos concorra en el presente caso.

Por tanto, el contribuyente ha incurrido culpablemente en una infracción por determinar improcedentemente partidas a compensar en ejercicios futuros, que se considera como grave. La base de la sanción es: 114.000,00 euros."

Por su parte, en el acuerdo sancionador impugnado relativo a la entidad ROALEJA LUMINOSA SL, en resumen, se expresa:

"En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Se aprecia negligencia en la conducta del sujeto pasivo al haber declarado incorrectamente como gasto en el ejercicio 2016, la pérdida por deterioro del crédito de 107.000,00 euros en la casilla 316 de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, tal y como se ha puesto de manifiesto en el procedimiento de comprobación limitada. En la tramitación de la liquidación provisional no se ha acreditado la realidad del deterioro del préstamo; puesto que la entidad Enersol Proyectos S.L. no se encuentra en situación de concurso.

Para que la pérdida por deterioro de crédito pueda ser contabilizada como como gasto deducible, es necesario que concorra alguna de las circunstancias del artículo 13.1 de la LIS . No se prueba por parte de Roaleja Luminosa SL que concurren las circunstancias de las letras b, c, o d del citado artículo; por lo que, al no encontrarse la entidad deudora en concurso, únicamente es aplicable la letra a).

Sin embargo, la entidad no aporta justificación documental que acredite como elemento de prueba la realidad de las cantidades cobradas por la amortización del crédito de 19.833,00 ni la cantidad de 48.167,00 euros pendientes de cobro.

Su alegación de haber hecho una interpretación razonable de la norma aplicada, procede desestimarla; ya que si el contribuyente albergaba dudas razonables en cuanto a la calificación de gasto de deducible en el posible deterioro del crédito concedido a la entidad Enersol Proyectos SL, debería haber hecho uso de los servicios de información y asistencia tributaria que la Agencia Tributaria pone a disposición de los obligados tributarios, existiendo una gran variedad de servicios para la confección de las declaraciones y de información, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 85 de la LGT, a los cuales podía haber acudido en caso de duda. Por tanto, no se ha actuado con el cuidado y la atención exigibles para la correcta autoliquidación del tributo; concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria, sin que se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

Según pronunciamientos de la doctrina administrativa y la jurisprudencia, por interpretación razonable de la norma se entiende aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración. Así, se considera que puede concurrir interpretación razonable de la norma cuando:

- Se trata de una norma novedosa y sin precedentes.
- Se han producido constantes cambios normativos sobre determinada materia.
- Existen pronunciamientos discrepantes de los Tribunales Económicos y los Tribunales de Justicia.
- Se plantean reiterados recursos sobre la norma.
- Se aprecia complejidad de la materia o la norma no se pronuncia expresamente.

La sanción se impone de acuerdo con el Art. 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: "Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes".

El Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de Expediente Sancionador notificado no adolece de ninguna falta de motivación, más bien indica de manera precisa tanto elemento objetivo como subjetivo de la infracción cometida y señala los hechos y culpabilidad en los que se fundamenta.

Cabe señalar que la LGT, dentro de la regulación que en el Título IV de la LGT "La potestad sancionadora" se hace del régimen sancionador, define las infracciones tributarias en el art. 183.1 LGT como sigue: "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

La prohibición de un sistema sancionador objetivo que deriva de los principios consagrados en la Constitución implica que en toda infracción puedan identificarse dos elementos diferenciados: a) Elemento objetivo o conducta definida como tal infracción en la ley.

b) Elemento subjetivo o culpabilidad, que comporta la relación entre dicha conducta y el sujeto al que resulta imputable.

Respecto del análisis de la presencia del elemento subjetivo sancionador en la actuación del obligado tributario, debe concluirse que no se observa que el contribuyente haya actuado con la diligencia necesaria a que hace referencia la Ley General Tributaria, lo que constituye, cuanto menos, una conducta negligente en relación con el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Aunque se pudiese aceptar la falta de intención del recurrente, excluyéndose su voluntad deliberada, ello no agotaría las posibilidades de imputar la comisión de la infracción, pues ésta no solo puede cometerse dolosamente, sino también por simple negligencia o imprudencia, como destaca el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria al definir tales infracciones como las "acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia".

