

EDJ 2016/6323

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 21-1-2016, nº 41/2016, rec. 1379/2013
Pte: Canabal Conejos, Francisco Javier

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	7

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria
Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria
Cita art.5, art.6, art.7 de RD 1496/2003 de 28 noviembre 2003. Aprobación del Rgto. por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Rgto. del IVA
Cita art.139.1 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
Cita Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Cita RD 1643/1990 de 20 diciembre 1990. Plan General de Contabilidad
Cita art.3 de RD 2402/1985 de 18 diciembre 1985. Deber de Empresarios y Profesionales de Expedir y Entregar Facturas
Cita art.24.2 de CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española
Cita art.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Jurisprudencia

Cita STC Pleno de 26 abril 1990 (J1990/4435)

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0025856

Procedimiento Ordinario 1379/2013

Demandante: TRASPAPELAT, S.L.U.

PROCURADOR D. /Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION QUINTA

(Sección desdoblada por Acuerdo de la Sala de Gobierno de 26 de octubre de 2015 ejecutado por acuerdo de la Presidenta de Sala de 30/12/2015).

SENTENCIA NUMERO 41

Ilustrísimos señores:

Presidente.

Dª María Rosario Ormosa Fernández

Magistrados:

D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez

En la Villa de Madrid, a veintiuno de enero de dos mil dieciséis.

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 1379/2013, interpuesto por la mercantil Traspapelat SLU, representada por el Procurado de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución de fecha 25 de septiembre de 2.013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000. Habiendo sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil recurrente indicada se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 29 de noviembre de 2.013 ante este Tribunal contra el acto antes mencionado, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazada para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso se anule la resolución del TEAR y con ello la liquidación y sanción de la que trae causa.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Administración General del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicable, terminó pidiendo la desestimación del presente recurso.

TERCERO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la admitida por la Sala con el resultado obrante en autos y tras el trámite de conclusiones con fecha 15 de enero de 2016 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

CUARTO.- Por Acuerdo de 30 de diciembre de 2015 de la Presidente en funciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Iltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos en sustitución voluntaria del Magistrado Iltmo. Sr. D Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Siendo Ponente el Magistrado Iltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- A través del presente recurso jurisdiccional la mercantil recurrente impugna la resolución de fecha 25 de septiembre de 2.013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesto contra acuerdo de la Oficina Técnica de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, de liquidación derivada de acta A02 NUM001, por el IVA, período 2006/07, por importe de 20.047,95 €; y contra sanción por infracción tributaria, derivada de la liquidación, por importe de 9.553,76 €.

SEGUNDO.- La mercantil recurrente solicita de la Sala que se anule el acuerdo recurrido en base a los motivos que de manera sintética se pasan a exponer:

a.- Prescripción del derecho a liquidar el IVA del ejercicio 2006 y 1T de 2007, por haber transcurrido más de 12 meses. Señala que entre el 16 de diciembre de 2010 y el 6 de abril de 2011 no hay ninguna dilación que le sea imputable.

b.- Incoherencia con la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades: Se afirma por la Inspección que el prestador del servicio es la persona física, pero se considera como correcto el IVA repercutido por el que no presta el servicio.

c.- Las cuotas de IVA soportado que se eliminan como deducibles contienen errores y se han rechazado sin el debido análisis. En la liquidación del Impuesto sobre Sociedades se señala como gasto de amortización el correspondiente a unos inmuebles de Montseny y Almería por encontrarse afectos a la actividad de alquiler, y en IVA no se admiten las cuotas soportadas por la conservación y mantenimiento de dichos inmuebles. Igualmente, se dice en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que se admite la amortización del coche, y en IVA solo se admite la deducción del 50%. La Inspección rechaza la mayoría de las cuotas de IVA bajo la afirmación de que no guardan relación con la actividad, pero se admite su afección en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, por lo que debiera motivar su razón de no admitirlos en IVA y no actuar bajo el amparo genérico de que no están afectos a la actividad.

d.- En cuanto a la sanción aduce la ausencia de infracción y su falta de motivación así como de su culpabilidad.

