

EDJ 2016/76182

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 21-4-2016, nº 451/2016, rec. 396/2014
Pte: Gallego Laguna, José Alberto

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	14

CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

BASE IMPONIBLE

Incrementos y disminuciones de patrimonio

GESTIÓN Y RECAUDACIÓN

Liquidación provisional girada por los órganos de gestión

INFRACCIONES Y SANCIONES

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita Ley 37/2011 de 10 octubre 2011. Medidas de agilización procesal

Cita art.26, art.27 de Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita art.24 de RD 2063/2004 de 15 octubre 2004. Rgto. general del régimen sancionador tributario

Cita art.21.3, art.22 de RD 1775/2004 de 30 julio 2004. Rgto. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita RDLeg. 4/2004 de 5 marzo 2004. TR de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cita RDLeg. 3/2004 de 5 marzo 2004. TR de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.6 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 Ley 1/2000 de 7 enero 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art.35 de RD 1930/1998 de 11 septiembre 1998. Desarrolla el Régimen Sancionador Tributario y adecúa el Rgto. Gral.

Inspección Tributos

Cita art.139 de Ley 29/1998 de 13 julio 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.33.2 de Ley 1/1998 de 26 febrero 1998. Derechos y Garantías de los Contribuyentes

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.114 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

Cita art.1214, art.1227 de RD de 24 julio 1889. Código Civil

Cita RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

Jurisprudencia

Cita STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 mayo 2010 (J2010/127828)

Cita STC Sala 2ª de 30 junio 2003 (J2003/30561)

Cita STC Sala 1ª de 9 diciembre 2002 (J2002/55490)

Cita STC Sala 1ª de 21 julio 1998 (J1998/10002)

Cita STC Sala 1ª de 28 enero 1997 (J1997/46)

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

Cita STC Sala 2ª de 20 enero 1984 (J1984/3)

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: 28.079.00.3-2014/0008522

Procedimiento Ordinario 396/2014

Demandante: D./Dña. Gabino

PROCURADOR D./Dña. LUIS ARREDONDO SANZ

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 QUINTA

SENTENCIA 451

RECURSO NÚM.: 396-2014

PROCURADOR D. LUIS ARREDONDO SANZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 21 de abril de 2016

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 396-2014 interpuesto por D. Gabino representado por el procurador D. LUIS ARREDONDO SANZ contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30-1-2014 reclamación nº NUM000 Y NUM001 interpuesta por el concepto de IRPF habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

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

TERCERO.- No estimándose necesario el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 12-4- 2016 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal económico Administrativo regional de Madrid el 30 de enero de 2014 en la que acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas números NUM000

y NUM001, interpuestas contra acuerdo de liquidación provisional núm. de referencia NUM002, dictado por la Administración de Montalbán de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, por cuantía de 23.293,73 ¤ (REA NUM003) y contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria en el plazo reglamentario, derivada del acuerdo de liquidación anterior, por cuantía de 11.264,93 ¤ (REA NUM004).

SEGUNDO.- El recurrente solicita en la demanda que se declare la nulidad y/o anule y/o revoque dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 30 de enero de 2014 y, consecuentemente, declare la nulidad y/o anule y/o revoque el acuerdo de liquidación relativo al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011 y el acuerdo de imposición de sanción derivado de dicho acuerdo de liquidación impugnados.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que con fecha 27 de septiembre de 2012 la Unidad de Verificación y Control de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (a continuación, "Oficina de Gestión Tributaria") le notificó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011. Con fecha 15 de febrero de 2013 la Oficina de Gestión Tributaria dictó una propuesta de liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011 que fue confirmada en la liquidación provisional relativa al tributo y ejercicio citados, con techa 7 de marzo de 2013 el Administrador de la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria dictó una liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2011 por el que se exige un importe a ingresar de 23.293,73 euros (22.529,87 en concepto de cuota y 763,86 euros en concepto de intereses de demora).

Alega la improcedente utilización de un procedimiento de comprobación limitada para regularizar la cuestión objeto de debate, pues la Administración de Montalbán de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria inició, tramitó y sustanció un procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y considera que las actuaciones, demostradas, realizadas por la Oficina de Gestión Tributaria a lo largo del procedimiento de comprobación limitada excedieron las facultades previstas por el legislador ya que, tal como obra en el expediente, dichas actuaciones se extendieron al examen de la contabilidad mercantil.

Seguidamente alega que la declaración de nulidad del acuerdo de liquidación dictado por la inspección de los tributos en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2005 debería conllevar la inmediata declaración de nulidad de la liquidación provisional aquí impugnada.

Alega la violación de los principios de confianza legítima y de que nadie, tampoco la administración tributaria, puede ir en contra de sus propios actos en la medida en que las comprobaciones de las que fue objeto el recurrente en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios anteriores al 2004 la administración tributaria no cuestionó la realización de la actividad agrícola - ganadera y la deducibilidad de los gastos incurridos respecto de la actividad profesional y en lo relativo a la deducibilidad del gasto del empleado afecto a la actividad profesional de economista que fue admitida en el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2004 y rechazada en el acuerdo aquí impugnado.

Sostiene el recurrente la deducibilidad de los gastos directamente afectos a la realización de la actividad profesional de economista a los efectos de determinar el rendimiento neto de dicha actividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Consta acreditado en el expediente administrativo que se dio de alta como "economista" a efectos censales - tributarios con fecha 13 de febrero de 1997 mediante la presentación ante la Administración tributaria de una declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas (modelo 840) se comunicó que el local donde el hoy recurrente desarrolla su actividad profesional de "economista" se encuentra sito en la DIRECCION000 NUM011, NUM012 planta, destinándose 60 metros cuadrados de dicho inmueble a la realización de la actividad. El citado inmueble se destina parcialmente al desarrollo de la actividad. Que la totalidad de los gastos declarados a los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estaban contabilizados y se encontraban justificados. Que emitió las correspondientes facturas de ingresos obtenidos por la realización de su actividad profesional que obran, asimismo, en el expediente administrativo y que fueron total y absolutamente declaradas. A pesar de que la efectiva realización de la actividad económica es expresamente reconocida y aceptada por la Inspección de los Tributos, en el acuerdo aquí impugnado se rechaza la deducibilidad a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la totalidad de los gastos incurridos por el recurrente, a excepción del gasto por las cuotas de autónomo satisfechas a la Seguridad Social.

