

EDJ 2016/6327

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 26-1-2016, nº 47/2016, rec. 1063/2013
Pte: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	12

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita art.104 de RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita art.66.a, art.68.1.a, art.104.2, art.150 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.94, art.95 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1, Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2013/0019850

Procedimiento Ordinario 1063/2013

Demandante: LINEA SUR PRODUCCIONES S.L.

PROCURADOR D. /Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 47

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ormosa Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a veintiséis de enero de dos mil dieciséis.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 1063/2013, interpuesto por la entidad LÍNEA SUR PRODUCCIONES, S.L., representada por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de junio de 2013, que desestimó las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 4T de 2005 a 4T de 2007; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Por auto de 22 de abril de 2014 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo del recurso el día 19 de enero de 2016, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de junio de 2013, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuarto trimestre de 2005 al cuarto trimestre de 2007, por importes respectivos de 21.560€21 y 8.745€37 euros

SEGUNDO.- La resolución recurrida trae causa de la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02- NUM002, incoada el 26 de octubre de 2010 por la Inspección de los Tributos a la entidad actora en relación con el impuesto y periodos antes mencionados, en la que, en esencia, se hace constar lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 23 de diciembre de 2009 y su alcance ha sido general.

En el curso de las actuaciones se han extendido diligencias en las fechas que se indican a continuación:

Nº1 02/02/2010, Nº2 02/03/2010, Nº3 22/03/2010, Nº4 14/04/2010, Nº5 26/05/2010, Nº6 06/07/2010, Nº7 22/07/2010, nº8 14/09/2010, nº 9 22/09/2010.

A efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, no se computan las siguientes dilaciones no imputables a la Administración:

Del 02/02/2010 a 22/03/2010 - 48 días: No aportación de documentación solicitada.

Del 02/03/2010 a 06/07/2010 - 126 días: No aportación de documentación solicitada.

Del 22/03/2010 a 14/04/2010 - 23 días: No aportación de documentación solicitada.

Del 14/04/2010 a 06/07/2010 - 83 días: No aportación de documentación solicitada.

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones, no se deben computar 154 días.

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los periodos objeto de comprobación fue Producción de Películas Cinematográficas, clasificada en el epígrafe 9.611 del IAE

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han puesto de manifiesto los hechos siguientes:

1º.- La entidad Línea Sur Producciones S.L. comenzó sus operaciones como sociedad de responsabilidad limitada con fecha de 25 de junio de 1998, según acredita escritura pública del mismo día inscrita en el Registro Mercantil.

Conforme al artículo 3º de sus Estatutos, desde su creación "la sociedad tendrá por objeto:

- a) La promoción y representación ante terceros de artistas, intérpretes, ejecutantes y autores de obras y producciones audiovisuales.
- b) La realización, dirección, producción organización, montaje, sonorización, doblaje y puesta en escena en obras musicales, teatrales, cinematográficas y espectáculos susceptibles de representación en cualquier clase de escenarios, su explotación, importación y exportación, así como todas las actividades de intermediación en relación con estas materias.
- c) La explotación de estudios, laboratorios y salas de proyecciones cinematográficas.
- d) La adquisición por cualquier título de fincas rústicas y urbanas, la construcción de éstas y la administración, promoción, tenencia, explotación y arrendamiento de tales bienes y su venta total o parcial para su aprovechamiento agrícola, forestal, urbano, industrial o cualquier otro.

e) La adquisición, cesión, inversión, tenencia, disfrute, administración, gestión, negociación en general de toda clase de títulos y valores mobiliarios, cotizados en Bolsa o no."

2º.- D. Amador, era administrador solidario de Línea Sur Producciones S.L. en los periodos objeto de comprobación.

En la fecha de la constitución de dicha sociedad, 25 de junio de 1998, D. Amador adquiere el 50% de su capital social. Con fecha 21 de marzo de 2000, la sociedad pasó a ser unipersonal siendo su socio único Unaine S.L. Por otra parte, en los periodos de referencia, ejercicios 2005 y 2006, D. Amador poseía una participación indirecta del 49,8% en el capital social de Línea Sur Producciones S.L. a través de la entidad Unaine S.L., quien a su vez, en esos años, sigue siendo el socio único de Línea Sur Producciones, de la que poseía el 100% de las participaciones.

3º.- El domicilio social de la entidad Línea Sur Producciones S.L. coincide en cada uno de los años objeto de comprobación con el domicilio declarado como vivienda habitual por su socio y administrador D. Amador, vivienda unifamiliar de la CALLE000 nº NUM003 (nº NUM004 según descripción registral de la finca) de Madrid, en el denominado "Parque del Conde de Orgaz".

Este inmueble es propiedad de la entidad Unaine S.L., quien a su vez arrienda a Línea Sur Producciones S.L. una parte de la misma, conforme al contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda formalizado con fecha 1 de enero de 2005, modificado el 1 de julio de 2005.

En ambos casos el socio y administrador de la entidad, D. Amador, consignó este inmueble, en los ejercicios de referencia, como su vivienda habitual en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el curso de las actuaciones se ha comprobado el uso compartido de la citada finca como residencia particular de D. Amador y sede social de Línea Sur Producciones S.L. Conforme al citado contrato de arrendamiento, la entidad Unaine S.L. tenía arrendado a Línea Sur Producciones S.L. el uso exclusivo y diferenciado de una parte de la planta baja de la finca, excluida la posibilidad de acceso y/o uso de la zona habilitada para jardín. Dicha parte se correspondía con el 40% de la finca durante el primer trimestre de 2005 y con el 30% de la finca a partir del segundo trimestre de 2005, habiéndose acordado la contraprestación de 2.400 euros mensuales (IVA excluido) durante el primer trimestre de 2005 y 1.800 euros mensuales a partir del segundo trimestre del año 2005.