El Abogado del Estado se opone al recurso en base a la inexistencia de la prescripción alegada dado que las dilaciones imputadas, 26 días, se deben a solicitudes de aplazamiento del propia obligada. Opone que la normativa tributaria es diferente en los impuestos del IVA y Sociedades y en la liquidación se motivan las razones por las que se deniegan determinados gastos. Niega la falta de motivación de la sanción y la inexistencia de la infracción a la vista de la liquidación.

TERCERO.- Respecto del primero de los motivos, la liquidación deja constancia de 26 días de dilaciones imputables a la recurrente por solicitud de aplazamiento el 2 de febrero hasta el 9 de febrero, el 26 de febrero hasta el 8 de marzo y del 6 de abril hasta el 13 de abril, siempre del año 2011.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 19 de junio de 2010 y concluyeron el 27 de junio de 2011, fecha de notificación de la liquidación.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, que regula el plazo de las actuaciones inspectoras, en sus números 1 y 2 establece:

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Por lo que se refiere a las dilaciones imputables al contribuyente el artículo 104.2 in fine de la Ley 58/2003, establece que los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

En desarrollo del precepto anterior, el artículo 102.4 del RGGI, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone que las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente y a tenor del artículo 104.a) del mismo Reglamento que se dice incumplido, A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

Como dijimos más arriba, en la liquidación se imputan 26 días imputables a la mercantil: el 2 de febrero hasta el 9 de febrero, el 26 de febrero hasta el 8 de marzo y del 6 de abril hasta el 13 de abril, siempre del año 2011.

Respecto del primero de ellos, debemos tener en cuenta que el 16 de diciembre de 2010 se levanta diligencia en la que se comunica el inicio de un procedimiento de valoración en mercado de operaciones vinculadas y se da cita para el 2 de febrero de 2011 pero dicho día no se levanta diligencia y sí el 9 de febrero de 2011 en la que se indica que "el compareciente solicitó un incremento de 15 días más del plazo del mes establecido para presentar alegaciones a la comunicación del inicio de un procedimiento de valoración en mercado de operaciones vinculada" se da nueva cita para el 23 de febrero de 2011.

Si bien es cierto que no consta en la diligencia de 16 de diciembre de 2010 que se le concediera plazo de alegaciones no es menos cierto que el 14 de enero de 2011 se remitió fax firmado por el representante de la mercantil solicitando una prórroga de 15 días hábiles para la presentación de dicho escrito por lo que sí cabe imputar el exceso desde el 2 al 9 de febrero, fecha en la que se da por no realizado el trámite.

En relación con el segundo, también consta que el 24 de febrero de 2011 se remitió fax firmado por el representante de la mercantil solicitando una prórroga de 10 días hábiles para la presentación del escrito de alegaciones por lo que sí cabe imputar el exceso desde el 26 al 8 de marzo, fecha en la que se presenta el escrito según consta en la diligencia de 23 de marzo de 2011 y según consta en el fax remitido dicho día.

En relación con el tercero, el 4 de abril de 2011 se remitió fax firmado por el representante de la mercantil solicitando un aplazamiento hasta el 13 de abril para la firma de las Actas.

CUARTO.- En el segundo y tercero de los motivos, debemos señalar que la liquidación refiere los gastos y compras cuyas cuotas soportadas no se admiten como deducibles:

- las relacionadas con compras directas del socio (gastos restaurantes, viajes, celebraciones, ropa...).

- las cuotas relacionadas con inmuebles no afectos a la actividad artística ya que son para uso exclusivamente privado de D. Ignacio, (a excepción de los dos inmuebles que estuvieron alquilados en el período objeto de esta inspección, el del Montseny y el de Almería), no habiendo por tanto ningún inmueble afecto a la actividad artística.

- las que en algún caso se han justificado mediante tickets no habiéndose aportado la correspondiente factura, o las que no se ha aportado justificación documental alguna.

- las que se corresponden con gastos no relacionados con la actividad realizada, que son la gran mayoría, tal y como aparecen en los listados de los registros aportados por el sujeto pasivo.(compras de ropa, electrodomésticos, cursos de golf, flores.....)

