

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 48/2017 de 17 Ene. 2017, Rec. 541/2015

Ponente: Canabal Conejos, Francisco Javier.

LA LEY 9006/2017

ECLI: *ES:TSJM:2017:204*

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: 28.079.00.3-2015/0010317

251658240

Procedimiento Ordinario 541/2015

Demandante: CONSULTING PLANESA SL

PROCURADOR D./Dña. PALOMA RABADAN CHAVES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION QUINTA

SENTENCIA NUMERO 48

Ilustrísimos señores:

Presidente.

D. Juan Pedro Quintana Carretero

Magistrados:

Dª María Rosario Ornosá Fernández

D. Francisco Javier Canabal Conejos

En la Villa de Madrid, a diecisiete de enero de dos mil diecisiete

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 541/2015, interpuesto por la mercantil Consulting Planesa SL, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Paloma Rabadán Chaves, contra la resolución de fecha 26 de marzo de 2.015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº 28/30746/12 interpuesta contra sanción en Impuesto sobre el Valor Añadido. Habiendo sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la mercantil Consulting Planesa SL se interpuso recurso contencioso administrativo mediante escrito presentado en fecha 25 de mayo de 2.015 ante esta Sección contra el acto antes mencionado, acordándose su admisión, y una vez formalizados los trámites legales preceptivos fue emplazada para que dedujera demanda, lo que llevó a efecto mediante escrito en el que tras alegar los fundamentos de hecho y de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación del acto recurrido y de la sanción de la que trae causa.

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

TERCERO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la admitida por la Sala con el resultado obrante en autos y tras el trámite de conclusiones con fecha con fecha 11 de enero de 2017 se celebró el acto de votación y fallo de este recurso, quedando el mismo concluso para Sentencia.

CUARTO.- Por Acuerdo de 21 de diciembre de 2016 de la Presidente en funciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid se realizó el llamamiento del Magistrado Iltmo. Sr. D. Francisco Javier Canabal Conejos en sustitución voluntaria de la Magistrada Iltma. Sra. D^a María Jesús Vegas Torres.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- A través del presente recurso jurisdiccional la mercantil Consulting Planesa SL impugna la resolución de fecha 26 de marzo de 2.015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº 28/30746/12 interpuesta contra Acuerdo sancionador derivado del Acta de disconformidad A0272102214, incoada por el IVA por los periodos comprendidos en los ejercicios 2007-2008, por importe de 36.061,50 €.

El citado acuerdo sancionador tras regularización efectuada por la Inspección que modificó los datos declarados por la mercantil recurrente en el sentido de incrementar las bases imponibles declaradas (3T/2007 y 3T/2008) en el importe correspondiente a la prestación de servicios de mediación y gestión en la contratación de jugadores profesionales de fútbol por parte de los clubs de fútbol, prestados por la sociedad; y minorando las cuotas de IVA soportado deducibles declaradas en el 3-4T/2007 y 2-3-4T/2008 por considerar que las mismas no cumplían con los requisitos de deducibilidad señalados por la norma, por tratarse de cuotas soportadas en gastos que no tuvieron relación con la actividad de la sociedad. La consecuencia de ello fue que el obligado tributario dejó de ingresar una parte de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido y, además, consideró que acreditó improcedentemente en la declaración correspondiente al 4T/2008 una cantidad a compensar en las cuotas de declaraciones futuras por importe de 183,53 €.

SEGUNDO.- La mercantil interesa en su demanda la anulación de la resolución del TEAR y con ello de la sanción de la que trae causa en relación con la sanción impuesta por la cuota dejada de ingresar derivada del devengo del IVA aduciendo la existencia de una interpretación razonable de la norma sin ocultación y ello en función del propio contenido de los contratos de intermediación los jugadores de fútbol a los que se refieren que no se agotan con la contratación sino que prosiguen durante el plazo de contratación del jugador por el club ya que el servicio prestado al club es la contratación de un jugador y que éste tenga contrato en vigor por lo que es una operación de tracto sucesivo y no de tracto único como sostiene la Inspección. Añade que las facturas de los contratos se emitían año a año de ahí la solicitud de rectificación de la autoliquidación que fue presentada y que fue estimada y que facturó, incluso, a tipos superiores al exigido por la Inspección. También aduce, a los mismos efectos, la falta de ajuste en el Impuesto de Sociedades considerando que las facturas se apuntaban en la cuenta de ingresos del año en que se remitían no constando ninguna partida como ajuste por periodificación del activo haciendo en este Impuesto lo mismo que en IVA. Por último, aduce la falta de motivación del acuerdo sancionador.

El Abogado del Estado opone la motivación correcta del acuerdo sancionador en relación con los hechos imputados negando la existencia de error en la interpretación de la norma.