Por lo que respecta a la responsabilidad como otro de los principios de la potestad sancionadora, el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria especifica los supuestos en los que se entenderá que no dan lugar a la misma. Estos son:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado

tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Alude el contribuyente a la consideración en su actuación de una interpretación razonable de la normativa; no obstante, no existe igualdad sustancial entre el supuesto contemplado en la consulta vinculante v0576-11 y el del presente expediente sancionador, dado que no existe vinculación entre las entidades y en consecuencia no puede ser aplicable el mismo apartado b) del art. 13.1 de la LIS, sino, que, por exclusión, el obligado se encuentra en el caso previsto en la letra a) del mismo. Por tanto, no nos encontramos ante un supuesto en que exista una complejidad de la norma, sino que la propia LIS se pronuncia expresamente respecto de los supuestos restantes, siendo el obligado tributario quien adapta el contenido de la consulta para su beneficio, considerando como gasto deducible un importe que no procede y del que no aporta justificación o prueba alguna.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia.

El TEAC, en resolución de 31 de octubre de 2002 afirma que "la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma", datos que se observan en el expediente.

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 5 de noviembre de 1996 señalaba: "no puede concluirse de ello que sólo la concurrencia de la consciencia y de la voluntariedad e intencionalidad que constituye el dolo permita la aplicación de sanciones, pues obvio es que, al lado del dolo, se halla la culpa o negligencia caracterizada, como es bien conocido, por la ausencia de cuidados o precauciones o por la omisión de diligencias o de la adopción de medidas encaminadas a evitar un resultado antijurídico previsible que, sin cautelas de indispensable consideración o adopción, pudiera producirse, o, como aquí sucede, por el quebrantamiento, aun sin el propósito directo que implica el dolo, de preceptos reglamentarios de obligado acatamiento, bastando con que concurra la forma de culpabilidad por culpa para que sea procedente, en presencia de los demás requisitos preciso, la sanción".

De lo expuesto se concluye que no cabe por lo tanto entender la ausencia de, al menos, negligencia, siquiera sea en su grado leve, esto es, aquella modalidad de la culpa en que el resultado lesivo se produce por la inobservancia del cuidado objetivamente debido que le fuera reprochable al autor o, dicho de otra forma, cuando no se cumple con el deber de cuidado de una persona normalmente diligente. Se entiende por lo tanto concurrente el elemento subjetivo necesario para la procedencia de la imposición de sanción por la comisión de una infracción tributaria, como consecuencia de una conducta voluntaria y culpable.

El hecho de haber presentado Recurso de Reposición contra la Liquidación Provisional no implica la paralización del Expediente Sancionador; ya que éste debe tramitarse y notificarse antes de su caducidad, de acuerdo con el art. 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: "el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento".

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que ROALEJA LUMINOSA SL con NIF B85000172 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante."

Seguidamente, en el mismo acuerdo sancionador, en su apartado de "MOTIVACIÓN Y OTRAS CONSIDERACIONES", se indica que "El Derecho Administrativo sancionador en materia tributaria, recibe plenamente el principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva que afirma nuestra jurisprudencia (Sentencia de 26/04/1990 del Tribunal Constitucional). 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.

Así el artículo 183.1 de este texto dice:

'Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias.

1. 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.' 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.

Analizados los hechos y practicada la regularización entendemos que existe una conducta constitutiva de infracción administrativa y, por tanto, sancionable en los términos del Capítulo II de la LGT 58/2003.

El contribuyente, en su modelo 200 del impuesto sobre sociedades, ha declarado como resultado, una base imponible negativa generada en el periodo objeto de comprobación y pendiente de compensar en ejercicios futuros de: 122.819,51 euros, mientras que, de las actuaciones de comprobación realizadas, el resultado de la autoliquidación comprobada, consistió en una BIN de 15.819,51 euros. Esta discrepancia se deriva de una mayor inclusión de gastos por importe de 107.000 euros.

Según el artículo 105 de la LGT 58/2003 se expresa en los siguientes términos:

'Artículo 105. Carga de la prueba.

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.' Le correspondía a él aportar la carga de prueba para hacer valer su derecho. El contribuyente no aportó las pruebas o justificantes ni presentó alegaciones a la liquidación provisional notificada.

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.