- Salvo que se acredite fehacientemente la afectación total del vehículo a la actividad desarrollada por la sociedad, la Ley del impuesto determina una afectación del 50%, que es la que se ha considerado.

La actividad desarrollada por el obligado tributario, desde el 11/04/2006, en los períodos comprobados fue EMPRESAS DE ESPECTACULOS clasificada en el epígrafe 9.654 del IAE.

La Inspección refiere como acreditados los siguientes hechos:

1º- D. Ignacio era en los ejercicios objeto de comprobación, y es en el momento actual, socio y administrador único de TRASPAPELAT SL.

2º- TRASPAPELAT SL, tiene en los ejercicios de referencia su domicilio fiscal y social en el inmueble sito en Rambla Fabra y Puig nº 50, de Barcelona 08030. Actualmente, desde el 31 de julio de 2008, se establece el domicilio social de la empresa, en Masia Pla de la bassa, Montseny 08460 de Barcelona, sin embargo tal y como se desprende de las propias manifestaciones del compareciente en la primera visita (diligencia de fecha 19/07/10), este inmueble se utiliza exclusivamente como segunda vivienda de D. Ignacio, en la que no se han realizado nunca ningún tipo de actividad profesional.

3º- Por otra parte, aunque la sociedad tiene otros inmuebles a su nombre, no se ha podido demostrar la afectación de ninguno de ellos, siendo su fin el alquiler o el uso particular y exclusivamente privado de Ignacio.

4º- En el ejercicio 2006 y 2007, la sociedad TRASPAPELAT SL obtuvo ingresos de explotación por importe de 665.710,00 y 762.238,59 €, respectivamente; todos ellos relacionado con actividades en las que intervenía como artista su único socio D. Ignacio.

5º.- En los contratos justificativos de los ingresos el objeto es la participación directa y personal de D. Ignacio series de televisión, spots publicitarios, cine, teatro.... y otros eventos, mediante la prestación de servicios artísticos.

En principio debemos indicar que cada tributo tiene su regulación específica adaptada a sus concretas características, sin que pueda olvidarse que el art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales por lo que, en realidad no existe incoherencia sino aplicación de normas por lo que será en cada concreto impuesto en el que la recurrente habrá de valer sus derechos y a tales efectos debemos recordar que el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece la relación entre el socio, con una participación superior al 5%, y la entidad como supuesto de vinculación y que en ningún momento se alude, en ninguna de las dos Actas ya sea por el IVA o Sociedades, a la existencia de simulación o actuación fraudulenta en la utilización de la forma societaria con la finalidad de eludir obligaciones fiscales lo que hace entender las supuestas incoherencias a las que alude la recurrente.

Por otro lado, la Ley 37/1992, del IVA, considera deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (artículos 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, de acuerdo con el art. 97.Uno.1º del citado texto legal.

Además, esta Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actualart. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción,

exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

Es evidente que, al pretender dicha deducción de los gastos y en este caso de las cuotas de IVA soportadas relacionadas con esos mismos gastos, la carga de la prueba de los mismos le corresponde, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 114 LGT 1963 y 105 LGT 2003 y ello no se trata de ninguna probatio diabólica, sino simplemente de aportar las facturas relativas a los mismos, correctamente efectuadas con todos los requisitos legales establecidos, así como de acreditar la vinculación de dichos gastos con la actividad profesional que desarrollaba.

En el caso del IVA, comenzamos por exponer que los artículos 92.uno y 97.uno.1º de la Ley 37/1992, reconocen el derecho a obtener la deducción de las cuotas devengadas por operaciones gravadas en el interior del país soportadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, solo a favor de los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho y se considerará justificativo del derecho a la deducción la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio y el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, establece los requisitos de las facturas en cuanto a su contenido con expresión del número y en su caso serie, nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, descripción de la operación y su contraprestación y el lugar y la fecha de emisión y en los artículos 4 y siguientes solo para determinados supuestos admite tickets como alternativa a la factura que no resultan de aplicación y en parecidos términos se pronuncian los artículos 5, 6 y 7 del Real decreto 1496/2003 de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación y modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la obligación de expedir y entregar factura a los profesionales y empresarios, el contenido que deben tener y la admisión de documentos sustitutivos y su contenido. Por su parte, el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, obliga a contabilizar las facturas de los proveedores de las sociedades.

