

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 70/2016 de 1 Feb. 2016, Rec. 1330/2013

Ponente: Lescure Ceñal, Gustavo Ramón.

LA LEY 12878/2016

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0024321

Procedimiento Ordinario 1330/2013

Demandante: D. /Dña. Darío

PROCURADOR D. /Dña. BERTA RODRIGUEZ-CURIEL ESPINOSA

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

SECCIÓN DESDOBLADA DE LA SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA NÚM. 70.

ILTMO. SR. PRESIDENTE:

D. Gustavo R. Lescure Ceñal

ILTMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. José Ramón Giménez Cabezón

Dª. María Jesús Vegas Torres

En Madrid, a uno de Febrero del año dos mil dieciséis

Visto el recurso contencioso-administrativo núm. 1330/13 formulado por la Procuradora Dª. Berta Rodríguez Curiel en nombre y representación de D. Darío , contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de Julio de 2.013 que desestima las reclamaciones núms.

NUM000 y NUM001 respecto de liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de sanción tributaria; habiendo sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso se ha fijado en 57.982'62 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La referida parte actora promovió el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada, y seguido el cauce procesal previsto legalmente, cada parte interviniente despachó, en el momento oportuno y por su orden legal conferido, el trámite correspondiente de demanda y de contestación, en cuyos escritos, y conforme a los hechos y razonamientos jurídicos consignados, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto de impugnación y la desestimación de ésta, en los términos que figuran en aquéllos.

SEGUNDO.- Seguido el proceso por los cauces legales, y efectuadas las actuaciones y los trámites que constan en los autos, quedaron éstos pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar el 28 de Enero de 2.016.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Gustavo R. Lescure Ceñal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por D. Darío se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 25 de Julio de 2.013 que desestima las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 contra acuerdo de la Oficina de Inspección Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la A.E.A.T. sobre liquidación derivada de acta NUM002 relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas del periodo de 2.007, y sanción por infracción tributaria derivada de la liquidación anterior.

En la resolución impugnada se consignan los siguientes hechos:

" 1) Con fecha 27/07/2010 se incoó el acta de referencia, en la que, en síntesis y por lo que aquí interesa, se hizo constar:

- La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 1/09/2009 y en el cómputo del plazo de duración no se deben contar 77 días por los motivos que se detallan.

- El obligado tributario está dado de alta desde el 13/03/2003 en el epígrafe 967.2 de la Sección Primera (Actividades Empresariales) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas: "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte".

- De las actuaciones de comprobación e investigación realizadas, la Inspección concluyó que en la actividad desarrollada por el obligado tributario no existe una organización empresarial desvinculada formalmente de él mismo. Es él quien realiza la actividad directa y personalmente. No tiene personal empleado ni local y tanto el personal de apoyo como los medios materiales necesarios para el desarrollo de su actividad, son proporcionados por el equipo de motociclismo. El valor añadido de su actividad se concentra en la profesionalidad, pericia y experiencia de D. Darío , sin quien la actividad no podría realizarse.

Por ello, la Inspección concluyó que la actividad desarrollada no era una actividad empresarial, y por tanto no podía estar dada de alta en el epígrafe 967.2 de la sección 1ª (actividades empresariales) de las Tarifas del IAE.

- Así, la Inspección concluye que la actividad realizada debe clasificarse en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE, en la Agrupación 04. "Actividades relacionadas con el deporte", grupo 043. "Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo". Esta actividad no está incluida en la relacionada en la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre (LA LEY 1706/2005) por la que se desarrolla para el año 2006, el método de estimación objetiva del IRPF. Por tanto, el obligado

tributario no puede tributar por su actividad (preparador de motociclismo) por este regímenes sino en el régimen de estimación directa.

- En consecuencia, se formula propuesta de liquidación de la que resulta una cuota del Acta de 35.553,86 € para el ejercicio 2007, a la que se suman 4.651,83 euros de intereses de demora (Total 40.205,69 euros).

2) El interesado presentó escrito de alegaciones, que fueron desestimadas. Con fecha 26.10.2010 la Oficina Técnica dictó acuerdo confirmando la propuesta contenida en el acta.

3) Disconforme con el mismo, el interesado lo impugnó en reposición, resultando también desestimado el recurso, mediante acuerdo de fecha 29.12.2010. Contra este acto se interpone la Reclamación Económico Administrativa nº NUM000 .

4) Por otra parte, se inició expediente sancionador por infracción tributaria, que concluyó con la imposición de una sanción por importe de 17.776,93 euros, mediante acuerdo de fecha 05.04.2011 contra el que se interpuso la reclamación nº NUM001 ".