Según el artículo 195 de la Ley:

'Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes:

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas anteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.' Si bien es cierto que de esta conducta no se deriva una menor tributación en el ejercicio regularizado, constituye una infracción del artículo 195 de la LGT 58/2003 y se está incurriendo en un elemento de preparación de una menor tributación en el futuro.

En cuanto a la culpa o negligencia, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 10/02/2000, indica, en relación con el contenido del artículo 77.1 de la Ley 230/1963 (actual 183.1 de la LGT), que 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.

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, para apreciar la culpa en la conducta del presunto infractor se requiere, a su vez, la presencia de dos elementos:

- Un elemento intelectual, la capacidad del sujeto para conocer o prever y para evitar el resultado. Así, si el sujeto tenía dicha capacidad y, a pesar de ello, realizó la conducta antijurídica, se podrá apreciar la existencia de culpa en su comportamiento.

- Un elemento normativo, el incumplimiento del deber objetivo de cuidado. Este elemento permite diferenciar entre la culpa grave y la simple negligencia: si se ha omitido el deber de cuidado más elemental estaremos ante culpa grave; si tan sólo se ha omitido el deber de cuidado que corresponde al comportamiento de una persona cuidadosa o diligente, estaremos ante la simple negligencia.

La conducta típica se encamina a la preparación de una elusión posterior que se materializará en una declaración futura. Con el establecimiento de esta infracción se adelanta la sanción de esa elusión posterior al momento en que se realizan los actos preparatorios de la misma. Esta infracción se comete, aunque el perjuicio económico para la Hacienda Pública que de ésta pueda derivarse en el futuro, no llegue efectivamente a realizarse, ya que la norma no condiciona la imposición de la sanción correspondiente, al aprovechamiento efectivo de estas conductas. La norma hace referencia a la infracción por acreditar o determinar. En este caso nos encontramos ante el supuesto de 'Determinar' partidas a compensar en ejercicios futuros. El contribuyente ha falseado los datos de su declaración.

Finalmente, y por lo que respecta a la responsabilidad como otro de los principios de la potestad sancionadora, el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria especifica los supuestos en los que se entenderá que no dan lugar a la misma, sin que ninguno de ellos concorra en el presente caso.

Por tanto, el contribuyente ha incurrido culpablemente en una infracción por determinar improcedentemente partidas a compensar en ejercicios futuros, que se considera como grave. La base de la sanción es: 107.000,00 euros."

Por otra parte, en ambas resoluciones del TEAR, en resumen, se argumenta:

"La reclamante alega que realizó una interpretación razonable de la norma, considerando la situación de precurso como una situación análoga a la del concurso y por ello entendió aplicables al caso las normas relativas a la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos. Añade que la resolución sancionadora adolece de falta de motivación.

Respecto a la acreditación de la culpabilidad en el acto sancionador, mediante la correspondiente motivación de éste, una reiteradísima interpretación de las normas sancionadoras tributarias por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, viene señalando la necesidad de que la resolución sancionadora debe contener mención (mención que debe ser en todo caso "suficiente"), que ilustre sobre los hechos determinantes de la sanción, añadiendo este Tribunal que no basta con una mera descripción del hecho limitada a reproducir los términos en que la norma tributaria define la infracción.

No pueden interpretarse las normas de otro modo, a la vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria, en su Sentencia 76/1.990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005). Así señala que: "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

Del examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente, por lo que no se aprecia deficiencia alguna en él. Esto es, respecto al contenido del juicio de culpabilidad realizado por el acuerdo sancionador contra el que se reclama, debe indicarse que la Ley 58/2003 proclama el principio de culpabilidad, al ofrecer la siguiente definición de infracción tributaria en su artículo 183 . "Concepto y clases de infracciones tributarias. 11 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."

Asimismo, el artículo 179 de la Ley 58/2003 , indica que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos".

Añade en la letra d) del apartado 2 del mismo artículo: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley ."

La cuestión, por tanto, es determinar si el reclamante puso la diligencia necesaria en la confección de su declaración y, por tanto, no es responsable de la infracción producida.

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo dicho reiteradamente por el Tribunal Económico Administrativo Central en Resoluciones, entre otras muchas, de 03/02/2010 o de 23/02/2010, la última de las cuales señala en su Fundamento de Derecho 3~ lo siguiente:

"(...) Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico

del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor 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 negligencia, por otra parte, como han señalado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo, pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor."