Puede concluirse que para que sean deducibles fiscalmente las cuotas de IVA soportadas en operaciones sujetas relacionadas con la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, no basta la aportación de factura y que se contabilice su importe, sino también es necesario acreditar la realidad de la operación que documenta, de acuerdo con el artículo 105 de la vigente Ley General Tributaria.

En definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un gasto y de la cuota de IVA soportada relacionada con es mismo gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en relación a la actividad profesional desarrollada por el sujeto. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

En la demanda se alude a tres cuestiones:

a.- IVA relativo a los gastos de conservación y mantenimiento de los inmuebles que estuvieron alquilados en el período objeto de esta inspección, el del Montseny y el de Almería. Las Actas de Sociedades admiten como gastos deducibles la amortización de ambos inmuebles al estar alquilados y tener la entidad también como actividad la de "alquiler de inmuebles". El TEAR da una respuesta ajustada a derecho dado que de conformidad con el art. 20 uno de la Ley 37/1992 estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: «... 23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:... b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos» sin que la mercantil haya acreditado que el destino no sea el expresado en la exención.

b.- IVA relativo a la amortización del vehículo. En principio, en relación con ambos ejercicios las Actas del Impuesto de Sociedades, a las que se refiere la recurrente, admite como deducible la amortización de un coche todo terreno Mercedes ML320 matrícula...DDD adquirido el 31 de agosto de 2006. El Acta del IVA admite los gastos pero solo en un 50% en aplicación del art. 95.tres.2 de la LIVA. Volvemos a la carga de la prueba sin que deba confundirse titularidad con afectación a la actividad máxime, cuando como hemos visto, la recurrente también tiene como actividad la de "alquiler de inmuebles".

c.- Resto de gastos. Como dijimos la liquidación no admite las relacionadas con compras directas del socio (gastos restaurantes, viajes, celebraciones, ropa...); las que en algún caso se han justificado mediante tickets no habiéndose aportado la correspondiente factura, o las que no se ha aportado justificación documental alguna; y, las que se corresponden con gastos no relacionados con la actividad realizada, que son la gran mayoría, tal y como aparecen en los listados de los registros aportados por el sujeto pasivo.(compras de ropa, electrodomésticos, cursos de golf, flores.....). La liquidación es clara y la impugnación está huérfana de prueba respecto de los mismos limitándose a un alegato sobre el carácter personalísimo del servicio prestado por el socio lo que no exime de diferenciar a la hora de determinar los gastos realmente imputables a la sociedad.

QUINTO.- En relación con la sanción dos consideraciones:

a.- La resolución sancionadora parte de que el obligado tributario presentó declaraciones por los periodos comprobados en las que incluyó las cuotas derivadas de gastos y compras cuyas cuotas soportadas no se admiten como deducibles y la entiende subsumible en el tipo de infracción descrito en el artículo 191 Ley 58/2003 que establece que "Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley".

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

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

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

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

El acuerdo sancionador expresamente declara " A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que presentó declaraciones consignando cuotas soportadas que no cumplen los requisitos de deducibilidad señalados en los artículos 95 y 96 de la Ley 37/1992 .

TRANSPAPELAT SLU ejerce la actividad de "EMPRESAS DE ESPECTACULOS". Las operaciones regularizadas por la Inspección actuarial corresponden al tráfico mercantil habitual de la empresa. De lo anterior se deduce que el obligado tributario tenía conocimiento de deducir exclusivamente las cuotas soportadas en gastos y compras relacionados con la actividad y que no se encuentren entre las exclusiones y restricciones del derecho a deducir que marca la norma.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 27/05/2008 en un caso de regularización de cuotas de IVA soportado, en sus Fundamentos de Derecho, señala:

