

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1121/2016 de 27 Oct. 2016, Rec. 131/2015

Ponente: Peña Elías, María Antonia de la.

LA LEY 184559/2016

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2015/0002359

251658240

Procedimiento Ordinario 131/2015

Demandante: PLANILLO PRODUCCIONES SL

PROCURADOR D. /Dña. JOSE CARLOS PEÑALVER GARCERAN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 1121

RECURSO NÚM.: 131-2015

PROCURADOR Don Jose Carlos Peñalver Garceran

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 27 de octubre de 2016

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 131-2015 interpuesto por Planillo Producciones SL representado por el procurador Don Jose Carlos Peñalver Garceran que impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27/11/2014, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 deducida contra la liquidación definitiva derivada del acta de disconformidad NUM001 en concepto de IVA del 4T de 2006 al 4T de 2008 ambos periodos incluidos y de la reclamación económico administrativa NUM002 , deducida contra el acuerdo sancionador derivado del mismo habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

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

TERCERO: 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 25-10-2016 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO La representación procesal de la entidad Planillo Producciones SL impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27/11/2014, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 deducida contra la liquidación definitiva derivada del acta de disconformidad NUM001 en concepto de IVA del 4T de 2006 al 4T de 2008 ambos periodos incluidos, por importe total de 21.311,64 euros, incluyendo 17.547,44 euros de cuota y 3764,20 euros de intereses de demora y de la reclamación económico administrativa NUM002 , deducida contra el acuerdo sancionador derivado del mismo acta en cuantía total de 8.949,26 euros.

En esta resolución se confirman los actos administrativos de liquidación definitiva y sanción recurridos ya que las cuotas soportadas rechazadas por l Inspección no son deducibles porque aun siendo satisfechas por la sociedad reclamante, corresponden a gastos privados y propios de la socia mayoritaria y administradora única de diversa índole vestuario alimentación perfumería cuya afectación a la actividad no se acredita no deducibles de conformidad con los artículos 95 (LA LEY 3625/1992) y 96 de la LIVA (LA LEY 3625/1992) y de gastos del inmueble que aun siendo bien de inversión se comparte con el domicilio fiscal de la socia sin que se haya justificado el grado de afectación como exige el articulo 95 de la LIVA (LA LEY 3625/1992) , en relación con los artículos

105 y siguientes de la LGT , para el caso de afectación parcial de los bienes de inversión sin ir contra sus propios actos pues solo se recoge una afectación parcial del 25% en el acta; los intereses de demora se liquidan correctamente de acuerdo con el artículo 191 del RD 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) para el caso de actas de disconformidad y posterior liquidación y en cuanto la sanción debe confirmarse porque concurren los elementos objetivo y subjetivo y la culpabilidad del infractor se motiva suficientemente sin interpretación razonable de la norma en consideración a que es un supuesto claro de limitación al derecho a deducir las cuotas soportadas.

SEGUNDO La parte recurrente solicita que se anule el acuerdo recurrido y las liquidaciones a las que se refiere con imposición de costas a la Administración si se opusiera y alega en síntesis:

En cuanto a los gastos asociados al inmueble, se admite la afectación parcial por la jurisprudencia del TJUE, asunto C-97/90 (LA LEY 8080/1991) , por los Tribunales Superiores de Justicia españoles y entre ellos por el de Madrid. La propia Inspección lo fija en el 25% y no puede ir contra sus propios actos.

La otra partida de gastos rechazada por la Inspección debidamente contabilizada y sufragada por la sociedad responden al cuidado personal de la actriz y a la importancia de su aspecto para ser contratada que guardan relación con su actividad y son necesarios para la obtención de los ingresos la Administración ha admitido algunos y no se motiva porque se rechazan otros; en cualquier caso están vinculados a la imagen de la actriz y esta está obligada por contrato a mantener su imagen como reflejan los contratos, expresamente consta así en el contrato con Danone.

Los intereses de demora se liquidan de modo incorrecto por tratarse de acta de disconformidad según el artículo 191 del RD 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) .

En cuanto la sanción no se motiva su culpabilidad y concurre una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable.