En la liquidación se rechazan los gastos vinculados al inmueble (recordemos, 60 metros cuadrados del total del inmueble sito en la DIRECCION000. NUM011, NUM012 ' planta) donde la parte desarrolla su actividad económica y la parte proporcional de los suministros totales del inmueble que se imputan a dicha superficie. Cita el art. 22 del el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 1775/2004, criterio aplicado por la Dirección General de Tributos que en una contestación a consulta de 5 de septiembre de 2003 (número NUM005) -reiterada en otra posterior de 14 de junio de 2005 (número NUM006)-. En la medida en que es un bien susceptible de aprovechamiento separado, los gastos soportados en relación con el mismo tendrán la consideración de deducibles a los efectos del tributo que nos ocupa, Así, por ejemplo, los gastos de Eulen -que se corresponden con la seguridad del inmueble tal y como se manifestó incluso por dicho proveedor en un requerimiento específico emitido por la Administración tributaria-, los gastos de suministros, los gastos de teléfono, etc., así, se acreditó que las únicas facturas de teléfono que eran objeto de deducción respecto de la actividad económica desarrollada por eran las relativas a los dispositivos que se utilizaban

exclusivamente en dicha actividad y la única línea de teléfono fijo deducida era la del número NUM007 que era el conectado al ADSL instalado en el despacho donde se desarrolla la actividad (sito en los 60 metros cuadrados del inmueble).

En cuanto a los gastos cuya deducibilidad no es admitida en el acuerdo de liquidación que se refiere a los gastos de personal (sueldo y cuota de la Seguridad Social) relativo al empleado contratado por el recurrente para la realización de la actividad económica de economista, fue admitido respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2004, modificación de criterio que no tiene ninguna justificación ni se encuentra motivada ni argumentada. Que acreditó que sus funciones consistían en "labores de auxiliar administrativo, llevando su correspondencia, archivo de documentos de contabilidad, reembolso e ingresos en el banco", etc. tal y como lo acreditan las nóminas satisfechas al amparo del correspondiente Convenio Colectivo, las cotizaciones a la Seguridad Social y las manifestaciones del propio empleado. Sostiene la falta de motivación de la liquidación provisional.

En relación con la actividad profesional de economista se refiere a los gastos de "publicidad, propaganda y relaciones públicas" que, de nuevo, fueron rechazados en su totalidad por la Inspección de los Tributos, a pesar de que aportó la correspondiente justificación documental -- facturas y tickets- y argumenta' de la relación que dichos gastos tenían con la obtención de los ingresos declarados en el desarrollo de dicha actividad. Entiende que se trata de gastos "ordinarios" o admisibles con arreglo a los usos y costumbres que existen en nuestro entorno y que sustenta la postura defendida por el hoy recurrente. Cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 2009 y considera que la carga de la prueba de que el gasto no se encuentra afecto a la actividad económica corresponde a la Administración tributaria que para ello dispone de los pertinentes procedimientos administrativos y medios coercitivos para ello, sin que sea suficiente que con una somera comprobación, como la que nos ocupa, se traslade la carga de la prueba al contribuyente que ya ha justificado dicha afectación mediante la contabilización y la posesión de la factura. Que en gastos como los que nos ocupan (restaurantes, taxis, etc.) no se puede exigir una factura completa con identificación del destinatario. Que el hecho de que "las comidas en restaurantes lo hayan sido en días festivos" y, añade el recurrente, el hecho de que el gasto de un taxi o un repostaje lo sea en fin de semana "excluye su relación con la actividad en su aspecto de relaciones públicas con clientes o proveedores" siempre y cuando, reitera el Tribunal, en su conjunto no sean irracionales o desproporcionados.

En la demanda manifiesta la indudable realización de la actividad agrícola ganadera a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y consecuente adecuación a derecho del resultado de dicha actividad económica consignado en la autoliquidación de dicho tributo correspondiente al ejercicio 2011 formulada por el hoy recurrente. Cita el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sobre la prueba del efectivo desarrollo de dicha actividad económica por parte del hoy recurrente y de los medios personales y materiales con los que contaba para la realización de la misma, invoca las facturas justificativas de los ingresos y gastos de la actividad, facturas por la venta de caballos, recibos suscritos por empleados que aparecen detalladamente identificados con su correspondiente N.I.F. (Enrique y D. Evaristo), facturas de reparaciones de estructuras para cuadras de caballos, facturas de servicios zoonosanitarios y veterinario, facturas relacionadas con labores agrícolas y ganaderas, cuota de socio ganadero de la Asociación Nacional de Criadores del Caballo de Deporte Español, fondo de explotación de los servicios de cría caballar y remonta del Ministerio de Defensa, facturas justificativas de la adquisición de bienes objeto de las amortizaciones, pólizas de préstamos que generan el gasto financiero por inversiones en naves, cuadras, etc., recibos del IBI y justificantes del pago al Ayuntamiento de Reocin, factura de compra de vehículo Iveco Pegaso NUM008.

Adicionalmente, indica en la demanda que en el expediente administrativo y en autos obran los siguientes documentos justificativos del desarrollo de la actividad empresarial agrícola y ganadera por parte del hoy recurrente: Certificación emitida el 24 de abril de 2008 por D. Indalecio, Teniente Coronel Jefe de la Unidad de Libros Genealógicos del Fondo de Explotación de los Servicios de Cría Caballar y Remonta, por la que se justifica: Que D. Gabino figura en los archivos de la Unidad de Libros Genealógicos como ganadero, con el Código NUM009 y antigüedad desde el mes de octubre de 1998, inscribiendo desde esa fecha caballos de pura sangre árabe y del deporte español nacidos en su yeguada. Los Estados de Ganadería de D. Gabino, con Código NUM009, a fecha de enero de los años 2002 a 2007, con las fechas de nacimiento de cada yeguada, y a fechas de alta y baja de las mismas; Alta de socio en la Asociación Nacional de Criadores del Caballo de Deporte Español de 1 de febrero de 1999 y estado de ganadería a dicha fecha; Acuerdo de inscripción en el Registro- Matrícula de Caballos y Yeguas de Pura. Raza de D. Gabino, como ganadero, con código NUM010, suscrito el 23 de octubre de 1998, por el Coronel D. Oscar del Servicio de Cría Caballar y Remonta de la Subsecretaría de Defensa del Ministerio de Defensa; Diploma concedido el 9 de abril de 2001 por Ministerio de Defensa, Servicio de Cría Caballar y Remonta, a D. Gabino, ganadero de Quijas, por la calidad de sus reproductores aprobados por la Junta de Inspección y Reconocimiento de la provincia de Cantabria y su proceder en beneficio de la riqueza equina de España.

En el mismo sentido, la Asociación Nacional de Criadores de Caballos para el Deporte Español (ANCADES) en certificación de 21 de septiembre de 2011 reconoce que el hoy recurrente ejerce desde el 8 de mayo de 2000 la actividad económica ganadera de cría de caballos de deporte español y cuenta con los medios de producción y recursos humanos suficientes.

