



MINISTERIO  
DE HACIENDA

SECRETARIA DE ESTADO DE  
HACIENDA

TRIBUNAL ECONOMICO-  
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE  
GALICIA

Sello del Registro de Salida  
**Salida Núm.: 15/010664/2023**  
**Fecha: 19/04/2023**

Mod.-15 NRE 45

CL.  
32005 - OURENSE  
(OURENSE)

**REPRESENTANTE DE:**

A CORUÑA, a 19 de abril de 2023

ASUNTO: SE NOTIFICA FALLO  
NÚMERO DE REFERENCIA: **15/05627/2020**  
Concepto: **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.**  
N.I.F:

De acuerdo con lo previsto en el artículo 61 en relación con el artículo 36 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, remito a Vd. para su conocimiento, copia de la resolución dictada por este Tribunal, en sesión del día **31/03/2023** en el expediente de reclamación, formulada por ..

Fdo.: LA ABOGADA DEL ESTADO-SECRETARIA  
ADELA ÁLVAREZ CARAMÉS

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO



MINISTERIO  
DE HACIENDA  
Y FUNCIÓN PÚBLICA

SECRETARÍA DE ESTADO DE  
HACIENDA

TRIBUNAL ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO CENTRAL

TRIBUNAL ECONÓMICO-  
ADMINISTRATIVO REGIONAL DE  
GALICIA

Titular del órgano unipersonal:

FRANCISCO JAVIER FERNÁNDEZ  
ALONSO

Tribunal Económico-Administrativo  
Regional de Galicia  
Órgano Unipersonal CUATRO  
FECHA: 31 de marzo de 2023

PROCEDIMIENTO: 15-05627-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: *[Firma]*

REPRESENTANTE: *[Firma]* SE) -

DOMICILIO: CALLE *[Calle]*, 1  
España

En La Coruña , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución del Recurso de Reposición interpuesto por el acuerdo de imposición de sanción dictado por la AEAT Depen. Regional de Inspección de Galicia, relativo al Impuesto sobre Sociedades del período 2017/2018, por importe de 633,18 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 31/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 27/12/2020 cuyo contenido será objeto de consideración en los fundamentos de derecho siguientes.

SEGUNDO.- En fecha 02/04/2019 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, PERÍODO 2017, ampliéndose al período 2018 mediante comunicación notificada al obligado tributario el 13/01/2020.

El 09/03/2020 se formalizó acta de discrepancia por el concepto y período señalados

El 20/10/20 ha sido notificado acuerdo de resolución de procedimiento sancionador derivado del procedimiento anterior.

En la actividad económica desarrollada por el obligado tributario, se dedujeron improcedentemente una serie de gastos de explotación sin que el obligado tributario hubiese justificado su correlación con su actividad de cafetería de una taza. Como consecuencia, el obligado tributario determinó en el ejercicio 2017, partidas

La resolución transcrita en el presente documento electrónico ha sido adoptada por Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y sesión de referencia, y su huella digital ha sido incorporada al acta o diligencia correspondiente.

ESTE DOCUMENTO ES UNA COPIA FIEL DEL ORIGINAL ELECTRÓNICO FIRMADO CON EL SELLO ELECTRÓNICO DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO



negativas por importe de 6.862,17 euros a compensar en la base imponible del Impuesto de Sociedades en ejercicios futuros, resultado improcedente la cantidad de 4.221,17 euros, como se ha puesto de manifiesto en el procedimiento inspector del que se deriva esta sanción, siendo esta una infracción tipificada en el artículo 195.1 de la LGT.

El Instructor considera que la aplicación de la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos, contenida en la Ley 58/03, General Tributaria de 17 de diciembre y en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General Sancionador Tributario determinaría lo siguiente:

<< En virtud de los hechos descritos y considerando lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Reglamento general del régimen sancionador tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante RGRST), y en particular:

Artículo 195.1. "Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros."

" Los hechos y circunstancias recogidos en el presente documento se estiman probados y son subsumibles en el tipo de infracción(es) descrito), toda vez que el obligado tributario determinó en el ejercicio 2017, partidas negativas por importe de 6.862,17 euros a compensar en la base imponible del Impuesto de Sociedades en ejercicios futuros.

Como resultado del procedimiento inspector, de dicho importe ha resultado improcedente la cantidad de 4.221,17 euros, según se detalla en el siguiente cuadro que figura en el acta de la que se deriva esta sanción, dando como resultado una base imponible a compensar en el ejercicio 2017 de 2.641,00 euros.

Considerando que las actividades propias del obligado tributario son la de cafetería de una taza, cual exige una serie de conocimientos específicos, legales, mercantiles y tributarios sobre esta materia, que se supone son conocidos por quien dirige y administra dichas actividades.

Considerando que dichos hechos han exigido una labor exhaustiva por parte del actuario para poder determinar correctamente las operaciones realizadas, y los gastos deducidos improcedentemente, y el rendimiento de la actividad, sin que el obligado tributario hubiese justificado su correlación con su actividad de cafetería de una taza.