La resolución del TEAR rechaza las alegaciones de la reclamación económico-administrativa respecto a: falta de motivación en el acta de disconformidad y en el correspondiente informe; presunción de certeza de la declaración tributaria del contribuyente sobre su actividad económica; indefensión de éste por falta de aplicación de la normativa que le corresponde atendiendo a las características y ejercicio de su trabajo; incorrecta interpretación administrativa de la norma respecto de la actividad en la que se pretende clasificar la desarrollada por el contribuyente; e injustificación de la exclusión del mismo del módulo aplicado por éste; sin alegaciones concretas sobre la sanción. Razona sustancialmente el TEAR lo siguiente:

"TERCERO.- En primer lugar y en cuanto a la alegación de falta de motivación que se alega, referida al contenido del Acta de Disconformidad y al Informe, este Tribunal quiere recordar que el artículo 153 de la LGT 58/2003 determina los requisitos que deben reunir las actas de Inspección al señalar: (...)

Del análisis del acta incoada -complementada con las diligencias de constancia de hechos instruidas y con el informe ampliatorio-, se deduce que reúne los requisitos señalados en el artículo 153 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , expresando claramente cuáles han sido los motivos determinantes de la regularización tributaria, motivos que han podido rebatirse por el reclamante en sus alegaciones, como a continuación se verá.

En este sentido debemos resaltar que la cuestión de la falta de motivación va unida a la posible indefensión del contribuyente. Del análisis del expediente no apreciamos que se haya producido en ningún momento indefensión alguna al haberse dado al interesado la preceptiva audiencia, y al contener, en concreto, el acto impugnado, que no es otro que el acuerdo de liquidación, y la propia acta de disconformidad todos los extremos requeridos por la normativa. Así, quedan reflejados con la debida claridad los hechos, y los preceptos aplicables a esos hechos que fundamentan el acto de liquidación, habiéndose posibilitado al contribuyente ejercitar su defensa, como así ha hecho al presentar esta reclamación económico administrativa, sin que se le haya producido indefensión. Cabe señalar que el acta y la resolución impugnada cumplen sobradamente con los requisitos mínimos, pues existe una redacción clara y fácilmente comprensible de los hechos acontecidos y de las razones que han llevado a formular la misma, con expresión de preceptos, que apoyan los criterios contenidos en la misma, por lo que concluimos que el acta y el acuerdo han sido motivados (...).

(...) Por tanto, en el supuesto examinado no puede admitirse la alegación del interesado, sin que en ningún momento se haya producido indefensión en el reclamante y, por consiguiente, no siendo procedente la anulación del acto por este motivo.

CUARTO. Fijado lo anterior, la cuestión de fondo planteada en la reclamación nº NUM000 es determinar cuál es la actividad desarrollada efectivamente el obligado tributario, en aras a encuadrarla

en el epígrafe correspondiente en el Impuesto de Actividades Económicas determinante, a su vez, del correspondiente régimen de estimación de la Base Imponible en el Impuesto.

El interesado está dado de alta en el epígrafe 967.2 del I.A.E., Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte, epígrafe incluido en la orden EHA/3738/2005, de 28 de noviembre y EHA/804/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3031/2007), que regulan el régimen de estimación simplificada del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2006 y 2007 respectivamente.

La actividad de enseñanza ejercida por una persona física, a efectos de su clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se distingue, por la forma en que ésta se ejerce, entre actividad profesional y actividad empresarial.

Como señala la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, con la que este Tribunal muestra su acuerdo (entre otras las Consultas V0960-11 de 12.04.2011 o V1236-11, de 18.05.2011, referidas a la impartición de clases teóricas y prácticas de profesor de golf y de yoga, respectivamente), a tenor de lo dispuesto en el artículo 79, apartado 1, del TRLRHL (LA LEY 362/2004) (texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004)), es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de ésta, quien, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Por el contrario, se estaría ante una actividad empresarial, a efectos del impuesto, cuando la actividad de enseñanza se ejerza no como una manifestación de la capacidad personal sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor, preparador o enseñante.

De esta forma, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, centro de enseñanza, etc. tal elemento de profesionalidad vinculado a la personalidad individual del enseñante habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial.

La regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (LA LEY 2537/1990), dispone que "tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección primera de las Tarifas" (apartado 2); y "tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la sección segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (actualmente, artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003)), ejerza una actividad clasificada en la sección segunda de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección primera de aquéllas" (apartado 3).