TERCERO.- En relación con los motivos de impugnación formulados contra la resolución y contra el acuerdo sancionador debemos realizar, con carácter previo, dos precisiones:

a.- Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 (LA LEY 74009/2008) de 28 de abril de 2016) "el artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios", de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente".

El artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) dispone que las acciones u omisiones tipificadas por la ley no dan lugar a responsabilidad tributaria, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley . Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Conviene traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2016 (casación 2966/2014 (LA LEY 342/2016)) que señala " *Es doctrina reiterada de esta Sala que la simple afirmación de que no concurre la causa del actual art. 179.2.d) LGT de 2003 (LA LEY 1914/2003) (ex. art. 77.4 LGT de 1963 (LA LEY 63/1963)) porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por si mismas la existencia de negligencia. En primer lugar, porque, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, como hemos señalado en diversas sentencias [Sentencia de 6 de junio de 2008 , (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004 (LA LEY 148052/2008)), FD Cuarto ; Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006 (LA LEY 235260/2008)), FD Sexto, in fine y Sentencia de 15 de*

enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004 (LA LEY 14423/2009)), *FD Undécimo, in fine*] ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción. Así, afirmábamos en la Sentencia de 15 de enero de 2009 que "la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T .- no es suficiente para fundamentar la sanción porque «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 - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003)), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003)], dice «[e]ntre otros supuestos», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente»" (*FJ Undécimo, in fine*).

En el caso de autos la norma en cuestión es el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) . Dicho precepto establece que se devengará el impuesto: " 2. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley , que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios. Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra ."

Las operaciones que según la recurrente generan dudas interpretativas fueron las siguientes:

.- Con fecha 2 de junio de 2007 el ESPAÑOL DE BARCELONA, SAD certifica que reconoce a favor de CONSULTING PLANESA, SL la cantidad de 300.000 € en concepto de honorarios por la contratación del jugador D. Leopoldo para las temporadas 2007/2008, 2008/2009, 2009/2010 y 2010/2011, estableciéndose un calendario de pagos hasta completar dicha cantidad, añadiendo que dicha cantidad se devengará satisfactoriamente a favor de la Entidad CONSULTING PLANESA, SL mientras permanezca la vigencia del contrato establecido entre el ESPAÑOL DE BARCELONA, SAD y el jugador de fecha 1 de julio de 2007

Los honorarios a percibir se devengan en contraprestación a una "prestación de servicios" de mediación y gestión por parte de CONSULTING PLANESA, SL en el fichaje del jugador D. Leopoldo por parte del ESPAÑOL DE BARCELONA, SAD.

La Entidad facturó y declaró ingresos procedentes del ESPAÑOL DE BARCELONA, SAD por este concepto por importe de 75.000,00 € en el ejercicio 2008, cuando percibió dicha cantidad, declarando la cuota de IVA correspondiente a dicho importe.

.- Con fecha 23 de julio de 2008 se celebró contrato entre el HERCULES, SAD y CONSULTING PLANESA, SL de comisión por la contratación del jugador D. Luis Carlos por el HERCULES, SAD para las temporadas 2008/2009 y 2009/2010 con una cláusula de renovación automática en el caso de que

se produzcan determinadas condiciones, por el cual se dice que el Agente (CONSULTING PLANESA, SL) recibirá una comisión que ascenderá a la cantidad del 10% del salario bruto del jugador estableciéndose un calendario de pagos por facturación el 30 de junio de cada temporada, siempre que el contrato entre el jugador y el club siga vigente.

Los honorarios a percibir se devengan en contraprestación a una "prestación de servicios" de mediación y gestión por parte de CONSULTING PLANESA, SL en el fichaje del jugador D. Luis Carlos por el HERCULES, SAD.

La Entidad facturó y declaró ingresos procedentes del HERCULES, SAD por este concepto por importe de 36.000,00 € en el ejercicio 2009, 49.000,00 € en el ejercicio 2010 80.000,00 € en el ejercicio 2011, no declarando cantidad alguna en concepto de IVA en el ejercicio 2008.

.- Con fecha 20 de Septiembre de 2008 se celebró contrato entre el SEVILLA F.C., SAD y CONSULTING PLANESA, SL de comisión por la contratación del jugador D. Cesar por el SEVILLA F.C., SAD para las temporadas 2008/2009, 2009/2010 y 2010/2011, por el cual se dice que el SEVILLA F.C., SAD se obliga a pagar al Agente (CONSULTING PLANESA, SL) la cantidad de 150.000 €, siempre que el contrato entre el jugador y el club siga vigente, y estableciéndose un calendario de pagos.

Los honorarios a percibir se devengan en contraprestación a una "prestación de servicios" de mediación y gestión por parte de CONSULTING PLANESA, SL en el fichaje del jugador D. Cesar por el SEVILLA F.C., SAD.