En cuanto a la sanción impuesta, alega la improcedencia del acuerdo de imposición de sanción tal y como lo ha dejado establecido en la sentencia de 27 de septiembre de 2013 dictada en autos del recurso 1079/2010 en el que se debatía la adecuación a derecho de la sanción impuesta al hoy recurrente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2004. El acuerdo de imposición de sanción debe ser declarado nulo tal y como fije declarado nulo el acuerdo de imposición de sanción relamo al ejercicio 2004 derivado de la misma e idéntica regularización y dictado con la misma e idéntica motivación por parte de la inspección de los tributos. La improcedencia del acuerdo de imposición de sanción con base en la ausencia de culpabilidad en la conducta desplegada por la parte demandante. Concurrencia de la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios en la medida en que la actuación de la parte respecto de todas las cuestiones regularizadas se encuentra amparada en una interpretación razonable de la norma. Que el acuerdo de imposición de sanción aquí impugnado es nulo de pleno derecho por carecer de la debida motivación de la

culpabilidad del recurrente. Violación de lo establecido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en cuanto a la obligación de motivar y justificar la concurrencia de la necesaria "culpabilidad" en la conducta del sujeto pasivo.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que en relación al Fundamento 2º de la demanda, corresponde al recurrente la prueba de las condiciones, equivalentes al acuerdo hoy recurrido, en las que sostiene haber sido tratado de forma desigual e inducido por la Administración a considerar determinados actos suyos como conformes con la ley en criterio contrario al ahora mantenido por la Administración. Tal prueba no ha tenido lugar, sin que la Administración esté vinculada por un precedente que, insistimos, no ha sido acreditado ni está probado que sea equivalente al acto actualmente recurrido, máxime cuando la apreciación de un hecho tras el paso de los años y la reunión o descubrimiento de nuevos datos sobre el resultado y las pérdidas continuadas en una actividad supuestamente empresarial, puede llevar finalmente a la Administración a sostener que tal actividad empresarial realmente no existe, en contra de lo que la Administración había aceptado para anteriores años.

En el presente caso, consta ante esta Sala que los datos declarados en el apartado de actividades económicas y profesionales han sido objeto de comprobación en varios ejercicios por parte de la Administración: actuaciones inspectoras por IRPF años 2004 y 2005; y por medio de procedimientos de comprobación limitada por IRPF, años 2008-2007- 2008-2009-2010-2011, En todos estos casos (objeto de diversos recursos ante esta Sección, nº 392, 394, 395, 397/2014, etc.) se llega a la conclusión de la inexistencia de las actividades profesional y ganadera. En este sentido, como ya nos recordó esta Sección en un asunto análogo promovido por el mismo actor (recurso 588/2008, resuelto por Sentencia 613/2010, de 13 de mayo), el recurrente no ha aportado pruebas suficientes de que los gastos que pretende deducirse, además de reales, respetan el principio de correlación de ingresos y gastos.

Así, en cuanto a la actividad profesional desarrollada, según el actor, hay que partir del significativo dato de que el rendimiento negativo acumulado declarado por este concepto por el actor entre los años 2004 a 2011 es de -183.405,15 euros, según los datos de sus declaraciones de IRPF, desglosados en la diligencia de 24/01/2013. No hay, pues, resultados positivos en al menos 8 años. Además, ni en la declaración de IRPF 2010 ni en la de 2011 consta ingreso alguna procedente de esta actividad, ni declarados ni registrados. En el resto de ejercicios anteriores comprobados el actor obtenía ingresos profesionales de un único cliente. A partir de ahí, el recurrente pretende en 2011 la deducción de determinados gastos haciendo insistente referencia a la existencia de tal actividad lucrativa profesional. En la misma vivienda de la C/ DIRECCION000, NUM011, NUM012, Madrid, donde también tiene su domicilio fiscal el demandante, hay que recordar que cuando parte de la vivienda habitual se encuentre afecta a la actividad económica, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, gas, teléfono, empresa de seguridad Eulen, etc. detallados en la diligencia de 24/07/2013) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará los gastos derivados de la titularidad de la vivienda. En este caso, se trata de la vivienda habitual del actor y en el mismo constan domiciliadas varias sociedades de las que el contribuyente es el administrador, no pudiendo determinarse que en la parte del inmueble que se utiliza como despacho se realice exclusivamente gestiones relacionadas con su actividad profesional por cuenta propia, máxime cuando dicha actividad representa un porcentaje pequeño de sus ingresos. Por tanto, no es aceptable, como indica la oficina de Montalbán, la deducción de gastos pretendida. Lo mismo sucede en relación con los gastos consignados en los puntos 2.4,1 (anestesia Milagrosa), 2.4.2 (facturas de abogado), 2.4.3 (factura de notario) y 2.8 (gastos aval), 2.1.3 (telefonía) 2.1.4, 2.6 2.7, 2.11 y 2.7 de la indicada diligencia De modo análogo, en lo referido al capítulo "Sueldos y Seguridad Social", las labores que el empleado realiza, según el actor, quedan en la ambigüedad. Este empleado reside en el mismo domicilio fiscal y vivienda del recurrente, en el que, como queda dicho, también se encuentran domiciliadas varias entidades. No se ha probado -la carga de la prueba de ese derecho a deducir es el recurrente- que las labores que el empleado lleva a cabo se refieran a la actividad profesional, Además, el coste de dicho empleado es superior a los ingresos de la actividad profesional del contribuyente, entrando en contradicción con el principio de correlación de ingresos y gastos.

En cuanto a la actividad agrícola-ganadera, la oficina gestora, como de modo análogo y con otro alcance hiciera para los años 2004 a 2005 la Inspección (recurso nº 395/2014 ante esta Sección 5ª), mantiene que no existen indicios suficientes para considerar que el actor realiza, como sostiene, una actividad económica en las fincas de Toledo y de Cantabria, por lo que no admite el resultado negativo con el que pretendía minorar el resto de sus rentas. En el caso del actor, y con referencia al año 2011, respecto de la actividad ganadera no se ha justificado la existencia de una actividad económica sino de una mera tenencia privada. El actor posee caballos y obtiene ingresos de los mismos, tanto por su venta como por premios en los concursos en que participa, pero no se acredita que la posesión de dichos caballos se realiza cumpliendo los requisitos para su calificación como actividad económica, por cuenta propia, no siendo objeto del procedimiento de comprobación limitada comprobar si dicha actividad se realiza por medio de alguna de las sociedades de las cuales el actor es socio y administrador. Al no tener la consideración de actividad económica, los ingresos obtenidos de la posesión de caballos los mismos se califican como alteraciones patrimoniales. Respecto de la actividad agrícola en ningún momento del año 2011 ni en los demás que son objeto de comprobación en otros expedientes (recursos nº 392, 396, 397/2014, etc.) constan declarados ingresos procedentes de actividad agrícola. Todo ello lleva a considerar que en el presente caso la actividad desarrollada por el actor no tiene un carácter "económico". El recurrente, en relación a ella, no ha pensado en la rentabilidad empresarial sino en la rentabilidad fiscal, debiendo entenderse que, a la vista del importe y de la naturaleza de los rendimientos íntegros obtenidos, se trata de una actividad lúdica (28 residencia) para goce o consumo directo del actor, actividad que se corresponde más con una afición o pasatiempo que con una actividad empresarial propiamente dicha.