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas clasifican en el epígrafe 967.2 de la sección primera la actividad de "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte" (en la que el aquí obligado se consideraba incluido) y se podría considerar que la actividad desarrollada por el aquí interesado es esta si sus actividades se desarrollaran en un establecimiento o local del que fuese titular o tuviese alquilado. O bien, atendiendo a las particulares circunstancias de la actividad de que aquí se trata, si al menos él contratase directamente a los mecánicos, ingenieros, telemetristas, ... que trabajan para el equipo; pero en la realidad se limita a indicarle al equipo cuáles serían los profesionales más idóneos para prestar dichos servicios. Por el contrario, ninguna prueba aporta de lo afirmado en el sentido de que él se encarga de contratar y ordenar los medios de producción y recursos humanos. Todo ello teniendo en cuenta, además, que no existe ningún contrato formal con los clientes para los que trabaja (así, al menos, lo ha manifestado tanto el obligado como el único

cliente que ha atendido el requerimiento).

Además de lo anterior, deben tenerse en cuenta las circunstancias que a continuación se exponen, a la vista de los elementos de juicio puestos de manifiesto durante el procedimiento de investigación desarrollado:

1) El obligado tributario realiza directa y personalmente la actividad. No tiene personal asalariado ni local; utiliza los circuitos de competición y los servicios de éstos, que son puestos a su disposición por la escudería contratante.

2) Los conceptos por los que factura Darío a sus clientes, según sus facturas, fueron "Clases de perfeccionamiento (pilotaje de motos) o directamente "Trabajos realizados en CEV de ... (ciudad donde esté el circuito)".

3) No existen contratos con las escuderías para las que trabaja: según manifiesta el interesado en diligencia de 04.02.2010 "los contratos son verbales".

4) De los requerimientos efectuados por la Inspección a los clientes, sólo respondió Racing Team By Queroseno SL. Según manifestó también no existen contratos escritos. En cuanto al trabajo desarrollado: atender las necesidades de piloto, mecánicos, equipo de control ... en aspectos teóricos y prácticos. Los medios materiales y humanos son aportados por el cliente, excepto en algunas ocasiones materiales específicos de informática y un técnico -a su cargo- de sistemas de suspensión. Afirma el cliente que el trabajo se desarrolla en los circuitos de competición (90%) y en la sede del cliente. El precio se determina a tanto alzado en función de los triunfos previstos y los clientes obtenidos.

5) En cuanto a los gastos declarados, la mayoría lo son por estancia en hoteles, gasolina, peajes, restaurantes. El obligado tributario también aportó ante la Inspección facturas y tickets de gastos que no había contabilizado en su día.

Como consecuencia tanto de la normativa, consultas y hechos hasta aquí expuestos, en opinión de este Tribunal, en el presente caso es claro que no se reúnen ninguna de las circunstancias necesarias para encuadrar la actividad desarrollada por el sujeto pasivo en el epígrafe 967.2 de la sección primera de las Tarifas "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte", en tanto no hay ninguna nota que la caracterice como desarrollada en el marco de una organización empresarial.

Por el contrario, parece acertada la inclusión en la Sección tercera de las Tarifas del IAE, en la agrupación 043 "Actividades relacionadas con el deporte" - "Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo".

Sentado lo anterior, el artículo 95.2.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (BOE del día 31), considera comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales "en general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (LA LEY 2537/1990)".

La inclusión de las actividades relacionadas con el deporte en la agrupación 04 de la sección Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comporta, de acuerdo con lo anterior, calificar como rendimientos de actividades profesionales tanto los obtenidos por los propios deportistas como por los entrenadores deportivos (como aquí sería el caso) en el desarrollo de su respectiva actividad.

En cuanto a la determinación del rendimiento neto de la actividad, el método aplicable (salvo renuncia) sería el de estimación directa simplificada, efectuándose aquella determinación conforme al artículo 30 del Reglamento del Impuesto. A su vez, en cuanto a la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006)

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), realiza una remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión anterior nos lleva al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (texto refundido aprobado por el real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004), publicado en el BOE del día 11), que en su apartado 3 dispone que «en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto a los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se pruebe suficientemente no podrá considerarse como fiscalmente deducible de la actividad económica.

En aplicación de todo ello se ha dictado el acuerdo de liquidación que aquí se impugna, considerándolo por tanto este Tribunal conforme a Derecho.

QUINTO: Por lo que se refiere a la sanción, puesto de manifiesto el expediente o las actuaciones solicitadas del centro o dependencia que dictó el acto administrativo impugnado, de conformidad con lo previsto en el artículo 236.1 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria, el interesado no ha efectuado alegaciones específicas respecto de la sanción, limitándose a reiterar los argumentos expuestos al oponerse a la liquidación que se impugna en la reclamación nº NUM000 .