TERCERO El Abogado del Estado se opone al recurso porque la adquisición por la sociedad de bienes y servicios que corresponde a gastos privados de la Sra. Sabina de vestuario alimentación tiques de hostelería tratamientos calzado perfumería etc. no son deducibles por no justificarse su afectación a la actividad de la sociedad artículos 95 (LA LEY 3625/1992) y 96 de la LIVA (LA LEY 3625/1992) y los que corresponden a tratamientos se han admitido y en cuanto a los gastos asociados al inmueble el uso mixto excluye la afectación exclusiva y no se encuentra en los supuestos de afectación parcial y en cuanto la sanción, concurre el elemento de la culpa y se motiva suficientemente sin indefensión alguna.

CUARTO En la liquidación definitiva confirmada por el TEAR de Madrid en el acuerdo recurrido se recogen los hechos y razones jurídicas determinantes de la regularización con carácter general practicada. A continuación consignamos los que son relevantes para resolver el litigio:

El contribuyente, Planillo Producciones SL, se encontraba dado de alta en el epígrafe 983 del IAE de agencias de colocación de artistas, se trata de una sociedad cuyo capital social pertenece en 94% por Doña Sabina y a su vez esta señora es administradora única . La sociedad tiene por objeto la promoción y divulgación de actividades artísticas mediante adquisición de derechos de propiedad intelectual y representación de autores. No figura que Doña Sabina haya percibido de la sociedad rendimientos de trabajo ni de actividades profesionales ni hay contratos entre ambos y en los contratos de la sociedad con terceros no se aportan los celebrados con Novartis, Zebra Producciones y Federico y en alguno de los contratos aportados es la misma socia la que firma el contrato; de los contratos y de las facturas emitidas se desprende que su objeto son prestaciones de servicio consistentes en actividades artísticas en series, programas de televisión, obras de teatro anuncios y actos publicitarios, llevadas a cabo personalmente y por sus cualidades como actriz por Doña Sabina

Frente a las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos comprobados (4ºT de 2006 a 4ºT de 2008) presentadas por el sujeto pasivo, la Inspección ha comprobado que no declaró cuotas devengadas y repercutidas en dos facturas emitidas el 28/08/2008 y el 30/10/2008 a Fonográficas del Sur por importe total de 4.500 euros.

El contribuyente se dedujo además en sus autoliquidaciones cuotas soportadas que son rechazadas por la Inspección por determinados importes que corresponden a facturas recibidas por adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios que han sido sufragados por la sociedad que corresponden a gastos privados y propios de Doña Sabina , muy diversas compras de vestuario y complementos, alimentación perfumería, objetos de decoración y mobiliario. Considera la Inspección que no se ha aprobado la afectación a la actividad de la sociedad de los objetos comprados como requieren los artículos 94 (LA LEY 3625/1992) y 95 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) y que otros son alimentos, bebidas y espectáculos y la deducción esta expresamente excluida por el artículo 96 de la misma Ley .

Otro grupo de cuotas soportadas cuya deducibilidad la Inspección no admite en ninguna proporción pese a que en el acta se admitía la deducción en el porcentaje del 25%, corresponden a gastos de seguro, arrendamiento y cánones, reparaciones y conservación, gastos de limpieza, suministros eléctrico, de gas y de agua, seguridad y comunidad del inmueble sito en la CALLE000 número NUM003 de Madrid, donde comparten domicilio fiscal la sociedad y su socia y administradora única, en consideración a que no se justifica la afectación en exclusiva de la finca a la actividad de la sociedad, que además se desarrolla fuera de dicho domicilio y la admisión de cuotas soportadas en la adquisición de bienes afectos parcialmente a la actividad y al uso particular es excepcional según establece el citado artículo 95.tres de la LIVA (LA LEY 3625/1992) .

De la regularización anterior resultó una deuda tributaria de 21.311,64 euros, que se recoge en el acto de liquidación que el TEAR confirma en el acuerdo recurrido.

QUINTO En primer lugar y en cuanto a la liquidación de intereses de demora dispone el artículo 191.1 (LA LEY 9196/2007) y 2 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) , por el que se aprobó el Reglamento General de las Actuaciones en los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, que regula la liquidación de intereses de demora en el procedimiento inspector, lo siguiente: **1.** La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , *y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.* **2.** *En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido. En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido. En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.*

Por ello la alegación de la parte actora sobre la incorrecta liquidación de intereses de demora, basada en que tratándose de actas de disconformidad solo se liquidan los intereses hasta el transcurso del plazo de alegaciones debe rechazarse, pues siendo cierto que para las actas de disconformidad así lo establece el artículo 191 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) antes transcrito, en el caso de las liquidaciones en el procedimiento inspector el dies ad quem se fija en la fecha en que se dicta o se entienda dictada la liquidación, también conforme al número 2 del mismo precepto.

