

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, se señaló para votación y fallo, la audiencia del día 07/11/2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 17 de diciembre de 2015, en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000, interpuesta contra acuerdo de imposición de sanción que deviene del acta firmada en conformidad, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, siendo la cuantía de 31.836,14 €, sin tener en cuenta las reducciones.

SEGUNDO.- La recurrente solicita en su demanda que se revoque la resolución recurrida y en consecuencia se acuerde, por ser contraria a derecho, la anulación de la sanción impuesta por la AEAT con nº de referencia NUM001, condenando a la Administración demandada a estar y pasar por este pronunciamiento.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, que el acuerdo de sanción, confirmado por el TEAR de Madrid, se origina porque a juicio del instructor y el inspector de la AEAT, en aplicación de la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los hechos, determinarían la comisión de una infracción recogida en el art. 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria. A juicio de esta parte, los hechos recogidos en los fundamentos de derecho de ambas resoluciones no son constitutivos de infracción sujeta a sanción, y ésta, además, no cumple con los requisitos mínimos legales. Considera que las resoluciones vulneran los principios constitucionales de presunción de inocencia y culpabilidad y además carecen de la motivación necesaria para apreciar que existió culpabilidad o negligencia en la actuación del contribuyente. El día 09/07/2003, constituye junto a su marido la sociedad limitada denominada ROMAVI PRESS. Entre otros objetos sociales, la sociedad se dedica a la compraventa y arrendamiento de inmuebles y a la prestación de servicios periodísticos y de conferencias. Debido a la acomodada situación económica del matrimonio, y a que querían que la sociedad se capitalizase, acordaron que toda la actividad realizada por la sociedad y por consiguiente los ingresos que generaba, permanecieran en ella sin trasladarse al patrimonio de sus socios, ni si quiera mediante un reparto de beneficios. De este modo, no existía vinculación alguna entre los socios y la sociedad, pues ninguna operación económica se había realizado entre las partes ni se había acordado cesión alguna de derechos de imagen u otro tipo. Es por ello que, entiende esta parte que su actuación no puede ser tachada de culpable o negligente, toda vez que estaba convencida de que actuando como Administradora de la sociedad y no percibiendo cantidad alguna por esa representación no debía imputarse rendimiento alguno de cara a su declaración de IRPF. Por ello, entiende que existe una aplicación razonable de la norma, máxime si tenemos en cuenta que en toda la Ley del IRPF y la del IS no se define lo que es una operación vinculada, y atendiendo a las deficiencias contenidas en el acuerdo de sanción, procede su anulación.

Invoca la infracción del artículo 24.2 C.E. El Tribunal Constitucional ha venido declarando 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" (STC 164/2005). Infracción del artículo 25.1 C.E. La necesidad de la concurrencia de culpabilidad se ha formulado no sólo en el ámbito del Derecho Penal, sino también en el propio del Derecho Administrativo sancionador. Considera que Es clara la falta de motivación de los acuerdos sancionadores recurridos, y por tanto, se produce una infracción de los preceptos recogidos en los arts. 54.1 a) y 138.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Que no puede ser admisible desde un punto de vista constitucional, que se exima a la Administración de la prueba de los hechos que sustentan el juicio