En cuanto a la sanción, entiende que si el recurrente no cumplió con un deber legal como este fue, en el mejor de los casos, por una falta de diligencia en él totalmente inexcusable, dada, además, la claridad de la norma así como por la posibilidad de acudir a asesores o a la misma AEAT para aclarar cualquier cuestión oscura, cuestión que por otra parte no identifica la demanda y procede confirmar la

sanción impuesta, sanción que detalla suficientemente, con la concreción necesaria al caso, los motivos que la justifican y la valoración de la conducta culpable de la recurrente.

CUARTO.- En el análisis de la cuestión controvertida en el presente recurso, en cuanto a la primera de las cuestiones suscitadas por la recurrente, se debe tener en cuenta que ya en la sentencia de esta Sala de 11 de noviembre de 2014 dictada en el recurso número 1263/2012 sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, se expresaba lo siguiente: "CUARTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que plantea la nulidad de la liquidación por haber rebasado la Oficina Gestora los límites legales del procedimiento de comprobación limitada.

Consta en el expediente remitido a la Sala que la liquidación provisional recurrida puso fin a un procedimiento de comprobación limitada, cuyo objeto es comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (art. 136.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria), para lo cual la Administración puede examinar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración y los justificantes presentados o que se requieran al efecto, examinar los datos y antecedentes en poder de la propia Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos determinantes de la obligación tributaria no declarados o distintos de los declarados por el sujeto pasivo, pudiendo también examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como analizar las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros y documentos (art. 136.2 de dicha Ley).

Pues bien, las actuaciones que figuran en el expediente administrativo ponen de manifiesto que la Agencia Tributaria ha cumplido el indicado precepto legal al haber practicado la liquidación provisional recurrida tras examinar y valorar la declaración del sujeto pasivo, los datos y antecedentes obrantes en poder de la Administración, así como los justificantes de lo declarado, los libros de facturas y los soportes documentales aportados por el interesado tras el pertinente requerimiento, sin que haya examinado la contabilidad mercantil, que es el límite que impone el aludido precepto legal.

El art. 136.3 LGT no permite que se requiera a terceros información sobre movimientos financieros, límite que también ha sido respetado por la Agencia Tributaria ya que los requerimientos realizados a terceros no tenían ese fin sino que su objeto era acreditar las cantidades pagadas a D. Gabino así como la naturaleza de las relaciones que motivaron esos pagos.

Procede, por ello, el rechazo del motivo de impugnación."

Los razonamientos reproducidos de la indicada sentencia son perfectamente aplicables al presente recurso, por lo que se debe llegar a la misma conclusión, y, en consecuencia, procede desestimar las referidas alegaciones de la demanda.

QUINTO.- En cuanto al fondo de la cuestión discutida en el presente recurso, hay que tener en cuenta, como antecedentes de hecho relevantes, en resumen, los argumentos de la liquidación siguientes: "Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Con fecha 01-03-2013 se presentan alegaciones a la Propuesta de Liquidación notificada, respecto de las alegaciones presentadas resulta:

Primero: " En cuanto a los antecedentes, en la notificación recibida se hace constar una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con el IVA de 2006 que no parece que tenga nada que ver con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Los expedientes mencionados en la Propuesta de Liquidación tienen relación con el fondo de dicha propuesta de liquidación, incluido el expediente IVA 2006, ya que en todos ellos se analiza y hacen referencia a los datos que declara el contribuyente como actividad económica. Por lo tanto son antecedentes a tener en cuenta.

Segundo:" En cuanto a la actividad profesional de economista, se dice que un determinado gastos no es deducible porque"... no se dedica de forma exclusiva al ejercicio de la actividad de economista..." ".Por lo tanto, se reconoce implícitamente que sí que existe dicha actividad por los que no se entiende que no se admita la totalidad de gastos declarados..."".

Efectivamente cuando se trata dentro de la actividad profesional los gastos deducidos relacionados con el inmueble de C/ DIRECCION000 NUM011 se manifiesta que el inmueble no se dedica de forma exclusiva al ejercicio de la actividad económica expresión que hay que poner en relación con el último párrafo referente a la actividad económica, en el cual se hace contar que los gastos deducidos no solo referentes al inmueble, son gastos del ámbito privado o bien no puede determinarse que se trate de gastos ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional, como es el caso de los gastos relacionados con C/ DIRECCION000 NUM011, que es la es la vivienda habitual del contribuyente y domicilio de actividad de varias sociedades.

Tercero:" En cuanto a la actividad agraria,... La actividad sí que existe y se está recurriendo a los Tribunales la conclusión alcanzada por la Agencia Tributaria..... las labores de cuidado y mantenimiento de los caballo son realizadas por empleados de otras sociedades, siendo esto perfectamente válido y no por ello cabe concluir que no hay actividad."

Los datos aportados al expediente no difieren sustancialmente de los presentados en los ejercicios anteriores objeto de comprobación, por lo tanto la conclusión es la misma, si bien es cierto que las resoluciones emitidas por la Agencia Tributaria han sido recurridas por el contribuyente, no existe a fecha de hoy resolución estimatoria.

Teniendo en cuenta la documentación que consta en la administración respecto de la cría de caballo, el contribuyente no cuenta con los medios propios para el ejercicio de la misma como actividad económica, tampoco aporta justificación documental sobre quien realiza las labores de cuidado y mantenimiento, retribuciones pactadas, tipo de labores a realizar etc.

Como ya consta en la propuesta de liquidación, la entidad Hojamarta SA, de la cual posee un 72,77%, correspondiendo el 27,23 restante a Angelica, cónyuge del contribuyente, consta de alta en el IAE desde el día 3-01-2006, epígrafe 061 Explotación de ganado caballar, mular y asnal, en el municipio de Reocín, lugar donde se encuentra ubicada la FINCA000. En la documentación aportada en el expediente IRPF 2011 consta como titular del seguro Caser Hípico la entidad Hojamarta SA.

- Dicha entidad tiene personal asalariado, el personal asalariado declara como domicilio fiscal la FINCA000 y como teléfono de contacto el número que el contribuyente deduce.

Cuarto: "... " ¿Qué valor de adquisición tendría que darse por la venta de un caballo nacido en la explotación?¿ Sería 0 y por tanto todo el importe de la venta ganancia patrimonial o podría aplicarse algún gasto cómo valor de adquisición?".

El valor de adquisición a efectos del cálculo de la ganancia de patrimonio obtenida en la venta, de acuerdo con el Art 35 1 de la Ley del Impuesto : "El valor de adquisición estará formado por la suma de : a) el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. B) El coste de las inversiones y mejora efectuadas...".

En ambos casos debe acreditarse documentalmente.

Por lo tanto se desestiman las alegaciones presentadas y se mantiene la motivación de la propuesta de liquidación.

- Los datos declarados en el apartado de actividades económicas han sido objeto de comprobación en varios ejercicios por parte de la administración: Actuaciones Inspectoras respecto IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, Procedimientos de Comprobación Limitada IRPF ejercicio 2006-2007-2008-2009, en dichos procedimientos se llega a la determinación de que la actividad de cría de caballos no se realiza como actividad económica.