4º.- En los ejercicios comprobados, la entidad Línea Sur Producciones S.L. obtuvo ingresos de explotación por importe de 435.632,26 euros en el cuarto trimestre de 2005, 977.419,36 euros en el año 2006 y 1.211.144,36 euros en el año 2007; relacionados en más del 98% en el año 2005, en el 100% en el año 2006 y en aproximadamente el 99% en el ejercicio 2007, con actividades de espectáculos en las que la intervención de su socio y administrador D. Amador -ya como actor en cine o televisión, ya por su intervención en anuncios publicitarios u otro tipo de eventos o actividades de espectáculos-, constituía el elemento esencial de la prestación del servicio correspondiente.

Fundamentalmente los ingresos se corresponden con prestaciones de servicios realizadas a la entidad Grupo Ganga Producciones S.L. por la intervención de D. Amador como actor en la serie de televisión titulada "Cuéntame cómo pasó".

La entidad emitió las correspondientes facturas, las registró correctamente en los Libros de IVA y declaró correctamente el IVA repercutido.

5º.- En relación con las facturas recibidas por la entidad, en la propuesta inspectora se ha puesto de manifiesto que determinadas cuotas de IVA soportado declaradas como deducibles no pueden admitirse como fiscalmente deducibles por tratarse de gastos no relacionados con la actividad.

Así y de acuerdo con el artículo 94 LIVA, la actuario entiende que la adquisición de bienes o servicios que no se han utilizado para la actividad del sujeto pasivo, no originan el derecho a la deducción.

A continuación se exponen los supuestos de improcedente deducción del sujeto pasivo en los ejercicios de referencia, siguiendo la siguiente clasificación:

- gastos de uso particular relacionados con los inmuebles
- gastos de uso particular distinto de gastos de inmuebles

5º.1.- Gastos relacionados con los inmuebles.

En el curso de las actuaciones se ha probado el uso compartido del inmueble donde radicaba el domicilio social de la entidad, como sede social y como vivienda habitual de su socio y administrador, en el inmueble sito en la CALLE000 nº NUM003 de Madrid, alquilado a la sociedad Unaine S.L.

El sujeto pasivo declaró como deducibles las cuotas soportadas del impuesto en la adquisición de bienes y servicios relacionados con estos inmuebles, tales como suministros, mantenimiento de jardín, decoración o menaje, así como alguna obra de mantenimiento del inmueble.

El art. 95 LIVA, establece que no se admite la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes que no se afecten directa y exclusivamente a la actividad empresarial.

En consecuencia, a la vista de las declaraciones presentadas y las manifestaciones del representante de la entidad recogidas en diligencia, existen pruebas irrefutables del uso compartido del domicilio social como tal domicilio social y como vivienda habitual de su socio y administrador, por lo que estamos ante un supuesto de afectación no exclusiva de bienes a la actividad empresarial.

Por ello, todas aquellas adquisiciones de bienes y servicios relacionados con los inmuebles citados, no originaron el derecho a la deducción del Impuesto, debiendo regularizarse en consecuencia.

Las facturas correspondientes a estas adquisiciones no deducible se relacionan en el número 5.3º de este punto 5º.

5. 2º.- Gastos de uso particular distinto de gastos de inmuebles.

Al margen de las referidas en el número 5.1º anterior, en el curso de las actuaciones se ha podido comprobar que la entidad se dedujo las cuotas de IVA soportado por determinadas adquisiciones de bienes y servicios, distintas de las relacionadas con la sede social, que no guardaban relación alguna con la actividad desarrollada.

Fundamentalmente se refieren a gastos varios en artículos de alimentación, bebidas y joyería que no guardaban relación con la actividad desarrollada por la entidad y de los que se pidió expresa justificación en Diligencia nº 6, de 6 de julio de 2010.

De acuerdo con la normativa del Impuesto, el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción de dichas cuotas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos no se utilizaron en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto. Procede en consecuencia regularizar la situación del sujeto pasivo no admitiendo como deducibles dichas cuotas soportadas.

Las facturas correspondientes a estas adquisiciones no deducible se relacionan en el número 5.3º de este punto 5º.

5.3º.- A continuación se relacionan, por periodos de liquidación, los conceptos y facturas por las que, de acuerdo con lo expuesto en los números 5.1º y 5.2º anteriores, el sujeto pasivo se dedujo improcedentemente las cuotas de IVA soportado en la adquisición.

La totalidad de estas facturas están incorporadas al expediente y se reseñan seguidamente con expresión del periodo, concepto, proveedor, fecha factura, base imponible y cuota de IVA:

4T 2005. Obras varias (baños, dormitorios, exteriores). Euroviconser S.L. 28/09/2005. 4.719Ž50 euros. 755Ž12 euros.

4T 2005. Varios Hipercor. Hipercor S.A. 31/10/2005. 21Ž63 euros. 0Ž87 euros.

4T 2005. Varios Hipercor (hipermercado, textil niño). Hipercor S.A. 31/10/2005. 259Ž36 euros. 41Ž49 euros.

4T 2005. Varios Hipercor. Hipercor S.A. 31/10/2005. 46Ž52 euros. 1Ž86 euros.

4T 2005. Varios Hipercor. Hipercor S.A. 31/10/2005. 40Ž71 euros. 2Ž85 euros.

4T 2005. Varios Hipercor. Hipercor S.A. 31/10/2005. 223Ž42 euros. 35Ž74 euros.

4T 2005. Cámaras frigoríficas. Euroviconser S.L. 03/11/2005. 4.300Ž00 euros. 688Ž00 euros.