"Cuarto. Consecuentemente, por todo lo anteriormente expuesto, debemos concluir que no ha quedado acreditada la realización de las obras de rehabilitación y acondicionamiento del local de la calle Rualasal n.º... de Santander con anterioridad a su transmisión el 30 de enero de 2004, pues, por un lado el proyecto y la licencia de obras son posteriores en el tiempo y el compromiso previo que se alega por la sociedad recurrente previo a la compraventa del local no sólo contraviene las declaraciones contenidas en la propia escritura pública de 30 de enero de 2004 sin que, tampoco, conste prueba de su existencia, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el art. 95 LIVA , resulta la imposibilidad de deducción de las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de las obras de rehabilitación que se dicen realizadas, al haber salido el inmueble del patrimonio empresarial de la sociedad demandante con el otorgamiento de la escritura.

El art. 95 LIVA citado dice: «Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º) Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º) Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º) Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º) Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º) Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.»

Quinto. Como dice el acta de disconformidad levantada por la inspección tributaria: «Para que el IVA reflejado en las facturas recibidas... resulte deducible es necesario que el objeto contractual reflejado en las mismas sea real, es decir que se haya efectuado una obra de rehabilitación y acondicionamiento en un local de Inversiones Rualasal S.L. situado en la calle Rualasal n.º... de Santander y que este trabajo lo haya efectuado Edificaciones Eurocántabras S.L. en las fechas de las facturas».

De los pagos anticipados a cuenta de la obra que esgrime la recurrente, no existe prueba alguna y si tenemos en cuenta que la carga de dicho pago le corresponde al que ejercita el derecho a la deducción - Inversiones Rualasal S.L.- cuyo administrador único, don D..., es el mismo de la sociedad emisora de las facturas -Edificaciones Eurocántabras S.L.- y supuesta autora de las obras de rehabilitación y acondicionamiento del local litigioso, llegamos a la conclusión de que no hay prueba alguna de las operaciones que las facturas reflejan y de las cuotas de IVA soportadas.

Sexto. Respecto de la falta de motivación de la sanción y la ausencia de culpabilidad del sujeto infractor, no hay más que comprobar la propia resolución para llegar a la conclusión contraria. La consignación indebida de cuotas de IVA soportadas no deducibles ha originado que se dejaran de ingresar cuotas repercutidas con el consiguiente perjuicio a la Hacienda pública; aunque ello ha sido calificado de simple negligencia por el TEARC, no deja de producirse un incumplimiento de las obligaciones fiscales que no está amparado en la interpretación razonable de la norma aplicable."

Señala el obligado que existe una interpretación razonable y contraria a la liquidación girada, cuando desde el año 1986 en el que entra en vigor el Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio nacional, tanto la Ley 30/1985 como la vigente Ley 37/1992 han seguido el mismo criterio de considerar no deducibles las cuotas soportadas no relacionadas con la actividad y en señalar exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

Por tanto, debe estimarse que la conducta del interesado fue voluntaria, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales ".

Los argumentos que se acaban de transcribir son elocuentes y evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del sujeto pasivo, pues no ofrece duda que constituye al menos una evidente omisión de la diligencia exigible la deducción de gastos que o no figuran o figuran en facturas que reflejan gastos no afectos a la actividad, constando en el reseñado acuerdo la descripción de los hechos en conexión con la actuación concreta del obligado tributario.

La Administración no ha deducido la culpabilidad del obligado tributario con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales, pues la conclusión a la que llega en el acuerdo sancionador se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos y debidamente acreditados.

Debe destacarse, además, que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad del contribuyente, prueba que existe en este caso por las razones antes expuestas.

En definitiva, la actuación de la sociedad demandante es constitutiva de las infracciones tributarias descritas en el acuerdo sancionador.

SEXTO.- En virtud de lo expuesto el recurso debe desestimarse el recurso con imposición de costas a la parte recurrente cuyas pretensiones se desestiman a los efectos del artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

VISTOS.- los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Traspapelat SLU contra la resolución de fecha 25 de septiembre de 2.013 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma NO cabe interponer Recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

En su momento, devuélvase el expediente administrativo al departamento de su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100039