El contribuyente presenta reclamaciones a dichas resoluciones existiendo resolución desestimatoria Resolución TEAR referente a la Reclamación NUM013, Sentencia 613 Tribunal Superior de Justicia de Madrid Sala de lo Contencioso Administrativo de 13-05-2010 con relación al liquidación provisional IVA ejercicio 2006.

En el curso de la comprobación se extiende Diligencia de fecha 24-01-2013 en la cual se reflejan la documentación aportada por el contribuyente al expediente.

Actividad profesional, el rendimiento negativo acumulado declarado de la actividad profesional desde el ejercicio 2004 a 2011 es de -183.405,15 euros, según los datos de sus declaraciones de IRPF, desglosados en Diligencia de 24-01-2013.

En la declaración de IRPF 2011 no constan ingresos de actividad profesional ni declarados ni registrados, en la declaración del ejercicio 2010 tampoco constan ingresos de actividad profesional, en el resto de ejercicios anteriores comprobados por la administración el contribuyente obtenía ingresos profesionales de un único cliente.

- Respecto de los gastos aporta:.

-Diferentes facturas referidas al inmueble de C/ DIRECCION000 NUM011 : Punto 2.1.2 Diligencia 24-01-2013 suministro telefónico, Punto 2.3 Diligencia suministro eléctrico, Punto 2.2 Servicio de seguridad tanto en el inmueble de Gabino como en el de Marcelina, Punto 2.10 gas el inmueble es la vivienda habitual del contribuyente, domicilio de actividad declarado y según los datos que constan en la base de datos en dicho domicilio se encuentran domiciliadas las siguientes entidades Hojamarta SA, Compañía Agropecuaria Las Cabezuelas SL, Endaplo Rústico SL y DIRECCION001 CB de las que el contribuyente es administrador, de lo cual se deduce que el uso del despacho sito en la vivienda habitual no se dedica de forma exclusiva al ejercicio de la actividad de economista.

-Punto 2.5 Seguridad Social a cargo de la empresa en este apartado registra las cotizaciones de autónomos, como ya consta en puntos anteriores el contribuyente es administrador de varias sociedades, motivo por el cual está obligado a darse de alta en dicho régimen.

-Punto 2.1.1 facturas de telefonía móvil, Punto 2.4.1 anestesia Milagrosa, Punto 2.4.2 facturas de abogado, Punto 2.4.3 factura de notario, Punto 2.8 gastos aval, respecto de estos registros no consta la vinculación con el ejercicio de una actividad económica.

-Punto 2.1.4, 2.6 2.7, 2.11 y 2.7 registros de los cuales no se aporta justificante documental.

-Punto 2.1.3 Suministro telefónico en C/ DIRECCION002 de Quijas.

- Vista la estructura de gastos presentadas, se trata de gastos del ámbito privado o bien no puede determinarse que se trata de gastos ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional, que se hayan producido para la obtención de ingresos, exigidos por el desarrollo de la actividad profesional, por lo tanto no son deducibles.

Actividad Agraria el rendimiento negativo acumulado declarado de la actividad profesional desde el ejercicio 2004 a 2011 es de -1.188.817,19 euros, según los datos de sus declaraciones de IRPF, reflejados en Diligencia de 24-01-2013.

La estructura de ingresos declarados en el ejercicio 2011 y en el resto de ejercicio y comprobados por la Administración es la misma, se perciben ingresos por la venta de caballos y premios por la participación en concursos, en esta ejercicio si hace contar ingreso por subvenciones de las cuales no aporta justificante documental ni consta declarado por ninguna entidad el pago de dichas subvenciones al contribuyente.

En las comprobaciones efectuadas, en ejercicios anteriores, teniendo en cuenta la estructura de ingresos y la tipología de bienes declarados afectos a la actividad agraria la conclusión es que la posesión y venta de caballos no se califica como actividad económica, siendo considerada como actividad privada, calificación ratificada por resolución por Resolución TEAR referente a la Reclamación NUM013 y Sentencia 613 Tribunal Superior de Justicia de Madrid Sala de lo Contencioso Administrativo de 13-05-2010 .

- El contribuyente posee caballos, estando los mismos en la FINCA000 en Cantabria, obtiene ingresos por la venta de dos caballos y dos premios, la cuestión es determinar si la posesión de caballos es una actividad económica y si la misma es ejercida por el contribuyente.

Al reproducirse los mismos parámetros en el ejercicio 2010 resulta que la posesión y venta de caballos es una actividad que se enmarca en el ámbito privado no económico, y que los ingresos obtenidos tienen la calificación de ganancias de patrimonio.

Comprobada la documentación aportada, si constan gastos relacionados con la tenencia de caballos, pero el contribuyente no parece actuar en la posición de un empresario ya que los justificantes documentales aportados en muchas ocasiones son hojas manuscritas sin identificar ni emisor ni destinatario, justificantes de transferencias bancarias, recibís sin identificar correctamente la persona que recibe, en las prestaciones recibidas de profesionales no cumple con la obligación legal que corresponden a los empresarios y profesionales de practicar retención respecto de los ingresos abonados por el servicio profesional recibido, por otro lado aun existiendo premios por participación en concursos no tiene empleados para poder realizar las labores de cuidado y mantenimiento, ni profesionales contratados que realicen la actividad de jockey.

- Por otro lado la entidad Hojamarta SA, de la cual posee un 72,77%, correspondiendo el 27,23 restante a Angelica, cónyuge del contribuyente, consta de alta en el IAE desde el día 3-01-2006, epígrafe 061 Explotación de ganado caballar, mular y asnal, en el municipio de Reocín, lugar donde se encuentra ubicada la FINCA000. En la documentación aportada en el expediente IRPF 2011 consta como titular del seguro Caser Hípico la entidad Hojamarta SA.

Dicha entidad tiene personal asalariado, el personal asalariado declara como domicilio fiscal la FINCA000 y como teléfono de contacto el número que el contribuyente deduce.

Por todo la posesión de caballos por el contribuyente entra dentro del ámbito privado no empresarial.

Los ingresos obtenidos tanto de la venta de caballos tienen la calificación de alteraciones patrimoniales.

- Se aumenta la base imponible general debido a que en la determinación del rendimiento de su actividad económica, en régimen de estimación directa, se han deducido gastos que no se consideran deducibles de acuerdo con el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto .

- Se modifican los rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa, determinados según disponen los artículos 6.2.c , 27 a 30 de la Ley del Impuesto , como consecuencia de ingresos íntegros no declarados o declarados incorrectamente.

- Se aumenta la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d , 33 a 37 y 39 de la Ley del Impuesto ."

SEXTO.- En cuanto a las discrepancias de la recurrente sobre el contenido de la liquidación, se debe comenzar señalando que esta Sección ha declarado al respecto, 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 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria 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 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 definitiva, aparte de los requisitos contables y los relativos a la emisión y contenido de las facturas, el carácter deducible de un 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 la realización de operaciones sujetas al impuesto y no exentas y la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad empresarial o profesional del que pretende deducirse las cuotas soportadas en su adquisición. Por tanto, la existencia de factura es necesaria, pero insuficiente por sí sola para acreditar el carácter deducible de las cuotas.