Considerando que no se trata de diferencias interpretativas en una norma jurídica, sino de actuaciones de una ocultación de rendimientos a la Administración Tributaria, que solo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el acta de inspección como gastos de explotación improcedentes, sin que el obligado tributario



*hubiese justificado su correlación con su actividad de cafetería de una taza.*

*Es manifiesto que el obligado tributario conocía perfectamente que dichos gastos correspondientes a otras actividades no podían ser deducidos en la actividad de la cafetería y que fueron puesto de manifiesto por la inspección de los tributos en el acta de inspección.*

*En consecuencia, tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable de acuerdo con el principio jurisprudencial de culpabilidad en materia tributaria, pues no ofrece ninguna duda la no deducibilidad de unos gastos cuyos servicios no resultan acreditados, no apreciando diligencia en la actuación del obligado tributario, ni de una interpretación razonable de la norma, sino que, antes al contrario ha resultado acreditada la culpabilidad del autor a través de las actuaciones practicadas por la Administración, siendo patente el perjuicio para la Administración.*

*Por otra parte, los criterios fiscales acerca de la deducción de los gastos están claramente en la Ley, y Reglamento del Impuesto liquidado, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT."*

El obligado tributario presenta escrito en fecha 05/08/2020 con núm. de registro RGE/63703444/2020 en el cual manifiesta la disconformidad con la propuesta de sanción alegando, en resumen, que no se motivado la culpabilidad, habiendo sido sancionado por el mero resultado, en base a unas facturas de gastos de las que no ha acreditado la correlación con los ingresos de la actividad económica ejercida.

En este sentido, alega que falta motivación del acta y prueba suficiente para la regularización del Impuesto sobre Sociedades, concurriendo notorio error de hecho e indebida interpretación de derecho, así como vulneración de derechos constitucionales, con infracción del derecho a no declararse culpable; lesión de la presunción de inocencia; y falta de justificación de los elementos de la sanción como es la falta de prueba de la culpabilidad, la indebida apreciación de la ocultación y de la agravante de perjuicio económico.

*"Cabe indicar que dichas alegaciones no inciden en aspectos específicos de la sanción propuesta, sino que, en realidad, cuestionan la regularización de la trae causa este procedimiento sancionador.*

*Por ello, las alegaciones plantean cuestiones que no pueden ser abordadas en el seno del procedimiento sancionador y, en particular, en el presente acuerdo de resolución.*

*De esta separación de procedimientos ha de concluirse que es en el procedimiento de inspección, que finaliza con la notificación de las correspondientes liquidaciones y en su caso, en los recursos o reclamaciones que se planteen contra las mismas, donde han de resolverse todas las cuestiones referentes a dichas liquidaciones. Con base en ello, las referidas alegaciones deben ser rechazadas en este procedimiento.*



*En este sentido, no cabe ahora alegar manifestaciones genéricas intentando rebatir los argumentos de la inspección, sin prueba alguna avale sus afirmaciones, cuando la regularización se ha ajustado a derecho, y fruto de la misma resulta la sanción propuesta, conforme a los datos obrantes en el expediente electrónico, habiendo acreditado improcedentemente a compensar en la base imponible de períodos futuros un importe de 4.221,17 euros en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017, cumpliendo el requisito objetivo preciso para imponer la presente sanción, tal y como se desarrolla en el siguiente apartado."*

Y sigue motivando:

*"Culpabilidad de la conducta del sujeto infractor*

*La LGT dispone en sus artículos 178, 179 y 183 que las infracciones tributarias son sancionables cuando concurre en el responsable "cualquier grado de negligencia", si bien no se exigirá responsabilidad cuando "se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" (por ejemplo, cuando se haya actuado amparándose en una interpretación razonable de las normas, se haya ajustado a los criterios manifestados por la Administración Tributaria, o a una consulta de otro obligado tributario con el que concurra identidad sustancial).*

*Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria les está obligando a conocer las normas tributarias, aun cuando revistan especial dificultad. Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" (STS de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, entre otras muchas).*

*A este respecto, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables.*

*En definitiva, puede afirmarse, que 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 tributaria, pues 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 infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones de la misma LGT.*

*Pues bien, en el marco del presente procedimiento sancionador ha de examinarse si se puede considerar que \_\_\_\_\_ ha actuado con la debida*



diligencia, y respecto a ello debe indicarse que para apreciar lo anterior es preciso analizar los ajustes que se han efectuado en el acta A02-73148014 y su correspondiente acuerdo de liquidación, de donde resulta que se han regularizado los gastos por importe de 4.221,17 euros en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017 que no han cumplido el requisito de vinculación a la actividad económica de explotación de la cafetería gastos deducidos indebidamente, no apreciándose ni su necesidad ni su correlación con los ingresos de cafetería, esto es, facturas en el ejercicio 2007 de: toallas de bebé, gel fijador y desodorantes, ocho trolleys cabina, factura de un sistema de transporte emitido por Caravanas Juan SL, facturas de embutidos, gastos de un teléfono que no se considera acreditada su vinculación con la actividad, etc...; ; incumpliendo la LIS.