SEXTO La recurrente aduce que las cuotas soportadas son deducibles porque se trata de adquisición de bienes y prestación de servicios relacionados con su actividad empresarial, pues representa a Doña Sabina y se trata de gastos vinculados a la imagen de la actriz cuya conservación es esencial para que pueda ser contratada, incluso en el contrato suscrito con Danone esta obligada a mantener

su imagen y por otra parte la Administración no motiva porque ha admitido una parte de los gastos asociados a la imagen de la actriz y porque rechaza otros.

El artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que *los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional*

Los gastos no admitidos están pormenorizados y la recurrente, a la que corresponde la carga de la prueba del artículo 105 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), sin grandes esfuerzos puede saber cuales son los gastos cuyos justificantes y facturas no son admitidos por no justificarse la necesaria relación con su actividad empresarial en los términos que dice la Inspección. La motivación de los actos administrativos tiene que posibilitar derecho de defensa y en este caso no hay merma del mismo.

Así, aun siendo cierto que la Inspección ha admitido la deducibilidad de algunas cuotas de facturas pagadas por la sociedad que corresponden a tratamientos cuya destinataria era la actriz, el examen de las facturas y tiques recibidos, que corresponden a las cuotas no admitidas, pone de manifiesto que se trata de gastos de restaurantes pagados por la sociedad que figura como destinataria, pero que no se acredita su relación con la actividad, los que corresponden a compras en el Corte Inglés, aunque algunas son de artículos de cosmética o droguería no se acredita el necesario vinculo con la actividad y lo mismo sucede con los gastos de mobiliario y decoración y telas, hay también gastos de óptica, de marroquinería, zapatería y ropa cuya relación tampoco se ha acreditado y que en principio son gastos propios de una persona particular sea o no actriz.

Por otra parte, dentro de las cuotas deducidas se incluyen las soportadas en la adquisición de artículos de joyería, alimentos y espectáculos cuya deducibilidad según dice la Inspección no resulta posible y así es pues según el artículo 96.uno de la citada Ley *no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:*

1.º *Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.*

(...)

3.º *Los alimentos, las bebidas y el tabaco.*

(...)

5.º *Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.*

No tendrán esta consideración:

a) *Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.º y 4.º de esta Ley.*

b) *Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras persona.*

Por otra parte a efectos de la suficiente motivación debe tenerse en cuenta lo razonado por la Inspección en la resolución del recurso de reposición deducido contra la liquidación de 29/05/2012 que integra también el expediente y que en relación a estas cuotas soportadas expresa lo siguiente:

En el acuerdo de liquidación ya se expresó que se había admitido la deducción de una serie de gastos y cuotas en tratamientos, pero que los gastos de vestuario, alimentación, perfumería, objetos varios, calzado, complementos.....eran gastos particulares de la actriz. Son gastos en los que se incurre en la vida cotidiana de una persona, sea o no actriz, por lo que no guardan relación directa con la actividad, y que incluso en algunos de los casos, se encuentran excluidos expresamente de la deducción (arts. 95 (LA LEY 3625/1992) y 96 LIVA (LA LEY 3625/1992)) y no debió sufragarlos la sociedad.

Además, los tratamientos estéticos a los que alude, se han incluido en distintas anotaciones y partidas contables. Si tuviera seguridad de la necesidad y justificación de los mismos, les daría un tratamiento homogéneo y continuado. Y por otro lado, independientemente de su necesidad o no, lo correcto hubiera sido que la actriz sufragara esos gastos y los repercutiera a la sociedad dentro de su propio salario, en los casos en que, por necesidad de determinadas interpretaciones a realizar, se requiriera una mejora de su imagen; porque es notorio que los actores interpretan a personas tanto de mayor como de menor edad a la suya propia, y con una imagen externa mejor o peor que la suya propia.....luego las inversiones en mejorar una imagen física no siempre habrían de ir ligadas cualquier trabajo desempeñado por un actor o actriz. Y en los contratos firmados con terceros no se recogen exigencias de este tipo.