Por otro lado, el artículo 105 LGT, dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria, según el párrafo segundo del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, 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 1.214 y siguientes del Código Civil. 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 2001 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 LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT : "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

El artículo 26 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que "El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

De esta forma, habrá que tener en cuenta lo regulado en los artículos 10 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, respecto a la determinación de la base imponible y el principio de correlación entre ingresos y gastos, ya que, para que un gasto sea deducible, es necesario que, entre otros requisitos, tenga correlación con la obtención de ingresos.

Así, en el artículo 10.3 de dicho Real Decreto Legislativo, se establece que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".

Del mismo modo, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encuentra establecido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, a tenor del cual "el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho ejercicio menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos".

Además, dichos gastos deben estar convenientemente acreditados mediante la correspondiente factura, para lo que hay que tener en cuenta, a su vez, los requisitos establecidos en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (hoy artículo 6 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), respecto del contenido que deben de tener las facturas, y que exige que toda factura esté numerada, que figure en ella el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario, la descripción de la operación y su contraprestación total, así como el lugar y fecha de emisión.

SÉPTIMO: Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, hay que tener en cuenta que esta Sala ya se ha pronunciado con anterioridad respecto del mismo recurrente, en las sentencias 13 de mayo de 2010, dictada en el recurso contencioso administrativo número 588/2008, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, sentencia de 27 de septiembre de 2013, dictada en el recurso contencioso administrativo número 1079-2010, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, en la sentencia de 11 de noviembre de 2014 dictada en el recurso número 1263/2012 sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 y en la sentencia de 20 de abril de 2016 dictada en el recurso número 395/2014 referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005.

En la sentencia de 27 de septiembre de 2013 se expresa lo siguiente: "QUINTO.- Pues bien, en relación con la primera cuestión planteada por el recurrente (la relativa a la deducibilidad de los gastos relacionados con el inmueble que constituye su domicilio), no podemos compartir el criterio que sustenta el mismo.

En efecto, así se deduce tanto del artículo 27 del Texto Refundido del IRPF , aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, como del artículo 21.3 del Reglamento del IRPF .

Según el artículo 27.2 del Texto Refundido de la LIRPF , "cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".

Por su parte, el artículo 21.3 del Reglamento del IRPF establece que "cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se consideran afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que

sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles".

Es evidente, en consecuencia, que en virtud de los preceptos citados, para que sean deducibles los gastos inherentes del despacho del recurrente, éste debe diferenciarse absolutamente, en tanto que única parte del inmueble utilizado en la actividad y susceptible de un aprovechamiento separado e independiente, del resto de la vivienda que constituye la residencia habitual del actor.

Y esto último no ocurre en el caso de autos, pues de la documentación por él aportada no puede deducirse qué concreta parte de la vivienda es ocupada por su despacho profesional.

En su demanda afirma que en fecha 13 de febrero de 1997 presentó el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe 741, declarando como domicilio de la actividad el de la DIRECCION000 NUM011 de Madrid, indicándose en el mismo la superficie destinada a actividad profesional. Pues bien, en primer lugar hemos de decir que del examen del documento se aprecia que es una simple fotocopia, apenas legible, por estar casi borrada, pero es que además de dicha fotocopia no puede deducirse que quede debidamente acreditada la afectación del inmueble a la actividad, aunque sea de forma parcial.

Es criterio reiterado de esta Sección, recogido en diversas sentencias, que el recurrente se encuentra obligado a demostrar no sólo la afectación parcial, sino también las concretas partes del piso que se dedican a la actividad y que son susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, exigencia probatoria que no ha cumplido el actor, de acuerdo con la exigencia que le imponen los preceptos que anteriormente hemos citados (vid., entre otras muchas, las recientes sentencias de 6 de junio de 2003, recurso 90/2011, 23 de abril de 2013, recurso 1141/2010, 12 de abril de 2013, recurso 1142/2010, y 21 de febrero de 2013, recurso 156/2011). No podemos olvidar, en tal sentido, que "en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles" (último inciso del artículo 21.3 del Reglamento del IRPF).

Por otra parte, y en cuanto a la alegación del recurrente de no haberse cuestionado por la Administración las declaraciones de IVA en las que se mantiene el mismo criterio de afectación, hemos de destacar que la legalidad del acto recurrido debe determinarse en función de su conformidad con el ordenamiento jurídico y no en atención a la decisión que la Administración haya podido adoptar en otros ejercicios fiscales y en relación con diferentes tributos, ya que, además, el cambio de criterio en la interpretación y aplicación de las normas se encuentra admitido en Derecho siempre que la decisión esté debidamente motivada, como aquí ocurre. Aún así, diremos que no es del todo cierta la afirmación del recurrente, pues según la base de datos de esta Sección por el mismo motivo la Administración cuestionó al recurrente la liquidación del IVA del ejercicio 2006, siendo desestimado el recurso en sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2010 (recurso 588/2008).

En cuanto a los gastos de publicidad y propaganda, es evidente que tampoco pueden ser admitidos. Según el recurrente, aporta facturas y no simples tickets, por lo que procede su admisibilidad.

Sin embargo, es claro que, de acuerdo con el artículo 6.1 del R.D. 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, toda factura debe contener, entre otros datos o requisitos, el nombre y apellidos, razón o denominación social completa, domicilio y NIF, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones. Un somero vistazo de los documentos justificativos aportados por el interesado pone de manifiesto que no se hacen constar estos requisitos.

Y en todo caso en los documentos justificativos aportados no aparece identificado el destinatario del servicio, por lo que éste puede haber sido el obligado tributario o cualquier otra persona, más cuando aquél tampoco aporta justificación de que haya sido él quien haya pagado las correspondientes consumiciones.

Tampoco queda acreditado por el interesado la correlación entre los gastos y los ingresos obtenidos, limitándose a manifestar que se trata de gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, sin aportar ninguna justificación en apoyo de dicha alegación. Además, el interesado emite una sola factura en todo el ejercicio, por lo que sólo ha contado con un cliente, resultando de todo punto desproporcionado la contabilización de un gasto por relaciones públicas de 6.429,53 euros en relación con unos ingresos totales declarados de 7.658,82 euros.

Por consiguiente, el rechazo de la deducción obedece tanto a la falta de aportación de factura completa como a la propia naturaleza del gasto, datos que avalan la decisión administrativa ya que el actor no ha demostrado la exigencia de efectuar esos gastos para el ejercicio de la actividad profesional, ni tampoco ha acreditado que se trate de atenciones a clientes, para lo cual sería preciso identificar al destinatario de la atención y justificar las razones del gasto para probar que son necesarios.

En lo que se refiere a la actividad ganadera declarada, el actor intenta justificar la efectiva realización de la misma, puesto que la Inspección actuaría ha considerado la no existencia de dicha actividad, y, por tanto, la improcedencia de declarar ingresos y gastos derivados de la misma.