Sin perjuicio de ello, en cuanto a la procedencia de la sanción, procede señalar:

(1º) La conducta de la reclamante, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación, tal y como ha quedado acreditado por la Administración tributaria en el expediente sancionador, encuentran su calificación en la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003). En concreto, la primera, en su artículo 191, que bajo el título "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en el apartado 2 : "2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación", añadiendo en el último párrafo de dicho apartado que "la sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento".

(2º) De conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , "La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia", indicándose en el apartado 1 del artículo 179 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" y añadiéndose 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 (...)." Por último, el artículo 183.1 define las infracciones tributarias como "las acciones u omisiones dolosas

o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

(3º) Pues bien, de la documentación, pruebas, y datos que figuran en el expediente instruido por la Administración tributaria y que se han expuesto en los Antecedentes de Hecho, resulta acreditada la negligencia de la reclamante en la comisión de las acciones u omisiones a efectos de reputarlas como dolosas o culposas, pues el interesado, según resulta de lo actuado, dejó de ingresar parte de la deuda tributaria, al tributar improcedente en el régimen de estimación objetiva, por lo que cabe apreciar la concurrencia de cuando menos simple negligencia en la conducta del sujeto infractor. Por otra parte, no se aprecia que concurra ninguna de las mencionadas causas de exoneración de la responsabilidad. En consecuencia, la sanción es procedente".

SEGUNDO.- El recurrente solicita la anulación de la resolución del TEAR impugnada, así como de la liquidación y de la sanción a que remite, planteando en síntesis las siguientes cuestiones: falta de motivación de las actuaciones inspectoras, por ausencia de mención de la normativa presuntamente incumplida y de los ingresos de la actividad, e injustificación del incumplimiento de tributar por el régimen de estimación objetiva, todo ello determinante de indefensión; operatividad de la presunción de veracidad de lo declarado por el contribuyente durante su actividad empresarial, habiendo presentado sus declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas física y del impuesto sobre el valor añadido, de las que se deduce que la actividad siempre ha sido empresarial, y no profesional, cumpliendo absolutamente todos los requisitos exigidos normativamente al efecto; indefensión por no aplicar al recurrente la normativa que le corresponde, teniendo en cuenta la especialidad de su actividad empresarial, sin que se exija necesariamente su ejercicio en local determinado destinado a la misma y personal contratado, sino que el trabajo se realiza tanto en su oficina y taller propios como en los diferentes circuitos de velocidad nacionales y extranjeros, siendo inviable, técnica y económicamente, poder exigir abrir una oficina en cada ciudad a la que se acompañe un equipo de motociclismo a entrenar y competir, de manera que es el recurrente el que elige y contrata a los mecánicos, ingenieros y telemetristas para que presten servicios al equipo de que se trate en el circuito elegido por el mismo (se aporta copia de contrato con escudería), ordenando así los medios de producción y de recursos humanos, por lo que se cumplen todos y cada uno de los requisitos que establece el régimen de estimación objetiva, sin que quepa aplicar, a efectos interpretativos, doctrina administrativa expresada en consultas vinculantes respecto de actividades económicas absolutamente distintas a la del actor y respecto de periodos posteriores a los referidos al mismo; subsidiariamente, se formulan alegaciones con relación a la mala interpretación de la norma adoptada por la Administración respecto de la clasificación de la actividad realizada por el sujeto pasivo como profesional o empresarial, a la omisión en las diligencias inspectoras de todo lo manifestado por el actor sobre su actividad económica, a la existencia de consultas vinculantes que habilitan ser empresario sin mantener local ni empleado, a la ausencia de culpabilidad que justifique la sanción impuesta con concurrencia de interpretación razonable de la norma por parte del contribuyente determinante en su caso de un simple error no sancionable, y, finalmente, a la improcedencia de la aplicación de intereses de demora respecto de periodos no imputables al recurrente.

El Abogado del Estado insta la desestimación del recurso por las razones de su contestación a la demanda que se dan ahora por reproducidas.

TERCERO.- De las cuestiones planteadas por el recurrente la primera se refiere a la motivación de las actuaciones determinantes de la liquidación de que se trata, invocando que resulta defectuosa y produce su indefensión.