4T 2005. Varios vino. Vinns Systems S.. 270Ž69 euros. 43Ž31 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 4T 2005 asciende a 1.569Ž24 euros.

1T 2006. Obras varias. Euroviconser S.L. 18/01/2006. 13.920Ž00 euros. 2.227Ž20 euros.

1T 2006. Joyería. Suárez. 06/03/2006. 1.392Ž24 euros. 222Ž76 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 1T 2006 asciende a 2.449Ž96 euros.

2T 2006. Tintorería. Tapicerías Limpias. 13/03/2006. 77Ž59 euros. 12Ž41 euros.

2T 2006. Mantenimiento jardín. La Mahonia. 24/04/2006. 319Ž00 euros. 22Ž33 euros.

2T 2006. Mantenimiento jardín. Eutimio. 21/05/2006. 440Ž00 euros. 30Ž80 euros.

2T 2006. Obras varias. Euroviconser S.L. 02/06/2006. 12.341Ž25 euros. 1.974Ž60 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 2T 2006 asciende a 2.040Ž14 euros.

3T 2006. Reformas. Eire Proyectos y Reforma. 01/07/2006. 7.110Ž79 euros. 1.137Ž73 euros.

3T 2006. Mobiliario adquirido en Zahara (Cádiz). Helmut Konrad Brunner. 04/07/2006. 292Ž24 euros. 46Ž76 euros.

3T 2006. Tapicería (Cádiz). Tapicería Bueno. 15/08/2006. 1.461Ž00 euros. 233Ž76 euros.

3T 2006. Obras (com, freg, lavadero, piscina). Euroviconser S.L. 04/09/2006. 5.509Ž27 euros. 881Ž48 euros.

3T 2006. Mantenimiento jardín. La Mahonia. 18/09/2006. 225Ž00 euros. 15Ž75 euros.

3T 2006. Desratización. Pest-Rapid. 07/09/2006. 245Ž00 euros. 39Ž20 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 3T 2006 asciende a 2.354Ž68 euros.

4T 2006. Servicios fiesta infantil. Angelica. 01/10/2006. 210Ž00 euros. 33Ž60 euros.

4T 2006. Tintorería tapicería. Tapicerías Limpías. 03/10/2006. 160Ž34 euros. 25Ž66 euros.

4T 2006. Obras varias. Euroviconser S.L. 17/11/2006. 2.069Ž90 euros. 331Ž18 euros.

4T 2006. Seguridad. Consult.e Inst.de Seguridad S.A. 05/12/2006. 3.273Ž22 euros. 523Ž72 euros.

4T 2006. Joyería. Suárez. 18/12/2006. 4.224Ž14 euros. 675Ž86 euros.

4T 2006. Desratización. Pest-Rapid. 20/12/2006. 85Ž00 euros. 13Ž60 euros. - El Importe total de las cuotas de IVA del periodo 4T 2006 asciende a 1.603Ž62 euros.

1T 2007. Obras varias. Euroviconser S.L. 05/03/2007. 3.866Ž14 euros. 618Ž58 euros.

1T 2007. Mantenimiento jardín. La Mahonia. 26/03/2007. 220Ž00 euros. 15Ž40 euros.

1T 2007. Desratización. Pest-Rapid. 12/03/2007. 85Ž00 euros. 13Ž60 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 1T 2007 asciende a 647Ž58 euros.

2T 2007. Mantenimiento jardín. Eutimio. 21/05/2006. 1.670Ž00 euros. 116Ž90 euros.

2T 2007 Obras varias (jardín, pintura). Euroviconser S.L. 08/06/2007. 39.132Ž43 euros. 6.261Ž19 euros.

2T 2007. Desratización Pest-Rapid. 13/06/2007. 120Ž00 euros. 19Ž20 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 2T 2007 asciende a 6.397Ž29 euros.

3T 2007. Mantenimiento jardín. La Mahonia. 09/07/2007. 100Ž00 euros. 7Ž00 euros.

3T 2007. Desratización Pest-Rapid. 10/07/2007. 85Ž00 euros. 13Ž60 euros.

3T 2007. Cortinas. Cortinas y Estores Madrid S.. 433Ž78 euros. 69Ž40 euros.

3T 2007. Cortinas (Cádiz). Miguel Ángel. 02/08/2007. 1.925Ž00 euros. 308Ž00 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 3T 2007 asciende a 398Ž00 euros.

4T 2007. Desratización. Pest-Rapid. 15/10/2007. 87Ž21 euros. 13Ž95 euros.

4T 2007. Mantenimiento jardín. La Mahonia. 26/11/2007. 230Ž00 euros. 16Ž10 euros.

- El importe total de las cuotas de IVA del periodo 4T 2007 asciende a 30Ž05 euros.

Por todo ello, la Inspección considera que no procede la deducción de las aludidas cuotas de IVA soportado declaradas por el obligado tributario en los mencionados periodos impositivos.

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 3 de febrero de 2011 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección practicó liquidación por importe total de 21.560Ž21 euros (17.490Ž70 euros de cuota y 4.069Ž51 euros de intereses de demora).

Además, la Inspección dispuso el inicio de procedimiento sancionador que finalizó por acuerdo de fecha 16 de junio de 2011, que apreció la comisión de infracciones tributarias y que impuso sanción en cuantía de 8.745Ž37 euros.