En el caso examinado del examen de la documentación que consta en el expediente se deduce la existencia de, al menos, simple negligencia, puesto que la contribuyente aplicó los incentivos fiscales establecidos en la LIS, cuando no ha sido capaz de probar el cumplimiento de los requisitos señalados en la misma. Determinó que la declaración de concurso y la situación de precurso son equiparables, basándose, según la reclamación, en consultas de la DGT, acuerdos de jueces y sentencias de los juzgados de lo mercantil que no versan sobre la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos en el caso de la interesada, pero consideró los casos análogos al suyo, cuando el artículo 14 de la LGT prohíbe expresamente la analogía en el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Existe, pues, en el comportamiento examinado un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

La entidad alega que realizó una interpretación razonable de la norma según consulta de la DGT nº V0576-11, y que por ello debe anularse la sanción. Menciona diversas sentencias del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

En cuanto a la interpretación razonable como eximente de la imposición de sanciones, la LGT ha recogido en el artículo 179, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el apartado 2, una serie de supuestos en los que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria y, entre ellos, señala la letra d) lo siguiente (el subrayado es nuestro): "Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados."

Esta ha sido desde antaño la línea del Tribunal Supremo que, ya en su sentencia de 19 de diciembre de 1997, matizaba que no basta que exista una discrepancia jurídica, sino que es preciso, además, que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, pues de otro modo, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que conductas objetivamente sancionables quedaran impunes.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta lo expuesto por el TEAC en la resolución de 24-11-2020 (reclamación nº 00-6373-2018) (el subrayado es nuestro):

"Manifiesta el interesado que actuó según la información de la web de la AEAT y, por tanto, bajo una interpretación razonable de la norma, pero no aporta ante este Tribunal dicha información a los efectos de valorar si la misma tiene carácter vinculante o no, y si fue debidamente interpretada por el obligado tributario en su aplicación.

Hay que recordar que, de acuerdo con el artículo 105 de la LGT

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

En este punto, debemos traer a colación la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de junio de 2013 (RG 4820/12), confirmada por SAN de 4820/12 (rec. nº. 527/2013) que aborda la carga de la prueba en los casos de interpretación razonable de la norma en el ámbito sancionador, y dispone:

"(...) Puesto todo ello en relación con la posible apreciación de interpretación razonable de la normativa, que parece ser la pretensión deducida por el obligado tributario en tan inconcreta alegación, debe hacerse constar aquí que el propio Tribunal Supremo afirma en Sentencia de 4 de marzo de 2004 que acreditada la conducta objetiva tipificada como infracción y los elementos subjetivos que permiten considerar concurrente una conducta negligente en la aplicación de la normativa fiscal, "...es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación etc.)". Y sostiene que esta afirmación no conculca en absoluto el derecho a la presunción de inocencia consagrado como derecho fundamental en el artículo 24.2 de la Constitución de 1978 por cuanto continúa: "De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida ésta, la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado sujeto al expediente sancionador. Pero es perfectamente posible que pueda evidenciarse dicha culpabilidad y, ello, no obstante, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad, se vea el administrado en la tesitura de tener que afrontar la carga de la prueba de tales circunstancias si no quiere ser sancionado. En estos casos, a fin de evitarse la sanción pese a que la presunción de inocencia haya conseguido ser desvirtuada, corresponderá al administrado la carga de acreditar aquéllos elementos de descargo que, por no haber sido apreciados de oficio, conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa."

En el presente caso la Administración actuante no ha podido ser más explícita y concreta en su argumentación, analizando la interpretación normativa en base a la cual la sociedad sostiene la deducibilidad fiscal de las provisiones a efectos de determinar su razonabilidad. No puede analizarla y en su caso rebatirla porque no se le proporciona, lo que a estos efectos equivale a la ausencia de acreditación en el expediente de interpretación razonable de la norma como posible causa de exclusión de la responsabilidad. Así lo ha confirmado el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de junio de 2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina núm. 146/2004 al establecer que "Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art.179.2.d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Por tanto, la carga de probar que actuó amparado en una interpretación razonable de la norma recae sobre el obligado tributario. No habiendo aportado las informaciones de la web de la AEAT en las que dice basar su actuación no puede admitirse que actuó en base a dicha interpretación."