La motivación de los actos administrativos es una exigencia que tiene por finalidad trasladar al interesado un suficiente conocimiento del origen, datos y resultado de tales actuaciones que le permitan formular contra las mismas, no solo alegaciones de contenido formal relativas a la tramitación del procedimiento de que trae causa el acto, sino impugnaciones con relación al fondo

del asunto del mismo, habilitando así el ejercicio del pleno derecho de defensa contra la actuación administrativa. Pues bien, desde estas premisas no se atisba, con relación a los actos tributarios a que remite el presente enjuiciamiento, ningún menoscabo de tal derecho del hoy recurrente, que ha dispuesto de plenitud de conocimiento respecto de los presupuestos fácticos y normativos determinantes de la actuación liquidatoria, y sancionadora, contra él, planteando, tanto en vía administrativa como en esta sede procesal, argumentos sustanciales de fondo que denotan ese conocimiento y excluyen la posibilidad de su indefensión. Solo basta con revisar la fundamentación del acuerdo de liquidación en cuestión, que se transcribe seguidamente:

"El obligado tributario figura dado de alta en el epígrafe 967.2 del I.A.E., Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte, epígrafe incluido en la orden EHA/3738/2005, de 28 de noviembre y EHA/804/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3031/2007), que regulan el régimen de estimación simplificada del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2006 y 2007 respectivamente..

El obligado tributario dice en sus alegaciones que es su voluntad de ser empresario la que prevalece sobre el criterio de la inspección, y que para realizar su actividad precisa de ingenieros, meteorólogos, médicos, y conocimientos técnicos muy precisos, lo que le convierte en empresario y no en profesional de la enseñanza como un profesor de baile, que no requiere de tales medios ni prepara tan cualificadamente como un técnico del deporte o un profesor de ESO cuya comparación le resulta ofensiva.

Lo que aquí se trata de dilucidar es si la actividad realizada por el obligado tributario es una actividad empresarial, profesional o artística. Y esto lo define el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 (LA LEY 362/2004), y el Real Decreto Legislativo 1175/1990 (LA LEY 2537/1990), que contiene las Tarifas y la Instrucción del Impuesto de Actividades económicas. Así, en su Regla 3º establece: "1. Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios 2. Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la Sección 1ª de las Tarifas. 3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el art. 33 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1ª de aquéllas. 4. Tienen la consideración de actividades artísticas las clasificadas en la Sección 3ª de las Tarifas. 5. No tienen la consideración de actividad económica, la utilización de medios de transporte propios ni la de reparación en talleres propios, siempre que a través de unos y otros no se presten servicios a terceros".

La Agrupación 04 "Actividades relacionadas con el deporte" incluye a los jugadores, pilotos, entrenadores, preparadores, etc. de los distintos deportes (fútbol, baloncesto, golf, tenis, motociclismo, etc.), y en concreto la 043 incluye a "entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo".

El Grupo 967 donde se encuentra matriculado el obligado tributario hace referencia a "Instalaciones deportivas y escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte." y en concreto el 967.2 a "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte".

Como señala el actuario en el acta y su informe ampliatorio, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en Resolución de 16 de febrero de 1993 manifestó, en lo que se refiere a determinar el carácter de actividad empresarial o profesional, lo siguiente: "... desde la óptica del

I.A.E., es profesional de la enseñanza, cualquiera que sea el objeto de ésta, quién, actuando por cuenta propia (artículo 80, 1 de la Ley 39/1988), desarrolle personalmente la actividad de que se trate. Igualmente claro parece, sin embargo, que se estará ante un empresario, a efectos del impuesto, cuando la actividad de enseñanza se ejerza, no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante. Así, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza, se está ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto. Si, por el contrario, tal actividad se ejerce en el seno de una organización, tal y como una academia, centro de estudios, etc., tal elemento de profesionalidad, vinculada a la personalidad individual del enseñante, habrá desaparecido para dar paso a una clara situación empresarial."

El trabajo desarrollado por el obligado tributario es enseñar o preparar a pilotos de motociclismo en los distintos circuitos donde corren, y su actividad no se desarrolla en el seno de una organización.

Los medios de prueba, según el artículo 106 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria, son los que se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

(...) En este caso, se limita a manifestar el desconocimiento de los actuarios de la actividad, y que el carecer de local o de empleados no es óbice para ser considerado empresario. La normativa diferencia entre actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas, así la actividad de fontanería o de albañilería, por ejemplo, aunque sean ejercidas por personas físicas sin local ni empleado es actividad empresarial, y la realizada por arquitectos o ingenieros, aunque dispongan de varios locales y de empleados es actividad profesional. La actividad de peluquería es actividad empresarial y la del Seleccionador Nacional de Fútbol es actividad artística. No se tiene en cuenta el prestigio social, los ingresos obtenidos, el número de trabajadores, o si se realiza en un edificio o en ambulancia, ni la acepción que de empresario o profesional se tenga en los distintos medios fuera del tributario, sino la clasificación efectuada en el RDL 1175/1990 (LA LEY 2537/1990).