Pues bien, el artículo 25 de la LIRPF define los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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". En consecuencia, desde el punto de vista tributario, la finalidad de las actividades económicas consiste en la obtención de ingresos derivados de la intervención, por cuenta propia, en la producción o distribución de bienes o servicios, utilizando como instrumentos el trabajo, el capital o ambos.

En el ejercicio revisado, el actor ha obtenido sólo dos ingresos (por la venta de una yegua y por la obtención de un premio) por un importe total de 10.189,73 euros, frente a unos gastos declarados de 212.332,29 euros.

Como se afirma en el acuerdo de liquidación, esta escasez de ingresos, junto con su absoluta desproporción respecto de los gastos declarados, no sólo se mantiene en los ejercicios anteriores al comprobado no prescritos en el momento de iniciarse las actuaciones sino que se acrecienta. Así, en el ejercicio 2003, los ingresos de la actividad ascienden a 155,20 euros (frente a unos gastos de 242.236,83 euros), mientras que en los ejercicios 2002 y 2001 el contribuyente declara 0 euros de ingresos y 228.245,18 euros y 173.545,63 euros de gastos, respectivamente.

Es claro, pues, que el recurrente no ha acreditado realizar la cría de caballos ni actividad ganadera alguna con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios. La venta de una yegua y la obtención de un premio no puede ser entendida como la explotación de medios de producción para obtener ingresos continuados en el tiempo, de modo que los elementos de prueba que obran en las actuaciones ponen de relieve que el contribuyente no pretende intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que se limita a disfrutar de su patrimonio, lo que resulta compatible con la obtención de ingresos aislados mediante operaciones que no implican el ejercicio de una actividad empresarial. En este sentido, la elevada desproporción entre ingresos y gastos, mantenida en el tiempo, avala la conclusión expuesta, ya que el fin principal de una actividad empresarial es la obtención de beneficios.

Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso en lo que se refiere a la liquidación y la confirmación de la misma."

Por su parte, en la sentencia de 11 de noviembre de 2014 se razona lo siguiente: "QUINTO.- Se plantea también en la demanda la insuficiente motivación de la liquidación recurrida, ante lo cual hay que recordar que dicha exigencia tiene por finalidad dar a conocer al obligado tributario las razones de la decisión administrativa para que pueda ejercitar el derecho de defensa, objetivo que en este caso ha quedado plenamente garantizado a la vista del contenido del acto de liquidación de fecha 9 de febrero de 2009 (transcrito en lo esencial en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia), el cual, además, contiene una remisión expresa a la motivación que figuraba en la previa propuesta de liquidación, en la que se detallan los conceptos e importes cuya deducción se deniega, así como las razones que amparan tal decisión (gastos de actividades privadas, gastos no vinculados con las actividades y gastos no justificados con documento alguno).

Y todo ello ha permitido a los actores invocar los argumentos formales y de fondo que han tenido por conveniente tanto para desvirtuar el fundamento de la liquidación como para justificar sus tesis, sin haber sufrido indefensión.

SEXTO.- Supuesto lo anterior, la cuestión de fondo hace referencia a la admisión o no de los gastos deducidos por los contribuyentes en su declaración tributaria de los rendimientos de las actividades profesional y ganadera.

El análisis de la controversia debe efectuarse a partir del Real Decreto Legislativo 3/2004, texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al ejercicio 2006.

El art. 26.1 del mencionado RDL establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, añadiendo el art. 27.1.a) que se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

Por su parte, el art. 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".

Las normas reseñadas proclaman la correlación entre ingresos y gastos, lo que significa que los gastos sólo son deducibles en la medida en que sean necesarios para la obtención de los ingresos sujetos al impuesto

Además, esta Sala y Sección ha declarado de manera reiterada que recae sobre el sujeto pasivo 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 fecha 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".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de un gasto no es suficiente la expedición de factura completa o documento sustitutivo, la contabilización del gasto y su pago, sino que es preciso además que exista la debida correlación entre el gasto y los ingresos, cuestión que ha de conectarse con la carga probatoria. Así, estamos ante un incremento de la base imponible por reducción de los gastos deducidos por los obligados tributarios, de modo que la Administración cumple su obligación al expresar la cuantía de los gastos no admitidos y las causas que determinan ese rechazo, exigencia observada en este caso, recayendo sobre los interesados la carga de acreditar el carácter deducible de tales gastos.

SÉPTIMO.- Pues bien, la cuestión controvertida se plantea en términos similares a los del recurso nº 588/2008, interpuesto por D. Gabino contra la liquidación provisional que le fue practicada en relación con el ejercicio 2006 del Impuesto sobre el Valor Añadido, recurso que finalizó por sentencia firme de 13 de mayo de 2010, que confirmó la aludida liquidación.

Por ello, razones evidentes de seguridad jurídica así como el principio de unidad de doctrina exigen reiterar ahora los argumentos que contiene la reseñada sentencia, que son aplicables al presente supuesto.

Así, sobre la actividad ganadera, para que exista actividad empresarial se exige la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Y el recurrente no ha acreditado realizar la cría de caballos con tales requisitos ni con la indicada finalidad, pues sólo prueba ser propietario de varios caballos así como la venta ocasional de alguno, pero no consta su alta en el IAE por tal actividad ni la realización de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios que supongan la explotación de medios de producción para obtener ingresos continuados en el tiempo, de modo que los elementos de prueba que obran en las actuaciones ponen de relieve que el recurrente no pretende intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que se limita a disfrutar de su patrimonio, lo que es compatible con la obtención de ingresos aislados mediante operaciones que no implican el ejercicio de una actividad empresarial. En este sentido, la elevada desproporción entre ingresos y gastos, mantenida en el tiempo, avala la conclusión expuesta ya que el fin principal de una actividad empresarial es la obtención de beneficios.

Por tanto, los gastos deducidos por actividad ganadera no tienen tal carácter puesto que los bienes y servicios adquiridos no han sido utilizados por el demandante en la realización de operaciones empresariales.

En relación con los gastos de la actividad profesional, el debate se centra, en primer lugar, en la admisión o no como deducibles de los gastos del inmueble en que se desarrolla tal actividad. A tal respecto hay que señalar que el actor declaró como sede de dicha actividad la DIRECCION000 nº NUM011 de Madrid, inmueble que también constituye su domicilio, como reconoce el propio interesado, por lo que la afectación no puede ser exclusiva y el interesado no ha probado la superficie destinada a la actividad ni la existencia para tal uso de un espacio separado e independiente de la vivienda, prueba que incumbe al contribuyente y que impide acoger su pretensión, pues sólo se puede considerar afecta a la actividad la parte del inmueble susceptible de un aprovechamiento separado e independiente y no los elementos indivisibles.