El otro grupo de cuotas soportadas no admitidas por la Inspección está vinculado al inmueble donde la sociedad actora y Doña Sabina comparten su domicilio fiscal y la recurrente sostiene que la Administración va contra sus propios actos por haber admitido un grado de afectación del 25%.

Este grado de afectación solo se reconoce en el acta de disconformidad que contiene una mera propuesta de regularización y de liquidación con arreglo a los artículos 157 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) y 188 del Real Decreto 1065/2007 (LA LEY 9196/2007) , pero no en la liquidación tributaria que es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria, de conformidad con el artículo 101 de la citada Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) .

Por ello no puede apreciarse vulneración de la doctrina de los actos propios ya que no hay contradicción entre actos resolutorios.

En cualquier caso, el acuerdo de liquidación no admite la deducibilidad de las cuotas soportadas vinculadas con el inmueble en ningún grado de afectación porque no se ha probado la afectación exclusiva del inmueble y es excepcional el supuesto en el que se admite por la norma una afectación compartida, criterio que es acorde con el artículo 95 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) y cuando esta se admite para los bienes de inversión es necesario acreditar el grado o porcentaje de afectación a la actividad mediante alguna de las pruebas admitidas en derecho.

La resolución ya citada del recurso de reposición deducido contra la liquidación se refiere a la no deducibilidad de estas cuotas y lo pone de manifiesto correctamente al añadir que *no ha sido aportada ninguna prueba acerca de la afectación del inmueble, tendría que haber justificado que en una parte individualizable del mismo se lleva a cabo alguna parte de la actividad, aportando pruebas al respecto. En cambio, sólo se ha justificado la pretendida afectación con meras declaraciones del obligado tributario, totalmente insuficientes y si bien el inmueble es un bien de inversión, no cabe la deducibilidad de las cuotas soportadas en los gastos corrientes del bien, ya que conforme el artículo 95.3 de la Ley del Impuesto , en ningún caso se ha probado por la sociedad el grado de utilización de dicho bien en el desarrollo de la actividad empresarial por cualquier medio de prueba admitido en derecho.*

SÉPTIMO Se discute también por la recurrente la legalidad del acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras.

Por acuerdo de 6/08/2012 se imputan al recurrente infracciones del artículo 191 de la Ley 58/2003

(LA LEY 1914/2003) en el 4ºT de 2006 y en todos los trimestres de 2007 y de 2008, calificadas de leves y además en el 2ºT de 2007 y 4º T de 2008 sendas infracciones del artículo 195 de la misma Ley , de imputar cantidades indebidamente acreditadas a compensar, también calificadas de leves, que se sancionan con un importe total de 8.949,26 euros.

Estima la parte actora que no se motiva su culpabilidad y que su conducta se encuentra amparada por una interpretación razonable de la norma fiscal.

En cuanto al principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , General Tributaria, al proclamar que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000) , y 164/2005, 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 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (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".

OCTAVO 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 relación con el requisito de culpabilidad del obligado tributario, el acuerdo sancionador aquí recurrido expresa lo siguiente:

« La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (en este caso en lo referido a operaciones vinculadas) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria, que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable.

(...)

A juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en el interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria, ya que, incumplió de forma consciente la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, obteniendo un beneficio no previsto, como es minorar irregularmente las cuotas a ingresar por el impuesto

Los artículos 94 (LA LEY 3625/1992) y 95 de la LIVA (LA LEY 3625/1992) exigen para la deducción de cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que se refieran a bienes o servicios que se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Ha quedado patente que la sociedad ha sufragado gastos privados de la actriz, por lo que no son deducibles para la empresa. Dice que a la actriz se la contrata por sus circunstancias personalísimas, por lo que ha de preocuparse de su aspecto personal, por lo que es imprescindible el gasto para su cuidado y mantenimiento. Hay que recordar que en ese ámbito, se ha admitido la deducción de una serie de gastos y cuotas en tratamientos. Pero los gastos de vestuario, alimentación, perfumería, objetos varios, calzado, complementos.....son particulares y no debió sufragarlos la sociedad. No guardan relación con la actividad desarrollada, en unos casos, y en otros casos, la deducción está expresamente excluida por la norma, como es el caso de los gastos de alimentación, bebidas y espectáculos (arts 95 (LA LEY 3625/1992) y 96 LIVA (LA LEY 3625/1992)). Si la sociedad se deduce esas cuotas, no puede en ningún caso considerar que está actuando de manera diligente, sino al contrario, está contraviniendo la ley en su beneficio, minorado el ingreso tributario, todo ello de forma consciente y voluntaria.