TERCERO.- La entidad actora solicita en la demanda la anulación de la liquidación y sanción recurridas alegando, en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el cuarto trimestre del ejercicio 2005 y todo el ejercicio 2006 por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses (413 días). Rechaza a tal fin la decisión de descontar 154 días, entre el 2 de febrero de 2010 y el 6 de julio de 2010, por no haber existido las dilaciones que se le imputan ya que el examen de las diligencias extendidas en ese periodo evidencia que la falta de aportación de determinada documentación no impidió a la Inspección continuar su tarea de investigación, invocando en apoyo de su tesis sentencias de varios Tribunales y afirmando en definitiva que cuando se notificó la liquidación el día 9 de febrero de 2011 ya había prescrito el derecho a liquidar los periodos trimestrales antes señalados.

Aduce también la entidad actora la incoherencia de la liquidación del IVA en relación con la liquidación referida al Impuesto sobre Sociedades, pues en aquélla se afirma que la facturación de la recurrente es correcta, mientras que la del otro impuesto se basa en que los ingresos de la actora se corresponden con servicios de carácter personalísimo prestados por el Sr. Amador, por lo que estima que el IVA repercutido por la sociedad no es real y corresponde a la persona física, siendo incongruente por ello que la Inspección confirme el IVA repercutido por la actora.

Destaca a continuación que las cuotas soportadas que se eliminan como deducibles contienen errores y se han rechazado sin el debido análisis. Así, sobre las cuotas relacionadas con el inmueble sede de la sociedad, afirma que conforme al contrato de arrendamiento tenía arrendado el uso exclusivo y diferenciado de la planta baja, con acceso propio e independencia funcional, supuesto de uso parcial exclusivo en que está permitida la deducción por el art. 95.3 de la Ley del IVA y por las consultas de la Dirección General de Tributos. Y respecto de las cuotas que se rechazan por no guardar relación con la actividad, señala que varias de las facturas se corresponden con bienes y servicios afectos, en concreto: facturas de Prolinsa de 28/02/2005 y 12/05/2005, por trabajos de insonorización e instalación de cristales; factura de Construcciones Vallehermoso de 11/04/2005, por trabajos en los cuartos trasteros que sirven de almacén; factura de guardamuebles de 01/12/2005, con el correspondiente seguro, por las obras; factura de 05/12/2006, instalación de sistemas de seguridad;

factura de 07/09/2006, desratización de la sede social. Todos esos gastos se refieren a la sede social y debe aceptarse su carácter deducible, al igual que el IVA soportado por el arrendamiento.

En relación con la sanción, alega que la disparidad de criterios sobre la deducibilidad de determinados gastos no constituye infracción, añadiendo que no es procedente sancionar por ausencia de culpabilidad y por carecer de motivación el acuerdo sancionador impugnado, citando a tal fin diversas sentencias.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las reseñadas pretensiones argumentando, en cuanto a la prescripción, que de la lectura de las diligencias resulta evidente que la demandante no ha colaborado muy activamente con la Inspección y que los retrasos en el procedimiento le son imputables.

En cuanto al fondo, destaca que no existe incoherencia en las actuaciones seguidas por el IVA y por el Impuesto sobre Sociedades, ya que en ambos casos la Inspección ha considerado que hay gastos que no son deducibles por no ser necesarios o no estar afectos exclusivamente a la actividad, conforme a los arts. 94 y 95 de la Ley del IVA, correspondiendo en todo caso al contribuyente la carga de la prueba, lo que no ha cumplido.

Con respecto a la sanción, señala que se dan todos los requisitos exigidos para sancionar. En particular, por lo que se refiere al elemento subjetivo, basta que exista imprudencia o negligencia, requisito que cabe apreciar en la sociedad recurrente, estando cumplida la exigencia de motivación dado que la actora ha podido conocer los motivos y fundamentos de la resolución sancionadora.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo del recurso que plantea la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar liquidación en relación con el cuarto trimestre del ejercicio 2005 y con los cuatro trimestres del ejercicio 2006 por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses.

El art. 66.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, plazo que comienza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, de acuerdo con el art. 67.1 del mismo texto legal, interrumpiéndose el reseñado plazo por cualquier acción de la Administración, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la liquidación de los elementos de la obligación tributaria, a tenor del art. 68.1.a) de la citada LGT.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 de la Ley General Tributaria, las actuaciones inspectoras deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio de las mismas, finalizando tales actuaciones en la fecha en que se notifique el acto administrativo resultante de las mismas.

Y el apartado 2 del mismo art. 150 de la LGT determina las consecuencias del incumplimiento del aludido plazo:

"2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. (...)"

Por tanto, la superación del plazo legal de doce meses comporta que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se notificó la liquidación que puso fin a la inspección.

Pues bien, como se ha indicado en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia, la Inspección imputó al sujeto pasivo 154 días de dilaciones (desde el 2 de febrero de 2010 hasta el día 6 de julio de 2010) por falta de aportación de documentación solicitada, mostrando su disconformidad la parte actora con esa decisión por estimar que "la falta de aportación de determinada documentación no ha impedido en modo alguno a la Administración continuar con sus tareas de investigación".

Para resolver esta cuestión es preciso analizar las sucesivas actuaciones inspectoras realizadas en el aludido periodo, que son las siguientes:

1) En la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, notificada el día 23 de diciembre de 2009, se requirió al contribuyente para que el día 2 de febrero de 2010 aportase diversos documentos, con advertencia de que la no aportación sería considerada dilación no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con lo establecido en el art. 104.a) del RGAT.

2) En la diligencia extendida el día 2 de febrero de 2010 el actuario hizo constar la documentación aportada y la que no se había aportado, que era la siguiente: justificantes de las anotaciones contables (documentos originales de las facturas emitidas y recibidas en los ejercicios 2005, 2006 y 2007); libros registro del IVA de los ejercicios 2005, 2006 y 2007; libros oficiales de contabilidad de esos tres ejercicios y Balance, Cuentas anuales y Memoria del ejercicio 2005.