De lo expuesto hasta el presente momento se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.

Para entender que tal negligencia no se ha producido en el presente supuesto sería necesario, a juicio de esta Oficina Técnica, que existiese o bien un error invencible, lo que nos situaría en el campo de la fuerza mayor, bien un error de Derecho, motivado porque el obligado haya realizado una interpretación incorrecta de la norma aplicable, debido a una discrepancia razonable respecto del criterio interpretativo que en ese punto tenga la Administración; y no se aprecia que, en el caso que nos ocupa, haya ocurrido ninguna de esas dos circunstancias.

Frente a ello, el obligado sostiene en sus alegaciones que no existe motivación de la culpabilidad, pero tampoco ofrece razones que la excluyen.

En contra de lo alegado, y en la medida que la motivación implica la exteriorización de los motivos en los que se funda la decisión administrativa, resulta claro que, en el presente acuerdo, esas razones han sido exteriorizadas, afirmándose rotundamente que, dados los hechos descritos se ha omitido la diligencia debida en la aplicación de normas claras que no inducen a confusión.

De lo expuesto resulta que J no ofrece una explicación de la que deducir que cumplió con la diligencia estándar exigible, cuando los hechos objetivos conducen indefectiblemente a considerar que esa diligencia exigible ha sido omitida.

Por tanto, la culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario puesto que no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales al presentar incorrectamente la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período 2017/2018, deduciéndose gastos de los que no ha acreditado la necesidad ni correlación ni vinculación con la actividad ejercida, contraviniendo la normativa aplicable, y acreditando con dicha conducta improcedentemente partidas a compensar en períodos futuros, sin que dicha



conducta esté amparada en una interpretación razonable de la norma, hechos que determinan, a todas luces, una actuación culpable en el cumplimiento de sus deberes fiscales.

En consecuencia, se entiende que le era exigible una conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de la culpa exigida por el artículo 183.1 LGT, al menos en grado de negligencia. Por otro lado, no se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, por lo que se estima que procede la imposición de sanción."

TERCERO.- Con fecha 20/11/2020 presenta Recurso de Reposición contra el anterior acuerdo sancionador, cuya desestimación fue objeto de la presente reclamación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la validez del acto impugnado.

TERCERO.- Pasando a analizar si el acto impugnado se ajusta a derecho, y en cuanto a la motivación del acuerdo sancionador, la cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.

El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº.



4185/2011), entre otras.

El TEAC, acogiendo la doctrinal del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012). Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de esta reclamación, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.

Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia. El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) *"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"*.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable.

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

*«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituye en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y 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» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la*



Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcripto, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrian elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].»

En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº.



1587/2010), se dispone:

*«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [ sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96 ), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].*

*Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].»*

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad. A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación.

Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

TERCERO.- Llegados a este punto procede analizar si la fórmula propuesta por la Administración puede ser válida como motivación suficiente de la culpabilidad.

La indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuales de las



circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa.

Admitir que una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, con la consecuencia de que sea el obligado tributario quien tenga que hacer ese esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo alguno en dar a conocer claramente su propio argumentario, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.

La unificación en la motivación no encaja con la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni tampoco con la doctrina del TEAC. La fórmula propuesta por la administración tributaria como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación: "Puede afirmarse, que 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 tributaria" y "De lo expuesto hasta el presente momento se concluye que es evidente que las conductas examinadas, en la medida en que representan un quebrantamiento de la normativa fiscal vigente con resultado perjudicial para la Hacienda Pública, ponen en evidencia la concurrencia, en relación con las mismas, de una cierta negligencia merecedora del reproche en que consiste la sanción.", además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada, no merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto "La culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario puesto que no



*puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales al presentar incorrectamente la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período 2017/2018, deduciéndose gastos de los que no ha acreditado la necesidad ni correlación ni vinculación con la actividad ejercida, contraviniendo la normativa aplicable, y acreditando con dicha conducta improcedentemente partidas a compensar en períodos futuros, sin que dicha conducta esté amparada en una interpretación razonable de la norma, hechos que determinan, a todas luces, una actuación culpable en el cumplimiento de sus deberes fiscales", permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.*

Conforme a lo expuesto, la falta de la debida motivación de la culpabilidad ha de acarrear la anulación de la sanción impuesta.

#### Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

#### RECURSOS

*Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.*

#### NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

#### RGRVA. Art. 66.1

1. "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".

#### RGRVA. Art. 66.6



6. "Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;".

#### LGT Art. 233.8

8. "La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias...".

#### LGT Art. 233.9

9. "Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

#### - PLAZOS DE INGRESO

#### LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. "En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

5. "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".