Los conceptos por los que factura D. Darío a los clientes anteriores, según las facturas aportadas por él a esta Inspección, fueron los siguientes: "Clases de perfeccionamiento de pilotaje de motos, en los circuitos... (ciudad donde esté el circuito)" o "Clases de perfeccionamiento motos entrenamientos oficiales... (ciudad donde esté el circuito)", "Trabajos realizados en CEV de ... (ciudad donde esté el circuito)".

Según su principal cliente ["Racing Team By Queroseno, S.L."]: "La tarea del Sr. Darío es la de atender las necesidades del piloto, mecánicos, equipo de control etc...Y indicarles las instrucciones necesarias a éstos, a los efectos de alcanzar técnicamente un mejor resultado en las carreras de motociclismo. Estos servicios se desarrollan tanto en cuestiones prácticas como teóricas. Los materiales que son utilizados para su trabajo son proporcionados por nosotros (el equipo de motociclismo), según su petición, menos algunos materiales específicos de informática y soporte técnico. El equipo pone al servicio del Sr. Darío el personal de carreras, preparadores físicos y los servicios médicos de los circuitos, aparte de que en algunas ocasiones es acompañado por un técnico a su cargo de sistemas de suspensión. Se pacta un precio alzado de acuerdo a los triunfos que se tiene previsto alcanzar y acorde con los clientes que se han obtenido. El 90% se desarrolla en los circuitos de competición establecidos en los calendarios oficiales, el resto en nuestro centro de Cardedeu."

Por lo expuesto, el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que más se adecua a la realidad de la actividad desarrollada por el obligado tributario es el 043 "entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo".

La Orden Ministerial EHA/3718/2005, de 28 de noviembre (LA LEY 1706/2005) y EHA/804/2007 de 30 de marzo (LA LEY 3031/2007), por las que se desarrolla para el año 2006 y 2007 respectivamente el

régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, no incluye la actividad clasificada en el epígrafe 043, por lo que debe tributar en el Régimen General del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En definitiva, la realidad es que el Sr. Darío se matricula en un epígrafe que le permite tributar en régimen simplificado y estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando los trabajos realizados no se desarrollan en el marco de una organización (centro de enseñanza) sino que los realiza en las instalaciones y con los medios materiales y humanos aportados por sus clientes, poniendo el contribuyente sus conocimientos y experiencia en la preparación de los pilotos de motociclismo".

CUARTO.- Solventado lo anterior, el resto de las alegaciones actoras giran en torno a la cuestión de fondo, que se centra en determinar si el recurrente, que está dado de alta en el epígrafe correspondiente a "escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte", de la sección primera (actividades empresariales) de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, dispone o no de una organización empresarial para realizar esa actividad, o si, como sostiene la Inspección Tributaria, es el actor el que realiza la actividad directa o personalmente, como actividad profesional, sobre la base de que no dispone de propia estructura empresarial al no contar ni con recursos materiales ni humanos necesarios para desarrollar su actividad, ya que tanto el personal técnico de apoyo como los medios materiales empleados son proporcionados por el equipo de motociclismo al que asesora, concluyendo la Inspección que el valor fundamental de la actividad del recurrente se concentra en su profesionalidad, pericia y experiencia, por lo que considera que tal actividad es en realidad una actividad profesional, y no empresarial, y debe clasificarse en la sección tercera de aquellas tarifas del impuesto sobre actividades económicas, en la agrupación de "actividades relacionadas con el deporte" y grupo de "pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo". Y desde esta premisa, como quiera que tal resultante actividad no está incluida en la Orden EHA/3718/2.005, de 28 de Noviembre, por la que se desarrolla para el año 2.006 el método de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el recurrente no puede tributar por tal método respecto de su actividad, sino mediante el régimen de estimación directa, que es la causa de la liquidación de autos.