En esa comparecencia el actuario reiteró la petición de aportación de esos documentos, indicando al inspeccionado que existía una dilación no imputable a la Administración por la falta de aportación en plazo de la documentación, con advertencia de que los requerimientos de aportación de documentos que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos hasta que se cumplimenten debidamente.

No obstante, al advertir el compareciente sobre el volumen de las facturas recibidas, acordó que éstas no se aportasen y que estuviesen a disposición de la Inspección ante su posible petición posterior.

Además, en la misma diligencia el actuario solicitó que en la próxima visita se aportase la siguiente documentación: contratos justificativos que soporten la facturación emitida por la sociedad; Libros Diario y Mayores de la contabilidad en formato electrónico e información sobre el personal empleado de la entidad en los años de referencia, reiterando la advertencia sobre las consecuencias de la falta de aportación de tales documentos.

3) En la diligencia de 2 de marzo de 2010 se indica la documentación aportada por el compareciente, expresando el actuario que de los documentos requeridos en la comunicación de inicio de actuaciones seguían pendientes de aportar los libros registro del IVA de los periodos 2006 y 2007, solicitando de nuevo su aportación, con la advertencia antes reseñada.

Y en cuanto a la documentación solicitada el día 2 de febrero de 2010 se expone que no han sido aportados los contratos justificativos que soportan la facturación emitida por la sociedad ni los Libros Diario y Mayores en formato electrónico. Ante ello, se reiteró la petición de aportación con advertencia de la importancia de presentar los libros diarios y mayores de contabilidad para que, de no ser posible incorporarlos en formato electrónico, se aportasen en papel.

El compareciente aportó las facturas recibidas del periodo 2005 y el actuario solicitó en ese acto la aportación de las facturas emitidas en los años 2005, 2006 y 2007 y las recibidas durante los años 2006 y 2007. Además, el actuario solicitó la aportación de nueva documentación.

4) En la diligencia extendida el 22 de marzo de 2010 se expresan los documentos aportados por el compareciente y se hace constar que no se había presentado el contrato del año 2007 con la entidad Calilegua S.L. ni los contratos justificativos de las relaciones laborales y profesionales con los empleados de la sociedad, siendo reiterada la solicitud de aportación de dichos contratos con la advertencia prevista en el art. 104.a) del Real Decreto 1065/2007, solicitándose además el contrato de arrendamiento de la sede social y el contrato sobre cesión de derechos de imagen de D. Amador a la sociedad.

5) El día 14 de abril de 2010 se extendió una nueva diligencia en la que se hace constar que el compareciente no aporta el contrato con Calilegua, así como tampoco el contrato de arrendamiento de la sede social ni el contrato sobre cesión de derechos de imagen de D. Amador a la sociedad, siendo reiterada la solicitud de aportación de dichos contratos con la advertencia prevista en el art. 104.a) del Real Decreto 1065/2007.

6) En la diligencia de fecha 26 de mayo de 2010 tampoco fueron aportados los contratos antes mencionados, por lo que de nuevo se requirió su aportación con idéntica advertencia.

7) Por último, en la diligencia de fecha 6 de julio de 2010 se expresa que el interesado aporta toda la documentación requerida que estaba pendiente.

Los datos expuestos evidencian que el obligado tributario no cumplió en plazo los sucesivos requerimientos de aportación de documentos que realizó la Inspección en la comunicación de inicio de las actuaciones y en las diligencias de fechas 2 de febrero de 2010, 2 de marzo de 2010, 22 de marzo de 2010, 14 de abril de 2010 y 26 de mayo de 2010, no habiéndose cumplido en su integridad dichos requerimientos hasta el día 6 de julio de 2010

Así las cosas, el art. 104.2 de la Ley General Tributaria, precepto referido a los plazos de resolución, proclama en su párrafo segundo:

"Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Y el art. 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, precepto referido a las dilaciones por causa no imputable a la Administración, establece:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa."

La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso número 485/207) recoge los criterios interpretativos que se deben utilizar para determinar la existencia o no de dilaciones imputables al obligado tributario. Estos criterios son los siguientes:

- En el concepto de dilación se incluyen tanto las demoras expresamente solicitadas como las pérdidas materiales de tiempo provocadas por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles.

- Dilación es una idea objetiva desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.

- Al mero transcurso del tiempo debe añadirse un elemento teleológico al ser necesario que impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea.

- Hay que huir de criterios automáticos pues no todo retraso constituye una dilación imputable al sujeto inspeccionado.

Estos mismos criterios son asumidos por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011, que declara:

"... A juicio de la Sala, no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle sin más a éste las consecuencias del retraso, en el suministro de la documentación, ya que solo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora. Por tanto, si esta situación no se da, no se puede apreciar la existencia de dilación por el mero incumplimiento del plazo otorgado, siendo lógico exigir, cuando la Administración entienda que no ha podido actuar por el retraso por parte del obligado tributario en la cumplimentación de documentación válidamente solicitada, que razone que la dilación ha afectado al desarrollo normal del procedimiento".

Aplicando la anterior doctrina, esta Sala considera ajustada a Derecho la dilación imputada por la Inspección en este caso (154 días) al ser evidente que la documentación parcial que iba aportando el contribuyente en las sucesivas comparecencias no permitía continuar con plena normalidad las actuaciones de comprobación dirigidas a determinar las relaciones que la sociedad mantenía tanto con su socio Sr. Amador como con terceros y a cuantificar las operaciones realizadas, pues era necesario examinar los contratos y el resto de los documentos requeridos para tener un completo conocimiento de la situación tributaria de la actora que permitiera llevar a cabo la regularización pertinente, debiendo destacarse en este punto que los retrasos que no dependen de la conducta dilatoria de la Inspección no deben imputarse a ésta, finalidad que no se cumpliría si la dilación no fuese imputada a quien no presenta toda la documentación necesaria para realizar la tarea de comprobación.