de culpabilidad por el hecho de que los contribuyentes firmaran el acta en conformidad, tal y como parece deducirse de la afirmación recogida en el acuerdo de sanción. Que en contra de lo manifestado por la Inspección y el TEAR, si es aplicable la eximente de responsabilidad recogida en el art. 179.2 de la LGT, por el que se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, porque la LIS no define lo que es una operación vinculada, por lo que es susceptible una interpretación distinta a la de la Administración, aplicó el principio de veracidad contable por el que se inspiran tanto la Ley del Impuesto de Sociedades como su Reglamento y no obtuvo de la sociedad remuneración de beneficio personal alguno. La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por la jurisprudencia para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el art. 77.1 de la anterior L.G.T. Cita sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sec. 2ª, S 6-11-2014, Rec. 4072/2012.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, en síntesis, comienza realizando un análisis de las denominadas sociedades interpuestas, como vehículo utilizando por parte de algunos profesionales con el objeto de minorar la base imponible susceptible de ser gravada. Se trata de profesionales que prestan sus servicios, casi en exclusiva, a una sociedad que a su vez presta servicios profesionales, si bien formalmente esta prestación de servicios se efectúa a través de una sociedad interpuesta. La sociedad interpuesta, titularidad del profesional, a través de la que recibe las retribuciones por sus servicios a la sociedad profesional, carece de estructura para realizar la actividad profesional que se pretende, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza. El único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional. Esta reducción se consigue a través de diversas vías: Los servicios profesionales prestados por el profesional (sujetos a retención) son pagados por la sociedad profesional a la sociedad interpuesta (no sujetos a retención), evitando así la práctica de retenciones sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales que debió practicar la sociedad profesional. Reducción de la carga fiscal, al ser el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades inferior al resultante del IRPF, al remansar todo el beneficio en sede de la persona jurídica. Se acompaña este esquema con la deducción por la sociedad de una serie de gastos personales de sus socios (desde el propio domicilio, a vestuario, servicios personales prestados al socio o bienes de uso personal, esparcimiento o suntuarios, como segundas residencias, vehículos, embarcaciones, artículos de joyería, viajes, etc) que en el IRPF no se habrían podido deducir o que incluso hubieran generado una mayor renta (por ejemplo, la imputación de rentas inmobiliarias de segundas residencias). Todo ello se completa con una práctica habitual, que es no distribuir jamás los beneficios acumulados por la entidad como dividendos, aunque de hecho los fondos que deberían materializar tales beneficios no distribuidos se conducen de la sociedad al socio. Cita el artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Re-fundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable en los ejercicios comprobados, para la determinación del valor normal de mercado se remite a lo dispuesto en el citado artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Lo que implica la norma es la obligatoriedad de la persona que ha prestado el servicio a la entidad con la que tiene vinculación, de valorar las operaciones con arreglo a su valor normal de mercado e incluir en su declaración la valoración resultante, aunque el precio pactado fuera distinto o inexistente, realizando la sociedad un ajuste bilateral. Dicho precepto impone la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría convenido entre partes independientes. La sociedad no tiene medios materiales y personales acreditados en el expediente. En todos los casos, el contenido esencial de los servicios prestados requería su presencia física y sus cualidades personales. De tales datos, resulta acreditado que realmente los servicios facturados por la entidad son realizados por la persona física de su socia única y administradora única, si bien la facturación se lleva a cabo mediante la interposición de una sociedad, sociedad que es un mero instrumento de cobro de una actividad realizada por su socia, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto y más favorable del que correspondía a la operación realmente efectuada. Por tanto en el presente caso concurren los requisitos que la normativa exige para la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, y en el acuerdo se argumenta de un modo suficiente que en existen datos suficientes que permiten concluir que no es de aplicación la presunción que establece el último párrafo del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley de IRPF. En consecuencia, en el curso del procedimiento inspector, se llevó a cabo un procedimiento de valoración de mercado de la operación vinculada entre el obligado tributa-rio y su socia y administradora única al que la actora ha prestado su conformidad, y ha concluido que como consecuencia de la presentación incorrecta de la autoliquidación del impuesto constituye una infracción tributaria, y por tanto concurre, sin duda, el elemento objetivo de la infracción regulada en el artículo 191 LGT.

Considera que en el caso de autos, el acuerdo sancionador describe con absoluto detalle los hechos, motiva la conducta que imputa a la contribuyente infractora, enlazando la conducta determinante de la regularización practicada con la culpa o negligencia en los razonamientos que se recogen en el propio acuerdo, en el que se analiza con detalle la culpabilidad de la parte actora, la cual no consigue rebatir en su escrito de demanda los razonamientos expuestos por la Administración Tributaria en el acuerdo sancionador, limitándose a alegar la inexistencia de culpa.

CUARTO.- Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, se debe tener en cuenta que en el acuerdo sancionador de fecha 24 de septiembre de 2012, en relación a la culpabilidad, sobre la contribuyente del presente caso se 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 del instructor de este procedimiento, 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 la Renta de las Personas Físicas. Dña. Marina es administradora y socia de la sociedad ROMAVI PRESS, SL. Pese a la independencia de ambas personas en el orden jurídico, es innegable una estrecha vinculación entre las mismas y un conocimiento total y absoluto, por ambas, de las actividades de una y otra, así como de sus obligaciones y las consecuencias de su incumplimiento.

Es el socio quien ha creado la sociedad, la participa, administra y controla. Ya que en la Constitución de ROMAVI PRESS poseía el 90% de su capital social y actualmente continúa siendo el socio mayoritario de ROMAVI PRESS, SL.

La sociedad no aporta, a juicio de la inspección, prácticamente valor añadido alguno a la actividad artística desarrollada por la persona física para terceros. Se ha hecho constar que Dña. Marina tiene una relación profesional con ROMAVI PRESS, actividad por la que no recibe retribución alguna, y que consiste en la realización de una actividad artística que reciben las productoras de televisión y radio y el resto de sus clientes, que son los sujetos pasivos a los que ROMAVI PRESS factura, por importes muy superiores a aquéllos en los que se cifra la relación con el socio.