Pues bien, las conclusiones inspectoras se adecúan a las circunstancias del caso y son ajustadas a la normativa aplicable:

- Se consideran actividades económicas cualesquiera de carácter empresarial, profesional o artístico, siempre que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- Se entiende que es profesional quien actuando por cuenta propia desarrolla personalmente la actividad de que se trate ejerciéndola como una manifestación de la capacidad personal. Sin embargo se estaría ante un empresario, cuando una actividad se ejerce como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial desvinculada, formalmente, de la personalidad profesional intrínseca del sujeto pasivo.
- En la actividad desarrollada por D. Darío no existe una organización empresarial desvinculada formalmente de él mismo. Es él, D. Darío, el que realiza la actividad directa y personalmente. No tiene personal empleado, no tiene local, tanto el personal de apoyo como los medios materiales necesarios para el desarrollo de su actividad, son proporcionados por el equipo de motociclismo. El valor añadido de su actividad se concentra en la profesionalidad, pericia y experiencia de D. Darío; sin él la actividad no podría realizarse. Al contrario de lo que sucede en una actividad empresarial, en la que el valor añadido recae sobre la propia organización de la empresa; el empresario crea y diseña esa organización pero una vez correctamente puesta en marcha, adquiere vida propia por encima de

su propia actividad profesional. No hay dudas, por tanto, sobre que la actividad desarrollada por D. Darío no es una actividad empresarial, y por tanto no puede estar dada de alta en el epígrafe 967.2 de la sección 1ª (actividades empresariales) de las Tarifas del IAE.

- A la hora de encuadrar la actividad desarrollada por el obligado tributario, en principio se plantearían dos posibilidades:

- según el concepto de las facturas emitidas: "clases de perfeccionamiento de pilotaje...", podría considerarse un profesional de la enseñanza y clasificarse en el grupo 824 de la sección 2ª (actividades profesionales) del IAE: "Profesores de formación y perfeccionamiento profesional".

- según la descripción del trabajo realizada tanto por el obligado tributario como por "Racing Team By Queroseno, S.L." (el equipo de motociclismo para el que trabaja): podría considerarse un entrenador o preparador de motociclismo, y clasificarse en el grupo 043 de la sección 3ª (actividades artísticas) del IAE: "Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo".

- Acercándonos a la definición que de "preparador" hace el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, "entrenador o responsable del rendimiento de un deportista o de un equipo", y analizando la verdadera naturaleza del trabajo realizado y descrito por el propio obligado tributario, y que va más allá de la propia enseñanza, la Inspección concluye que la actividad realizada por D. Darío debe clasificarse en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE, en la Agrupación 04. "Actividades relacionadas con el deporte" y concretamente en el grupo 043. "Pilotos, entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo".

Esta actividad no está incluida en la relacionada en la Orden EHA/3718/2.005, de 28 de Noviembre por la que se desarrolla para el año 2.006, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, el obligado tributario no puede tributar por su actividad de preparador de motociclismo, por estos regímenes sino que deberá hacerlo en el régimen de estimación directa en el IRPF y en el régimen general del IVA.

Nada acredita el recurrente en contra de los presupuestos fácticos manejados y aplicados por la Inspección Tributaria, cuando según el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) que *"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*. La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la Sentencia de 21 de Junio de 2.007, proclama: *"... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)) 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 parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales"*. En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de Enero de 2.000 señaló que compete, en todo caso, a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1214 y siguientes del Código Civil (LA LEY 1/1889). La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. Por su parte, la STS de 28 de Abril de 2.001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga

probatoria que se deriva del artículo 105 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

QUINTO .- En orden al enjuiciamiento sobre la sanción impuesta al recurrente, ha de partirse de las siguientes premisas.

El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , 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 76/1.990, de 26 de Abril (LA LEY 58461-JF/0000) , y 164/2.005, de 20 de Junio (LA LEY 1681/2005) .

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 (LA LEY 1914/2003), 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 164/2.005 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 1.997 , 19 de Julio de 2.005 , 10 de Julio de 2.007 y 3 de Abril de 2.008 , 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 2.008 , 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 2.010 afirma que *"el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) 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.

En el caso de los presentes autos se imputa la comisión de infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (multa de 17.776'93 €, como 50% de 35.553'86 €), sobre la base de que *"el obligado tributario, presentó declaración calculando el rendimiento de su actividad en el régimen de estimación objetiva por módulos cuando de la comprobación se desprende que la actividad realmente desarrollada no está incluida en las Órdenes Ministeriales correspondientes, por lo que dejó de ingresar la cantidad de 33.224,39 € obteniendo indebidamente una devolución de 2.329,47 €".*