Así, puesto que dichas actuaciones se iniciaron el día 23 de diciembre de 2009 y finalizaron el 9 de febrero de 2011 con la notificación de la liquidación, su duración total fue de 413 días, de los que deben descontarse 154 días por las indicadas dilaciones, por lo que su duración real fue de 259 días, inferior al plazo de doce meses (365 días), de modo que el cómputo del plazo de prescripción se interrumpió con el inicio de las actuaciones el día 23 de diciembre de 2009, fecha en la que no había transcurrido el plazo de cuatro años en relación con ninguno de los periodos del Impuesto sobre el Valor Añadido objeto de regularización.

En consecuencia, debe ser rechazado el motivo del recurso que se acaba de examinar.

SEXTO.- Plantea seguidamente la parte actora que existe incoherencia entre la liquidación del IVA y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, pues ésta se basa en que los ingresos de la entidad actora se corresponden con servicios de carácter personalísimo prestados por el socio Sr. Amador, sin que aquélla haya contribuido a su realización con medios propios, de manera que el IVA repercutido por la sociedad tendría que corresponder a la persona física, lo que no ha sido aceptado por la Inspección en la liquidación aquí recurrida.

Pues bien, frente a lo alegado en el escrito de demanda hay que señalar que la Inspección no eliminó de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad demandante los rendimientos procedentes de los contratos suscritos con terceros en los que la intervención personal del Sr. Amador era esencial. Los documentos que figuran en el expediente administrativo evidencian que lo no admitido por la Inspección fue la valoración de los servicios prestados a la sociedad actora por el socio persona física al entender que los indicados trabajos eran los mismos que dicha entidad había prestado a sus clientes, por lo que no existía ninguna razón para que las operaciones vinculadas realizadas entre la sociedad actora y su socio se valorasen a un precio muy inferior al del valor asignado en los contratos suscritos entre la citada sociedad y sus clientes. En este punto hay que destacar la elocuente diferencia existente entre los rendimientos obtenidos por la entidad actora de sus clientes como consecuencia de los servicios prestados por el Sr. Amador (435.632,26 euros en el cuarto trimestre del año 2005, 977.419,36 euros en el ejercicio 2006 y 1.211.144,36 euros en el año 2007, de los que más del 98% en el año 2005, el 100% en el año 2006 y el 99% en el ejercicio 2007 estaban relacionados con la intervención del socio, como actor en cine o televisión, anuncios u otros eventos) y las retribuciones dinerarias satisfechas por dicha sociedad al Sr. Amador en concepto de rendimientos del trabajo por esos mismos servicios (60.000 euros en el ejercicio 2005, 22.261,72 euros en el ejercicio 2006 y 72.000 euros en el ejercicio 2007), diferencias que no quedan justificadas en modo alguno con la intervención de la mencionada sociedad, cuya actividad no añadió valor a lo realizado por el socio persona física.

Por ello, la Inspección consideró que los servicios prestados por la entidad actora a sus clientes debían tener el mismo valor que los prestados por el Sr. Amador a la sociedad recurrente, y para valorar las operaciones vinculadas realizadas entre la actora y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues ambas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad (Sr. Amador), no ofreciendo duda alguna que los precios pactados por la entidad Línea Sur Producciones S.L. con sus clientes se acordaron en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Ahora bien, ese valor tenía que minorarse en la cuantía de los gastos en que había incurrido la aludida sociedad para su prestación. Y el importe resultante, al tratarse de actividades personalísimas del aludido socio, tenía que imputarse a éste a efectos del IRPF, siendo obligado por ello reducir la base imponible de la sociedad en el importe imputado al socio.

En consecuencia, no hay discrepancia alguna entre la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y la liquidación del IVA recurrida en este proceso, siendo correcta la decisión administrativa de mantener el IVA repercutido por la entidad actora como consecuencia de la prestación de servicios sujetos a dicho tributo, sin que el socio Sr. Amador tuviese que repercutir IVA a la sociedad actora ya que sus servicios fueron retribuidos por ésta en concepto de rendimientos del trabajo, que no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En atención a las razones expuestas, es procedente desestimar el motivo de impugnación analizado.

SÉPTIMO.- Cuestiona también la demandante la no admisión del carácter deducible de determinadas cuotas de IVA soportado, reclamando su deducción por guardar relación con el desarrollo de su actividad económica. En concreto, como ya se indicó en el tercer fundamento jurídico de esta sentencia, la recurrente reclama la deducción de las siguientes cuotas: facturas de Prolinsa de 28/02/2005 y 12/05/2005, por trabajos de insonorización e instalación de cristales; factura de Construcciones Vallehermoso de 11/04/2005, por trabajos en los cuartos trasteros que sirven de almacén; factura de guardamuebles de 01/12/2005; factura de 05/12/2006, por instalación de sistemas de seguridad; factura de 07/09/2006, desratización, señalando a tal fin que todos esos gastos se refieren a la sede social y debe aceptarse su carácter deducible, al igual que el IVA soportado por el arrendamiento.

La Ley 37/1992, del IVA, considera deducibles las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de operaciones sujetas y no exentas (artículos 92 y 94), siendo imprescindible para ejercitar el derecho a la deducción estar en posesión del documento justificativo, que consiste en la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio, de acuerdo con el art. 97.Uno.1º del citado texto legal, añadiendo el apartado Dos del mismo artículo que las facturas que no cumplan todos los requisitos legales y reglamentarios no justificarán el derecho a la deducción.