En relación con el inmueble y los gastos relativos a él, no se admitió la deducción de las cuotas soportadas por falta de afectación exclusiva. El propio obligado tributario reconoce que ese inmueble una triple utilidad, sede social y centro de actividad, sede de la actividad de la actriz y su residencia particular, luego no está exclusivamente afecto a la actividad. Y la exclusividad se exige la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que de no concurrir no admite ningún porcentaje de deducción al respecto.

Si bien el inmueble es un bien de inversión, no cabe la deducibilidad de las cuotas soportadas en los gastos corrientes del bien, ya que conforme el artículo 95.3 de la Ley del Impuesto , en ningún caso

se ha probado por la sociedad el grado de utilización de dicho bien en el desarrollo de la actividad empresarial por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

El obligado tributario no puede alegar que se ha basado en una interpretación razonable de la norma o en criterios administrativos que amparen su conducta. y además se han comprobado cuotas devengadas no declaradas que también han sido incluidas en la regularización. Las cuotas soportadas a las que hacemos referencia y que han motivado gran parte de la regularización nada tienen que ver con la actividad desarrollada por la que la sociedad obtiene los ingresos y repercute el impuesto a terceros. Se trata de un supuesto claro de limitación a la deducción de cuotas soportadas que el obligado tributario ha incumplido de forma consciente y voluntaria, por lo que su actuación contraviene una norma categórica e indudable.

Por lo expuesto, ha de concluirse que la conducta del sujeto infractor es culpable y que la buena fe o inexistencia de culpa, presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que ha actuado, cuando menos negligentemente, con el resultado de eludir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en perjuicio del Erario público.

En consecuencia, se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir parte de la carga tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios inspeccionados, sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) .

La argumentación que contiene el acuerdo sancionador recurrido reproduce los hechos y las normas determinantes de la regularización fiscal, declarando la claridad de tales preceptos, reseña diversas resoluciones administrativas y sentencias judiciales y como hemos visto incorpora una motivación específica, en relación con la supuesta actuación culpable, vinculando los hechos determinantes de la regularización con la conducta que estima culpable y con respeto al principio de presunción de inocencia que exige que en el acuerdo sancionador se razone de forma precisa y con referencia a datos concretos en qué extremos se basa la existencia de culpabilidad, requisito que se ha cumplido en el presente caso.

La recurrente dice que concurre una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable porque solo existe una discrepancia en torno a la deducibilidad de los gastos y se apoya en la normativa europea y española y en la jurisprudencia.

El artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) , establece:

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....

En relación al precepto anterior, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso 2924/2012 (LA LEY 226501/2013) , afirma que "a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963 (LA LEY 63/1963) , forzoso resulta reconocer que

para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005). En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 (LA LEY 1914/2003) invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963 (LA LEY 63/1963) , que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones.

En el caso de autos no puede apreciarse esta causa de exoneración de la responsabilidad porque no estamos ante un problema de interpretación de las normas de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) que regulan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas y las restricciones legales a dicho derecho sino de acreditación de la afectación a la actividad de las cuotas deducidas.

NOVENO En atención a las razones expuestas el recurso debe desestimarse con imposición de costas a la parte actora a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción .

FALLAMOS

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador Don Jose Carlos Peñalver Garceran en representación de la entidad Planillo Producciones SL , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 27/11/2014, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM000 deducida contra la liquidación definitiva derivada de acta de disconformidad en concepto de IVA del 4T de 2006 al 4T de 2008 ambos periodos incluidos y de la reclamación económico administrativa NUM002 , deducida contra el acuerdo sancionador derivado del mismo acta, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte actora. Notifíquese esta sentencia a las partes en legal forma a los efectos del artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , haciendo indicación que cabe interponer recurso de casación, cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015 (LA LEY 12048/2015), debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación.

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.