La DGT, en su consulta nº V0576-11 que menciona la contribuyente, se pronuncia exclusivamente sobre la vinculación entre las entidades deudora y acreedora, y por ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.2 del TRLIS, determina la falta de deducibilidad de la pérdida por deterioro del crédito derivado del impago de la deuda. No entra a valorar si la situación de precurso es equiparable a la de concurso a estos efectos. Es claro, pues, que no existe identidad sustancial entre las circunstancias de la consulta y las de la obligada, por lo que no cabe la existencia de interpretación razonable de la norma, según lo establecido en el artículo 179 de la LGT .

En consecuencia, debe desestimarse su pretensión anulatoria, y confirmarse la sanción contra la que se reclama en la parte correspondiente a la regularización confirmada por este Tribunal."

Quinto.

En relación con las alegaciones sobre el contenido de los acuerdos sancionadores, es necesario tener en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo referida a los acuerdos sancionadores, y en este sentido, determina la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 que "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la

conurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Por su parte, entre otras más recientes sentencias del Tribunal Supremo, puede citarse la de 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016), en la que se expresa que "Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente).

Llegados a este punto, conviene precisar que el órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conductas que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 LGT, apartados 2 y 3. Viene a cuento esta reflexión porque, salvo en lo que se refiere al tercer ajuste sancionado ("facturas rectificativas"), la resolución sancionadora carece respecto de los otros tres de un análisis singularizado sobre la presencia de culpabilidad. El órgano sancionador la da por supuesta, limitándose a contestar los argumentos de TREMON para justificar su irresponsabilidad. Esta forma de razonar, que presume la culpabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario (vid. los artículos 178 y siguientes LGT), sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cual es la presunción de inocencia.

Las mismas carencias se aprecian en las propuestas del instructor (la inicial y la rectificativa) a las que se remite el acuerdo sancionador en alguno de sus pasajes.

De esta manera se constata que, pese a las ocho páginas que formalmente se destinan a la "apreciación de la culpabilidad", tres de los ajustes sancionados carecen de una motivación específica al respecto, y sólo uno, el relativo a las facturas rectificativas, contiene la siguiente escueta conclusión: "es evidente, a juicio de esta Oficina Técnica, que la entidad no ha puesto la debida diligencia a la hora de cumplir con sus obligaciones materiales y formales relativas al IVA". Con excepción de esta afirmación, la única justificación de la culpabilidad, ya para los cuatro ajustes, se contiene en el último párrafo del correspondiente apartado de la resolución sancionadora, en el que se lee: "Lo hasta ahora expuesto lleva a la conclusión de que las conductas examinadas, en tanto en cuanto ponen en evidencia el quebrantamiento de la normativa fiscal vigente, manifiesta la existencia, al menos, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que radica la sanción".

En suma, el órgano sancionador, considera que el mero quebrantamiento de la normativa fiscal evidencia la culpabilidad en el infractor. Así pues, no sólo presume la culpabilidad, por lo ya dicho, sino que su decisión responde a una concepción objetiva de la responsabilidad tributaria a efectos sancionadores superada hace décadas en nuestro sistema jurídico y que la jurisprudencia ha rechazado reiteradamente."

En la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2017 dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 3256/2016, argumenta lo siguiente:

"En cualquier caso, como dijimos en un caso similar en la sentencia de 16 de diciembre de 2014 (rec. cas. núm. 3611/2013, FD Octavo), los empleados por el acuerdo sancionador constituyen, justamente, hechos o circunstancias que, como anticipamos, este Tribunal Supremo, en reiteradísima doctrina que se inicia con la Sentencia de 6 de junio de 2008, viene considerando ineficaces por sí mismas para inferir un comportamiento doloso o culposo.

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria.

En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias 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. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de

esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora" [Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencias de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo ; de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto; y de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero].

En particular, hemos dejado muy claro que "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 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 donde se colige la existencia de culpabilidad". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la 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 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Sexto; la misma doctrina se encontrará, entre muchas otras, en la Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Quinto ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto, A); de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo ; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto].