Este último precepto legal conduce al Real Decreto 1496/2003, por el que se regulan las obligaciones de facturación, que en su art. 6 exige que toda factura esté numerada, que figure en ella la fecha de expedición, el nombre y apellidos o denominación social del expedidor del documento y del destinatario así como sus domicilios, la descripción de la operación, la base imponible, el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria repercutida, que debe consignarse por separado.

Aparte de los requisitos contables y los relativos a las facturas, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización del servicio o actividad que motiva el pago, requisito indispensable para poder afirmar que los bienes o servicios adquiridos se utilizan en el desarrollo de operaciones sujetas al IVA y no exentas. Esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales,...., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de una cuota no es suficiente la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso además estar en posesión de factura completa y que el gasto sea necesario para la realización de operaciones sujetas al impuesto.

Pues bien, ante todo hay que señalar que una parte de las cuotas cuya deducción se postula en la demanda (facturas de fechas 28 de febrero de 2005, 11 de abril de 2005 y 12 de mayo de 2005) no pueden ser aceptadas por referirse a los trimestres primero y segundo del año 2005, anteriores al cuarto trimestre de 2005, que fue el primer periodo objeto de regularización en la liquidación del IVA, único impuesto que es objeto del presente recurso.

Por otro lado, la factura de fecha 1 de diciembre de 2005 (guardamuebles) no figura en el acta de disconformidad ni en la posterior liquidación entre las facturas cuya deducción fue rechazada por la Inspección. En el mes de diciembre de 2005 sólo aparece una factura cuya cuota soportada no fue admitida, de fecha 16 de ese mes en concepto de "varios vino", 43,31 euros de cuota de IVA.

En cuanto a las dos últimas facturas (instalación de sistemas de seguridad y desratización), en ninguno de esos documentos se expresa en qué parte o partes de la finca se llevaron a cabo, por lo que no hay prueba que permita afirmar que los reseñados trabajos se efectuaron exclusivamente en la sede social de la sociedad actora o, en su defecto, qué parte de los mismos afectaban a dicha sede, demostración que incumbe a la recurrente de acuerdo con el art. 105.1 de la LGT, máxime teniendo en cuenta que, de acuerdo con sus afirmaciones, la citada sede social está ubicada en una zona del inmueble perfectamente diferenciada y con acceso propio, sin compartir espacio con la vivienda del socio, lo que tenía que haberse traducido en las oportunas menciones en las reseñadas facturas. En este sentido, en el contrato suscrito en fecha 1 de enero de 2005 se expone que el objeto del arrendamiento es el uso exclusivo y diferenciado de 100 m2 de la finca situados en la planta baja (destinados a oficina), con exclusión de la fachada, partes laterales de la entrada, espacios de vivienda y jardín, mientras que en la modificación de dicho contrato llevada a cabo el 1 de julio de 2005 el alquiler quedó limitado a 75 m2 de la planta baja de la finca. Y sin embargo, como antes se ha dicho, la parte actora no ha aportado prueba alguna que acredite que las cuotas cuya deducción pretende se refieran a gastos vinculados con la sede social, por lo que resulta aplicable el art. 95.Uno y Dos.2º de la Ley 37/1992, que sólo permite deducir las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios que se afectan directa y exclusivamente al desarrollo de la actividad empresarial y que prohíbe deducir las cuotas referidas a bienes o servicios que se utilizan tanto para actividades empresariales como para actividades privadas.

Aunque la demanda no contiene alegaciones específicas en relación con otras concretas facturas, debe indicarse que los argumentos que se acaban de exponer también son de aplicación a las restantes facturas no admitidas, unas referidas a obras varias, instalaciones y trabajos de mantenimiento sin concretar el espacio al que afectan, otras relativas al jardín, dormitorios, exteriores y zonas excluidas expresamente del alquiler y, en fin, otras en concepto de gastos de mobiliario y tapicería que afectan a un inmueble en la provincia de Cádiz. Por último, las demás cuotas no admitidas constan en facturas por gastos varios de alimentación, ropa, bebidas, joyería, fiesta

infantil, etc., que no tienen vinculación alguna con el desarrollo de la actividad económica de la sociedad demandante y que, por ello, no son deducibles.

Por tanto, debe rechazarse el presente motivo del recurso, lo que determina la confirmación de la liquidación impugnada por ser ajustada a Derecho.

OCTAVO.- Reclama también la demandante la anulación del acuerdo sancionador recurrido invocando la ausencia de elementos objetivos y subjetivos para la imposición de sanción, destacando que la Administración no ha probado la culpabilidad del obligado tributario, que ha actuado en todo caso al amparo de una interpretación razonable de la norma.

El principio de tipicidad se traduce en la exigencia de castigar única y exclusivamente las conductas que integran infracciones previamente establecidas legalmente, por lo que el acto castigado tiene que hallarse claramente definido como infracción tributaria en la norma aplicada por la Administración. Y este requisito concurre en el presente supuesto, toda vez que como consecuencia de la indebida deducción de cuotas la entidad actora dejó de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto y determinó de modo incorrecto partidas a compensar o deducir en declaraciones futuras, en concreto las cantidades que se detallan por trimestres en el acuerdo sancionador, acciones que constituyen las infracciones tipificadas en los arts. 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por otro lado, el principio de culpabilidad está recogido en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, 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, y 164/2005, de 20 de junio.