Y la culpabilidad del recurrente se motiva en los siguientes términos: *"la conducta del interesado debe ser considerada como culpable en todo caso ya que presentó declaraciones liquidaciones en las que dejó de ingresar deuda tributaria, obteniendo indebidamente una devolución, al calcular el rendimiento neto de la actividad empresarial en estimación objetiva, al figurar matriculado en un epígrafe del IAE que no se corresponde con la actividad realmente desarrollada. El obligado tributario utilizó el régimen de estimación objetiva del IRPF, sin reunir los requisitos esenciales para poder determinar el rendimiento neto por este régimen, y en particular por desarrollar una actividad (entrenadores y preparadores de motociclismo y automovilismo) que no se encuentra incluida en el régimen de estimación objetiva del IRPF ni en el régimen especial simplificado del IVA tal y como establecen las correspondientes Ordenes del Ministerio de Hacienda, lo que le ha llevado a determinar una cuota muy inferior a la que correspondería a la aplicación del régimen de estimación directa. 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".*

No obstante se modifica la calificación de la infracción *"ya que en este caso, no se aprecia la existencia de ocultación, al haber presentado el obligado tributario declaraciones sin que se omitiera ingresos o rentas ya que determinó el rendimiento neto de la actividad en estimación objetiva, donde éstos no se consignan sino que se aplican los módulos establecidos por las Órdenes ministeriales".*

Pues bien, los argumentos trascritos contienen la motivación suficiente sobre la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no son una simple manifestación genérica de su conducta, sino que expresan la necesaria concreción e individualización de la intencionalidad, con descripción de los hechos conectados con la misma, constando en el acuerdo sancionador el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 1/1.998, de 26 de Febrero (LA LEY 837/1998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 35 del Real Decreto 1930/1.998 (LA LEY 3447/1998) de Régimen Sancionador Tributario, y posteriormente en el artículo 211.3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) y artículo 24 del Real Decreto 2063/2.004 (LA LEY 1434/2004) por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

El recurrente invoca que aplicó una interpretación razonable de la norma a la hora de tributar como lo hizo.

En el enjuiciamiento del acuerdo sancionador en cuestión seguimos el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, entre otras, en 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 (LA LEY 58461-JF/0000) , 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 (LA LEY 1914/2003) («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)".*

En el presente caso no cabe considerar que concurra una interpretación razonable de la norma pues son suficientemente claras las normas aplicables, sin que por la parte recurrente se aporte ninguna interpretación razonable de las normas.

Por tanto no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta del recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor.

Por ello tampoco se produce vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que se satisface con el acceso al presente proceso y a la obtención de la presente sentencia, aunque no sea en el sentido pretendido por la parte recurrente.

Procede así la desestimación del recurso contencioso declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SEXTO.- Queda finalmente por resolver la alegación actora relativa a la improcedencia de la aplicación de intereses de demora respecto de periodos no imputables al recurrente. Argumenta éste que tales intereses tienen un carácter indemnizatorio respecto de la mora del deudor en el pago de la cuota tributaria, no siendo admisible que se haga caso omiso de la actuación de la Administración acreedora, cuando ésta, por su inactividad, "fruto de una inexplicable desidia o por negligencia", origina la imposibilidad de cuantificar la deuda y, consiguientemente, de efectuar su pago, y "en nuestro caso esta inactividad ha comprendido más de un año que duró la inspección y otros tres años

largos la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, periodo durante el cual el sujeto pasivo ha cumplido todos los plazos perentorios exigidos por la normativa (...) lo que solicito no es más que la correcta aplicación de los intereses de demora sobre el periodo en que es atribuible a mí el periodo de pago, pero no que se me aplique sobre los largos periodos de tiempo sobre los que la Administración ha tardado en pronunciarse".

Pues bien, tampoco esta pretensión puede prosperar, dada la indefinición por el actor respecto de los periodos de demora que supuestamente no le son imputables, debiendo haber manifestado con precisión y detalle los mismos y los motivos por los que entiende que no son de su responsabilidad, limitándose a formular alegaciones genéricas pero sin ninguna concreción al caso, cuando correspondía al interesado acreditar qué parte de los intereses moratorios que le son exigidos carece de justificación y sus razones, y siendo de advertir la confusión que padece al referirse a una reclamación "ante el Tribunal Económico-Administrativo Central", cuando la del presente recurso es del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

SÉPTIMO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional 29/1.998 (LA LEY 2689/1998) (según redacción dada por la Ley 37/2.011, de 10 de Octubre (LA LEY 19111/2011), de Medidas de Agilización Procesal), procede la imposición de las costas procesales a la parte actora por la total desestimación de su recurso.

VISTOS los preceptos legales citados, y los demás de concordante y general aplicación.

FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo de D. Darío y confirmamos la resolución económico-administrativa reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, con expresa imposición de las costas procesales a la parte recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , expresando que contra la misma cabe recurso de casación en unificación de doctrina.

Así por esta nuestra sentencia, 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.