#En suma, inferir la existencia de simple negligencia del mero hecho de que Hacienda El Hornillo, S.L., incumpliera las normas tributarias al dejar de ingresar en concepto de IVA del cuarto trimestre de 2006, desconoce las exigencias que dimanarían de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

b) Otro de los motivos por los que en el acuerdo sancionador se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque la mercantil actora debía conocer sus obligaciones tributarias, entre otras cosas, porque su Consejero Delegado es Notario.

#Pero, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que "pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistida de profesionales jurídicos"". Y es que, "no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables" [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto). En idénticos términos pueden consultarse, entre otras muchas, las Sentencias de 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995); de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Duodécimo ; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Séptimo ; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003 y 5481/2003), FD Cuarto ; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 963/2003), FD Séptimo ; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Quinto ; de 14 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5831/2005), FD Tercero ; 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004), FD Undécimo ; de 26 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 440/2005), FD Undécimo ; de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2973/2005), FD Octavo D); de 18 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4082/2007), FD Quinto ; de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero ; y de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero.

En suma, de acuerdo con este Tribunal, a la hora de decidir si el obligado tributario actuó culpablemente, la Administración Tributaria no debe centrarse en sus circunstancias subjetivas, por lo que tampoco la condición de Notario del Consejero Delegado de la actora es fundamentación idónea para cumplir con las exigencias de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .

En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Como también hemos declarado que afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), "es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE " [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "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 (rec. cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reiteran esta doctrina, entre otras muchas, las Sentencias de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo; de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto; de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), FD Octavo; de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 25 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 1444/2005), FD Sexto; de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 5338/2003), FD Sexto; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1194/2006), FD Cuarto; de 15 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 4493/2003, 6567/2003, 9693/2003 y 10237/2004), FD Quinto, Octavo, Séptimo y Duodécimo, respectivamente; de 21 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3542/2003), FD Sexto; de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 2422/2003), FD Cuarto C); de 23 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 3121/2003), FD Tercero; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núms. 6058/2003 y 2422/2003), FFDD Quinto B) y Cuarto C), respectivamente; de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 5023/2006), FD Sexto; de 18 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 4212/2003), FD Octavo; de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núms. 4012/2005 y 5020/2006), FD Quinto; de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero; de 14 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 2507/2009), FD Tercero; de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

#En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que "no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que "la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción", y "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 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto C); de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto B); de 11 de abril de 2011 (rec. cas. núm. 1730/2009 y 3768/2008), FD Primero ; y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); en el mismo sentido, la Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008),

FD Tercero]; que no "puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente", "afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes", "sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara" [Sentencia de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto]; o, en fin, que "incluso en el supuesto de que la norma fuese clara", "ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto ; y de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 696/2004), FD Sexto].

En definitiva, conforme a nuestra doctrina, no cabe argumentar que Hacienda El Hornillo, S.L., ha actuado culpablemente porque no concurre alguna (o ninguna) de las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 LGT , porque dicho precepto no establece un número cerrado de todos los supuestos en los que hay que entender que el obligado tributario, aunque incumpliera la norma tributaria, actuó diligentemente. Habiendo empleado el órgano competente para sancionar este argumento por exclusión, como los restantes que hemos examinado, debe ser rechazado por lesionar los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia."

A lo anteriormente indicado, debe añadirse que la estimación parcial, con anulación de la liquidación no afecta a la procedencia del acuerdo sancionador, sin perjuicio de que, en su caso, pueda recalcularse su importe si como consecuencia de la nueva liquidación resultase una cuantía de la base de la sanción diferente, pues como determina la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2023, dictada en el recurso de casación núm. 1712/2022, "CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las circunstancias concurrentes en el presente recurso y atendiendo a los términos en que se ha planteado el debate, en que la sanción no ha sido específicamente combatida en el recurso contencioso-administrativo, cabe declarar que si el Tribunal Económico-administrativo ha estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa anulando en parte, por motivos de fondo, la liquidación dictada en un procedimiento inspector, para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto por el órgano económico administrativo y, a su vez, ha confirmado la sanción impuesta por estimarla ajustada a Derecho, disponiendo únicamente su nueva cuantificación para adecuar su importe a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, no existe causa de invalidez que afecte a la sanción y que obligue a su anulación, pues la mera modificación cuantitativa o reajuste de su cálculo, como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, sin alterar los elementos objetivo y subjetivo de la sanción, no tiene relevancia para determinar su anulación."