Con respecto a los restantes gastos, la decisión recurrida es clara y está plenamente justificada, pues en unos casos el interesado no ha aportado ningún documento que acredite el gasto, en otros se trata de gastos no vinculados con el desarrollo de la actividad económica y otros son gastos privados, sin que la parte actora haya aportado prueba alguna que demuestre la exigencia de efectuar esos gastos como consecuencia del ejercicio de la actividad profesional, no habiendo probado tampoco la existencia de gastos por "atenciones a clientes", para lo cual sería preciso identificar al destinatario de la atención y poner de manifiesto las razones del gasto para demostrar que son necesarios.

Y en cuanto a las retenciones soportadas en el régimen de atribución de rentas, también hay que ratificar los argumentos que figuran en la propuesta de liquidación y en la posterior liquidación, que no han sido desvirtuados con los documentos -prácticamente ilegibles- aportados ante el TEAR de Madrid con el escrito de alegaciones.

La aplicación de los anteriores argumentos al presente caso no ofrece duda alguna, si bien nos encontramos con que la Oficina Gestora no siguió el criterio de la liquidación referida al IVA-2006, a pesar de tratarse del mismo ejercicio, y no cuestionó el desarrollo de la actividad ganadera, habiéndose limitado a reducir la cuantía de los gastos deducibles, tesis que, como resulta de la citada sentencia firme de esta Sección de fecha 13 de mayo de 2010, no es ajustada a Derecho porque en el ejercicio 2006 el recurrente no ejerció tal actividad. Por tanto, la Administración tributaria no debió admitir ningún rendimiento negativo por ese concepto tributario, como ya declaró el TEAR de Madrid, aunque ahora no es posible modificar tal decisión porque ello supondría empeorar la situación del recurrente, lo que no permite la doctrina que prohíbe la reformatio in peius, todo lo cual determina el rechazo del presente recurso."

En el presente caso, que se refiere al Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2011 debe llegarse a la misma conclusión que en las sentencias citadas relativas a los ejercicios de 2004, 2005 y 2006, pues se reproducen, en esencia, las mismas circunstancias valoradas en dichas sentencias, por lo que proceden en aras del principio de unidad de doctrina llegar a la misma conclusión que en la referidas sentencias.

Si bien, puede añadirse, en relación con los gastos de la actividad profesional de economista, que no resulta justificada la procedencia de los gastos deducidos en relación con el empleado, pues, si bien es cierto que en la liquidación provisional no se concreta una motivación específica en relación a dicho empleado, como se ha indicado correspondía al recurrente acreditar la correlación con la actividad de economista y la relación con los ingresos de dicha actividad, por lo que al no justificarse dichas cuestiones por el recurrente, no puede considerarse que no se encuentre debidamente motivada la liquidación provisional, teniendo en cuenta que como se razona en la sentencia de esta Sala de 20 de abril de 2016, antes citada, hay otros hechos que indican que su labor no se encuentra vinculada a la actividad de economista del recurrente, pues reside en la misma vivienda en la DIRECCION000 nº NUM011 - NUM005 de Madrid, mientras que el tipo de trabajo no lleva implícito el que tenga que residir en su centro de trabajo y tampoco se ha declarado por el contribuyente que le haya satisfecho ninguna retribución en especie por el hecho de residir en su domicilio fiscal. No pudiendo desconocerse los argumentos de la citada sentencia, pues el recurrente no ha aportado prueba alguna que desvirtúe los argumentos de la liquidación provisional. La deducibilidad de un gasto está supeditada a la necesidad del mismo para la generación de los ingresos, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos, derivado de la normativa mercantil contable y de la propia normativa fiscal.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones del recurrente respecto de la liquidación.

OCTAVO: En cuanto a la sanción impuesta, en el acuerdo sancionador, de 9 de julio de 2013, se argumenta, sobre la culpabilidad del recurrente, entre otras consideraciones, se expresa, en resumen, lo siguiente: "Se aprecia negligencia en la conducta del sujeto pasivo al no haber declarado o declarado incorrectamente los ingresos íntegros y los gastos deducibles en la determinación del rendimiento de

actividad económica, así como la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales. Con fecha 01/03/2013, presentó alegaciones a la propuesta de liquidación y fueron desestimadas al no acreditar el ejercicio de actividad económica. El contribuyente conocía el criterio de la Administración ya que, por el mismo motivo, le había girado liquidación provisional en ejercicios anteriores. La acción constitutiva de la infracción no se ampara en una interpretación razonable de la norma distinta de la aplicada en el procedimiento de regularización. Por lo tanto, no se ha actuado con el cuidado y la atención exigibles para la correcta autoliquidación del tributo; sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria. La sanción se impone de acuerdo con el Art. 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria : Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. El hecho de haber presentado Reclamación Económico Administrativa contra la Liquidación Provisional no implica la paralización de Expediente Sancionador; ya que éste debe tramitarse y notificarse antes de su caducidad, de acuerdo con el art. 211.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria : el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que Gabino con NIF NUM014 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante.

(...)

La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso se aprecia una omisión de la diligencia exigible ya que la normativa regula de forma expresa los requisitos exigidos para que los gastos tengan la consideración de deducibles, en primer lugar el ejercicio efectivo de una actividad económica, sin que, por otra parte, esta conducta se pueda amparar en una interpretación razonable de la norma, sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria."

Pues bien, las expresiones contenidas en dichos párrafos, que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, debe considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este concreto caso, concretando en qué consistió la intencionalidad de su conducta, teniendo en cuenta que se relata una sucinta descripción del hecho que dio lugar a la regularización practicada y se conecta el hecho descrito con la intencionalidad de la conducta, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, conteniendo las referidas expresiones la valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de valorar la culpabilidad.

La demandante alega falta de motivación de la culpabilidad, pero la misma queda debidamente acreditada no sólo por la descripción de la conducta, sino por la valoración de la misma que se hace en el acuerdo sancionador, aunque sea a título de negligencia, no concurriendo interpretación razonable de la norma, como causa de exclusión de la culpabilidad, no pudiendo considerarse que exista una interpretación razonable en relación con la actuación de la recurrente y las normas aplicables.

Por otra parte, en cuanto a las alegaciones sobre la sentencia de 27 de septiembre de 2013 dictada en autos del recurso 1079/2010, hay que precisar que el acuerdo sancionador que en ella se valora es claramente diferente al que es objeto del presente recurso, por lo que no existe incongruencia entre lo acordado en aquella sentencia y en la presente.

Por tanto, se debe concluir que los argumentos del acuerdo sancionador cumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» (SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8), de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» (Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación,

amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)."

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 de la recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor y se describe con absoluta claridad y precisión la conducta tipificada como infracción.

Por tanto, quedan acreditados tanto el elemento objetivo de la sanción como el elemento subjetivo necesarios para la imposición de la misma.

Por otro lado, hay que precisar que la recurrente no acredita en forma alguna que se tratase de un error y menos aún que fuera invencible, por lo que era procedente la sanción impuesta.

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 presente sentencia, aunque no sea en el sentido pretendido por la recurrente.

En consecuencia, procede desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

NOVENO: En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones.

FALLO

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D Gabino, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 30 de enero de 2014, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente.

Contra la presente sentencia no cabe recurso..

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.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100443