La Entidad no declaró cantidad alguna en el ejercicio 2008 por el concepto de IVA por esta operación.

Examinados lo hechos y fijada la norma se puede establecer con meridiana claridad que no estamos ante un supuesto de interpretación sino de acreditación de hechos sobre los que se sustenta la obligación tributaria lo que nos lleva directamente al campo de la culpabilidad.

b.- El 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 fechas 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".

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) y así 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 la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: "respecto de la inexistencia de

culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000) , no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable ”.

En el supuesto de autos el acuerdo sancionador contiene la siguiente motivación en relación con la culpabilidad dela recurrente:

" A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que en contra de lo alegado por la entidad, la conducta del interesado si debe ser considerada como culpable en todo caso, ya que en los periodos objeto de comprobación, la entidad presentó unas declaraciones incompletas e inexactas no declarando en los periodos que correspondían, la totalidad de las operaciones sujetas y no exentas del impuesto y deduciendo cuotas soportadas que no tuvieron carácter deducible, lo que dio lugar a la falta de ingreso de una parte de las cuotas correspondientes al impuesto y a la acreditación indebida de cuotas a compensar en declaraciones futuras. Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no pudiendo apreciar buena fe en su proceder en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendente a la elusión del pago del impuesto, ya que implicó el incumplimiento frontal y manifiesto de las normas establecidas por la Ley del Impuesto, las normas contables y la propia Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), actuando la sociedad con ánimo al menos negligente en la deducción indebida de cuotas soportadas que no tuvieron carácter deducible, y en la no declaración de operaciones sujetas y no exentas al impuesto en los periodos correspondientes al devengo del impuesto. El obligado tributario era conocedor de la normativa aplicable y el alcance de sus obligaciones fiscales dada su condición de profesional y la naturaleza de la actividad desarrollada, no obstante las incumplió. No puede entenderse que la obligada tributaria hubiera actuado con la diligencia debida, o que se hubiera hecho una interpretación razonable, pero errónea, de la norma de aplicación -como se alega en el escrito presentado por el contribuyente-, ya que la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) no presenta ningún tipo de oscuridad o imprecisión que pueda haber llevado al contribuyente a un error en su interpretación, siendo meridianamente clara al establecer la obligación de declarar la totalidad de las operaciones sujetas y no exentas al impuesto en el periodo en que se devengue éste, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 37/92 (LA LEY 3625/1992) para los servicios prestados de mediación y gestión en la contratación de futbolistas, por tratarse de unas prestaciones instantáneas en las que se entiende que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se presta el servicio. Por ello, solo cabe desestimar la alegación segunda formulada al respecto. De la misma manera los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/92 (LA LEY 3625/1992) regulan claramente los requisitos exigidos para la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas, por lo que el obligado tributario al deducir cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que no se dedicaron al ejercicio de su actividad económica, actuó de manera como mínimo negligente actuando con la intencionalidad de obtener un provecho económico en el pago de sus impuestos, sin que quepa argumentar ninguna oscuridad en la norma de aplicación. Por tanto, la conducta del obligado tributario resultó constitutiva de infracción tributaria, en contra de lo alegado por el contribuyente, al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad

previstas en el artículo 179.2 (LA LEY 1914/2003) y 3 de la Ley 58/03 (LA LEY 1914/2003) , siendo plenamente sancionable ".

En el caso estudiado la liquidación por la que se impuso la sanción hace una detallada valoración de los motivos por los que la Administración llegó a la conclusión de que la conducta seguida por la sociedad actora debía ser sancionada por la falta de diligencia en la declaración de ingresos y que recoge como elemento determinante de la culpabilidad y es cierto que la sociedad actora no observó ni el celo ni la diligencia necesaria en su declaración que merece el calificativo de negligente como bien entiende la Administración y por ello se desestimará el presente recurso.

CUARTO.- Establece el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En el caso de autos procede la condena en costas de la parte recurrente que ha visto rechazada sus pretensiones sin que concurra motivo para su no imposición.

A tenor del apartado tercero de dicho artículo 139 de la Ley jurisdiccional , la imposición de las costas podrá ser "a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima". La Sala considera procedente en este supuesto limitar la cantidad que, de los conceptos enumerados en el artículo 241.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000) , ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de dos mil euros (2.000 €) más IVA, que incluye honorarios de letrado y ello en función de la índole del litigio y de la actividad procesal desplegada por las partes.

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

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Consulting Planesa SL contra la resolución de fecha 26 de marzo de 2.015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestima la reclamación económico-administrativa nº 28/30746/12.

Efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas en el presente recurso a la parte recurrente en los términos fundamentados respecto de la determinación del límite máximo de su cuantía.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , expresando que contra la misma cabe 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, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0541-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55- 0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0541--15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.