La doctrina de esta sentencia del Tribunal Supremo resulta aplicable al presente caso.

Pues bien, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo referida, debe concluirse que las expresiones contenidas en los párrafos transcritos de los acuerdos sancionadores, que son las únicas que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta de los sujetos sancionados, no puede considerarse suficientemente motivada a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no basta la simple manifestación genérica sin la necesaria concreción e individualización en cada caso, pues no se concreta en qué consistió la intencionalidad de su conducta en relación con los hechos que se le imputan, teniendo en cuenta que se relata una descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada en la liquidación, pero no se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta referida a cada uno de tales hechos, sino de forma genérica, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, no conteniendo las referidas expresiones valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o con la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar a las liquidaciones, que es lo que parece desprenderse de los acuerdos sancionadores en los que del resultado de las liquidaciones parece deducir la culpabilidad.

De otro lado, las expresiones referidas de los acuerdos sancionadores incluyen una serie de consideraciones genéricas sobre la culpabilidad que pueden ser aplicables a cualquier supuesto, sin concreción de su aplicación al caso concreto objeto del presente recurso, por lo que no pueden considerarse suficientes a los efectos de la motivación de la culpabilidad de las entidades recurrentes en el presente caso.

Lo expresado determina que los acuerdos sancionadores incumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT ("cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma"), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 ("cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma")."

Si bien, en cuanto a las alegaciones de la demanda sobre la pretendida interpretación razonable de la norma, debe señalarse que no puede considerarse que concurra la interpretación razonable de la norma que se invoca por la demandante, pues la consulta vinculante de la D.G.T a la que se refiere analiza un supuesto diferente, que se trata de sociedades vinculadas, sin que de las argumentaciones de la misma pueda extraerse que ampara las situaciones de concurso, pues la circunstancia de que no excluya expresamente la aplicación del art. 13.1.b) de la LIS en el supuesto de sociedades vinculadas que analiza, no supone en modo alguno el reconocimiento de la aplicación de dicho apartado en la situación de concurso, ya que la falta de exclusión expresa no puede equipararse al reconocimiento, cuando, además, se analiza un caso diferente, y en cuanto a las sentencias que se invocan, hay que precisar que se trata de supuestos distintos, por un lado, respecto de la del Tribunal Supremo analiza una legislación diferente y en cuanto a la sentencia de esta sala, se trata, también de un caso diferente, es decir, existe una diferencia en el presupuesto de hecho del que parten las referidas resoluciones, siendo, por otra parte, clara la redacción del art. 13.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que requiere que el deudor esté declarado en situación de concurso, por lo que deben desestimarse las referidas alegaciones de la demanda.

Debe añadirse que no vinculan a esta sala ni las sentencias de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional ni la de otros Tribunales Superiores de Justicia.

Por ello, debe considerarse que los acuerdos sancionadores no son conformes a Derecho, procediendo su anulación.

En consecuencia, procede estimar el recurso contencioso administrativo declarando no conformes a Derecho las resoluciones recurridas del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándolas y dejándolas sin efecto, únicamente respecto de los acuerdos sancionadores impugnados, anulando y dejando sin efecto los acuerdos sancionadores de los que trae causa, manteniendo la conformidad a Derecho de dichas resoluciones del TEAR respecto de la liquidaciones que no son impugnadas en este recurso.

Sexto.

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 500 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLAMOS

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de las entidades ROALEJA LUMINOSA SL y ROALEJA FOTÓNICA SL, contra las dos resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de abril de 2021, sobre acuerdo liquidaciones y acuerdos sancionadores en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, declarando no conformes a

Derecho las resoluciones recurridas del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándolas y dejándolas sin efecto, únicamente respecto de los acuerdos sancionadores impugnados, anulando y dejando sin efecto los acuerdos sancionadores de los que trae causa, manteniendo la conformidad a Derecho de dichas resoluciones del TEAR respecto de la liquidaciones que no son impugnadas en este recurso. Con imposición de costas a la Administración demandada, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 500 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

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 2610-0000-93-1505-21 (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 2610-0000-93-1505-21 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.