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, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

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

NOVENO.- La jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

El acuerdo sancionador recurrido especifica los hechos que dieron lugar a la incoación del acta de disconformidad, analiza los conceptos de tipicidad y culpabilidad, y termina afirmando en relación con este requisito subjetivo:

"En el presente caso, es necesario analizar la culpabilidad en tanto que el motivo fundamental de las alegaciones presentadas por el representante del obligado inciden en la inexistencia de culpabilidad y en la interpretación razonable de la norma. A la vista de la

documentación incorporada al expediente se ha podido comprobar, que el sujeto infractor incurre en negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, en tanto que durante los periodos objeto de comprobación el obligado tributario no ha justificado la deducibilidad de las cuotas soportadas deducibles de facturas correspondientes a obras de reforma y acondicionamiento del inmueble donde tiene la sede social, que no tiene la condición de bien de inversión y que se utiliza simultáneamente para actividades profesionales y para necesidades privadas (vivienda del socio y administrador).

Asimismo el obligado se ha deducido cuotas de IVA soportado por determinadas adquisiciones de bienes y servicios, distintas de las relacionadas con la sede social, que no guardaban relación alguna con la actividad desarrollada. Fundamentalmente se refieren a gastos varios en artículos de alimentación, bebidas y joyería que no guardaban relación con la actividad desarrollada por la entidad.

Como ha quedado probado en el expediente conforme a la legislación del

Impuesto el sujeto pasivo no tiene derecho a la deducción de dichas cuotas en la medida en que los bienes y servicios adquiridos no se utilizaron en la realización de operaciones sujetas.

Visto lo anterior y en atención las alegaciones del obligado en las que manifiesta que la no deducibilidad de las citadas cuotas corresponde a un "error de derecho" y no se ha motivado la sanción, es necesario precisar que no podemos mantener tal criterio pues se aprecia la voluntariedad de la infracción en tanto que el obligado conoce o debe conocer la normativa el Impuesto y las prohibiciones de la misma en cuanto a la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas, en concreto las controvertidas en el caso que nos ocupa, y no obstante incumpliendo la normativa del Impuesto el obligado declara en sus autoliquidaciones cuotas soportadas que se corresponden con entregas de bienes y prestaciones de servicios que no tienen derecho a ser deducibles y en consecuencia ha minorado conscientemente sus cuotas tributarias a ingresar.

Se debe advertir que las normas aplicadas son perfectamente claras respecto de las cuantías de las cuotas soportadas deducibles y los requisitos necesarios para su deducibilidad.

En segundo lugar se debe concluir que en tanto que el obligado incluyó en su declaración cuotas soportadas que no contaban con los requisitos establecidos por la normativa para su deducibilidad, existe culpabilidad en su actuación, así 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-XII-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril 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 tributaria, 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 infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la Ley General Tributaria .

La Sala con esta base no aprecia un error ni una divergencia razonable en la interpretación de la norma de aplicación que justifique el incumplimiento tipificado por la L.G.T. como infracción."

En el caso que nos ocupa el obligado tributario por su carácter de empresario debía conocer las normas de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y muy concretamente la imposibilidad de la deducción de cuotas soportadas que no se afecten directa y exclusivamente al ejercicio de la actividad empresarial. Criterio sobre el que no existe posible interpretación razonable ya que no hace falta acudir a la jurisprudencia o consultas existentes sobre la materia, sino que en el propio articulado de la Ley y Reglamento del Impuesto se hace una mención clara y específica sobre la imposibilidad de deducción de las misma. En consecuencia es claro que no puede considerarse su declaración completa y veraz, puesto que, como ha quedado suficientemente probado, no cumplió sus obligaciones fiscales de acuerdo con la Ley, ni apreciarse interpretación razonable de la norma porque la misma es clara en la materia con

independencia de que las cuotas se hayan soportado efectivamente y se hayan consignado en el libro registro de facturas recibidas, la deducción de las mismas no está permitida. Por ello y en contra de lo manifestado en las alegaciones se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no pudiéndose apreciar buena fe en la conducta del obligado tributario en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tendente a la elusión del pago del impuesto, por lo que se aprecia que en el obligado tributario se da una conducta culpable en el caso de la inclusión de cuotas soportadas no deducibles correspondientes a servicios que no se han afectado directamente a la actividad empresarial con el fin de minorar la cuota a ingresar del Impuesto.

No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , se estima que procede la imposición de sanción."

Pues bien, los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del contribuyente, ya que éste se dedujo cuotas que no tenían carácter deducible, en unos casos por no justificar que los bienes adquiridos y los servicios prestados se afectasen de manera directa y exclusiva al desarrollo de la actividad empresarial y en otros por ser patente su absoluta falta de vinculación con dicha actividad, lo que pone de manifiesto, dada la literalidad de los preceptos aplicables, la omisión de la diligencia exigible en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que pueda ampararse su actuación en una duda jurídica razonable, pues para que concurra una causa de exoneración no basta con afirmar su existencia, sino que es preciso que tal afirmación esté respaldada por un fundamento objetivo que aquí no existe, toda vez que, en cuanto a los gastos referidos al inmueble (pues nada

en concreto se alega en la demanda sobre el resto), aun admitiendo que la sede social ocupase una parte diferenciada del inmueble en el que también tenía su domicilio el socio, para admitir la deducción era indispensable acreditar que los gastos afectaban a esa parte del edificio, exigencia que no ha cumplido la parte demandante.

No puede olvidarse, por último, que la presunción de inocencia puede quedar desvirtuada con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpa del contribuyente, prueba que existe en este caso por las razones antes expuestas.

En consecuencia, procede confirmar el acuerdo sancionador impugnado por ser ajustado a Derecho.

DÉCIMO.- En atención a las razones expuestas debe desestimarse en su integridad el recurso, con imposición de costas a la parte actora por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción, precepto reformado por la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad LÍNEA SUR PRODUCCIONES, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 26 de junio de 2013, que desestimó las reclamaciones deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, 4T de 2005 a 4T de 2007, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052016100043