Los servicios que presta el artista son servicios personalísimos, que ha de prestar ella personalmente, porque se trata de colaborar en programas de televisión y radio o de realizar entrevistas para prensa escrita por sus características personales, y que la sociedad por sí sola no está en disposición de prestar. En los propios contratos firmados por terceros figura el artista como persona que ha de realizar el trabajo. Claramente puede concluirse que la actividad podría haberse contratado directamente entre la persona física y las productoras y editoriales, sin necesidad de actuar a través de una sociedad intermediaria.

Es necesario precisar que no procedería regularización tributaria alguna si la valoración de la remuneración de la persona jurídica a la persona física hubiese sido al valor normal de mercado, lo que no ha ocurrido. Pero la retribución fijada a Dña. Marina por parte de ROMAVI PRESS es inexistente en 2006, mientras que lo que pagaron las productoras y el resto de empresas a ROMAVI PRESS por contar con los servicios del artista ascendió a 224.923,29 euros en 2006.

La mencionada valoración, realizada por la sociedad y la persona física, ha carecido a juicio de la inspección del rigor mínimo exigible y ha incumplido manifiestamente los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos normativamente. El beneficio para la persona física es obvio, pues con este actuar elude la aplicación de los tipos marginales más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, declarando una base imponible notoriamente inferior a la debida; mientras que los ingresos tributan en sede de la sociedad conforme al Impuesto sobre Sociedades, aplicando incentivos en el tipo de gravamen como empresa de reducida dimensión, y engrosando además indebidamente el capítulo de gastos, gastos que no tendrían cabida en la parte de la autoliquidación de la persona física que se refiere a los rendimientos del trabajo personal.

Lo anterior permite apreciar que la concurrencia de la persona jurídica y la incorrecta valoración de la operación vinculada, ha permitido al obligado tributario eludir los tipos impositivos progresivos y más elevados de IRPF. Además, la concurrencia de la persona jurídica ha permitido beneficiarse de la deducción en sede de la sociedad de gastos no relacionados con la propia actividad.

Así, vistos los hechos y circunstancias expuestos en el expediente, debe considerarse que el obligado tributario no tenía duda razonable acerca de la necesaria aplicación del valor de mercado aplicable a los servicios que él como socio administrador ha prestado a la sociedad en el ejercicio 2006 y que está ha facturado a terceros, debido a la infravaloración de los mismos.

No pueden apreciarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa. No puede apreciarse interpretación razonable de la norma en su actuación, ni existe una laguna legal, ni concurren los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible.

El mismo Tribunal Supremo ha manifestado que, para excluir la responsabilidad, las interpretaciones discrepantes deben ser razonables y razonadas. Así, por ejemplo, la STS de 2011-1991 determinó que "... Sin embargo, sin desconocer la doctrina jurisprudencial que, ante una diferencia razonable de criterio respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad, en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible".

Y la STS de 19-12-1997 declara que: "Aunque es cierto que una consolidada doctrina jurisprudencial excluye la existencia de infracción tributaria, y por lo tanto la procedencia de sanción, de aquellos supuestos en que se produzca una discrepancia

sobre las normas jurídicas a considerar -en su alcance, contenido o aplicación al caso controvertido- de suerte que llegue a demostrarse que no hay ánimo de ocultar o evitar a la Administración el conocimiento del hecho imponible del tributo cuestionado, es más cierto que, para que tal doctrina resulte viable y aplicable es necesario que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por fundamento objetivo. En caso contrario, o sea, de no exigirse ese contenido mínimo de razonabilidad o fundamentación, en todo supuesto de infracción, bastaría la aportación de cualquier tipo de alegación contraria a la sostenida por la Administración para que conductas objetivamente sancionables resultaran impunes. No basta pues que exista una discrepancia jurídica; es preciso, además, que la misma tenga el grado necesario de razonabilidad."

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 su carga tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 .

Así, a juicio del instructor de este procedimiento, concurre el elemento subjetivo necesario para presumir la concurrencia de infracción tributaria, puesto que, existiendo la sociedad, las reglas de remuneración de dicha sociedad a favor del socio establecidas entre ambos han permitido la obtención de una ventaja fiscal indebida y el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública. Por tanto, se aprecian indicios de culpabilidad en la actuación de la persona física e indicios de una colaboración activa de la sociedad en la actuación de la persona física.

Estos hechos están probados y aceptados por el sujeto pasivo, según se especifica en el acta mencionada en el antecedente primero, y la determinación de las bases imponibles y demás conceptos inherentes a la declaración del periodo y concepto impositivo señalado en el antecedente anterior no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa aplicable al Impuesto, y que los preceptos expuestos deben ser interpretados de acuerdo con la necesaria acepción dentro del Derecho Tributario sancionador del principio de culpabilidad. Por ello, 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. Por todo ello, se entiende que existe grado de culpa suficiente en el actuar de Dña. Marina a los efectos del correspondiente expediente sancionador y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT .

Por lo que no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, se estima que procede la imposición de sanción."

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

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

Pero es que el recurrente mediante sus alegaciones y documentos aportados no justifica en modo alguno la existencia de una interpretación razonable de la norma, no quedando justificado en modo alguno la procedencia de no imputar a la persona física recurrente los rendimientos de la actividad profesional desarrollada por la misma de forma personalísima y tampoco justifican error alguno. Teniendo en cuenta que, contrariamente a lo manifestado en la demanda, en el art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se define con claridad cuando se consideran personas o entidades vinculadas.

Debiendo precisarse, frente a las alegaciones de la recurrente, que la circunstancia de que no se haya estimado que concurra ocultación, no evita que se hubiera cometido el tipo de la infracción ni que no mediara culpabilidad en su conducta, pues el tipo se produce como consecuencia de no declarar en el concreto ejercicio de I.R.P.F. los importes que la Inspección considera que debía haber declarado, con el resultado a ingresar correspondiente, así como por la concurrencia de culpabilidad en su conducta, pues no existe en conflicto pretendido en la aplicación de la norma, lo que no le exonera de culpabilidad, no justificando interpretación razonable de la norma.

Por tanto, se debe concluir que los argumentos del acuerdo sancionador cumplen lo dispuesto en el art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y Garantías de los Contribuyentes y art. 35 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre de Régimen Sancionador Tributario y posteriormente en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. Siguiendo el criterio mantenido por el Tribunal Supremo pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), «es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» (SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8), de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» (Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo). En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)."

En definitiva no puede considerarse que se haya determinado la responsabilidad de forma objetiva, sino atendiendo a la intencionalidad aunque sea a título de simple negligencia, de la conducta de la recurrente, encontrándose dicha conducta debidamente tipificada, y en el acuerdo sancionador se concretan los preceptos de la Ley General Tributaria donde se tipifica la sanción impuesta y se motiva de forma adecuada sobre la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor y se describe con absoluta claridad y precisión la conducta tipificada como infracción. En este sentido, en la resolución recurrida del TEAR se razona cumplidamente sobre la procedencia del tipo sancionador aplicado, cuyos argumentos, a estos efectos, se tienen por reproducidos.

Por tanto, quedan debidamente probados tanto el elemento objetivo de la sanción como el elemento subjetivo necesario para la imposición de la misma, teniendo en cuenta que se describe la conducta que fue objeto de regularización que concluyó con la liquidación.

Debiéndose precisar en este punto, que la recurrente no acredita en forma alguna que concurriese un error y menos aún que fuera invencible, por lo que era procedente la sanción impuesta.

Entendemos que no cabe apreciar interpretación razonable de las normas aplicadas, habida cuenta de que éstas resultan claras en su interpretación y aplicación, ni existiendo contradicción alguna en tal sentido por parte de la jurisprudencia o la doctrina.

Debiendo añadirse que la procedencia de la sanción no resulta en el presente caso únicamente del acta practicada en conformidad, sino que resulta de los hechos objetivados en la misma, pero añadiendo la valoración de la concurrencia de culpabilidad en su conducta, por lo que no puede considerarse que el acuerdo sancionador deriva única y exclusivamente del acta practicada en conformidad.

Por lo que deben ser desestimadas las alegaciones del recurrente sobre la sanción.

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

En consecuencia, procede la desestimación de las pretensiones de la recurrente, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida en lo referido al ejercicio de 2008.

Por último, señalar que esta Sala ya se ha pronunciado en similares términos, respecto de la misma recurrente, pero en relación con acuerdos sancionadores relativos a otros ejercicios, en las sentencias de 19 de octubre de 2017, dictada en el recurso contencioso administrativo número 219/2016 de la que ha sido ponente Dña. Carmen Álvarez Theurer, sentencia de 19 de octubre de 2017, dictada en el recurso contencioso administrativo número 221/2016 de la que ha sido ponente Dña. María Antonia de la Peña Elías, sentencia de 25 de octubre de 2017 dictada en el recurso contencioso administrativo número 223/2016 de la que ha sido ponente D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo.

QUINTO.- En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en

costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

FALLO

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Doña DÑA. Marina, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 17 de diciembre de 2015, sobre acuerdo sancionador en concepto de Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas a la recurrente, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, 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, 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, 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- 0000-93-0225-16 (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 2610-0000-93-0225-16 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.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100894