

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 1043/2016 de 6 Oct. 2016, Rec. 25/2015**

**Ponente: Gallego Laguna, José Alberto.**

**LA LEY 163078/2016**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducciones y devoluciones. Deducción del IVA soportado.

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

**NIG:** 28.079.00.3-2015/0000181

251658240

**Procedimiento Ordinario 25/2015**

**Demandante:** CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES S.L.

PROCURADOR D. /Dña. IRENE ARANDA VARELA

**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**

**SENTENCIA 1043**

RECURSO NÚM.:25-2015

PROCURADOR D. /DÑA.: IRENE ARANDA VARELA

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**

-----

En la Villa de Madrid a 6 de octubre de 2016

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 25-2015 interpuesto por CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES S.L. representado por la procuradora DÑA. IRENE ARANDA VARELA contra la resolución administrativo la resolución dictada por el Tribunal económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de noviembre de 2014 en la que acuerda declarar inadmisibles por extemporáneas las reclamaciones económico-administrativas números NUM001 y NUM002 , interpuestas contra actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de IVA.

Habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

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

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

**TERCERO:** Estimándose necesario el recibimiento a prueba y una vez practicadas las mismas, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para la votación y fallo, la audiencia del día 4 de octubre de 2016 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 27 de noviembre de 2014 en la que acuerda declarar inadmisibles por extemporáneas las reclamaciones económico-administrativas números NUM001 y NUM002 , interpuestas contra los siguientes actos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

Acuerdo de liquidación, clave de liquidación NUM003 , practicado en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, por un importe a ingresar de 154.872,37 €, siendo la cuantía de la reclamación de 72.278,62 €, correspondiente a la liquidación del primer trimestre del ejercicio. Reclamación NUM002 .

Acuerdo sancionador, clave de liquidación NUM004 , por infracción tributaria derivada de la anterior liquidación, por el mismo Impuesto y ejercicio, por un importe de 45.262,31 €, siendo la cuantía de la reclamación 22.903,58 €, correspondiente a la sanción impuesta por el cuarto trimestre del

ejercicio. Reclamación NUM001 .

La indicada resolución del TEAR declara inadmisibles por extemporánea la reclamación NUM002 y desestima la reclamación NUM001 , confirmando por ajustada a Derecho la sanción impuesta.

**SEGUNDO:** La entidad recurrente solicita en la demanda que se anule el acto administrativo recurrido por ser contrario a Derecho, alegando, en resumen, como fundamento de su pretensión, que con fecha 24 de julio de 2012 se entiende notificado, por vía telemática, el Acuerdo de Liquidación, que desestima las alegaciones formuladas y con fecha 24 de enero de 2013 se notificó Acuerdo de Resolución del Procedimiento Sancionador, por una cuantía de 45.262,31 euros. Disconforme con esos actos administrativos, con fecha 23 de agosto de 2012 se interpuso recurso de reposición y, contra éste y por desestimación por silencio administrativo, el 17 de diciembre de 2012 se interpone reclamación económico-administrativa, que se desestima mediante resolución del Tribunal de 27 de noviembre de 2014. La base de todas estas actas y resoluciones es la consideración por parte de la Administración Tributaria, que el Tribunal Económico-Administrativo Regional hace suya, de determinadas cuotas de I.V.A. soportado por Creative Management y Producciones, S.L, como no deducibles. Sin embargo, como resulta claramente de la correcta aplicación de la normativa vigente en aquel ejercicio, los gastos de los que proceden las cuotas rechazadas por la Administración corresponden, realmente, a gastos propios de la actividad y, como tales, generadores de cuotas deducibles. Creative Management y Producciones, S.L. es una sociedad que se dedica, entre otras cosas, a la realización de servicios artísticos. Para ello tiene contratadas a diversas personas y dispone de los correspondientes medios materiales. De ello derivan cuotas de I.V.A. soportado que, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992), deben ser calificadas como deducibles al reunirse todos los requisitos para ello.

El Tribunal Económico-Administrativo consideró extemporánea la reclamación presentada al obviar el recurso de reposición interpuesto por el demandante el 23 de agosto de 2012, en cuyo hipotético caso se habría superado el plazo legalmente establecido. Sin embargo, ese recurso se presentó (como consta en el expediente). Por ello, el 17 de diciembre de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa ante ese Tribunal Económico-Administrativo al entender que el recurso de reposición se ha desestimado por silencio administrativo negativo. El acto administrativo se notificó el día 24 de julio de 2012, por lo que el plazo de recurso concluyó ese mismo día del mes de agosto siguiente. Que optó por interponer recurso de reposición tratando de evitar la larga y gravosa vía económico-administrativa y lo hizo en la Delegación de Hacienda de Cuenca por mera comodidad de sus asesores, que mantenían numerosos clientes en esa provincia y visitaban a menudo dicha Delegación. A esas circunstancias hay que unir el período del año, las vacaciones veraniegas, y la falta de personal que llevaba a unir trámites por lo reducido de los recursos. La Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992) permite presentar escritos en cualquier registro administrativo y eso es lo que se hizo. Que por posteriores problemas de la Administración el recurso no llegara a tramitarse no afecta, desde luego, al derecho a la tutela judicial efectiva.

Manifiesta que los documentos incorporados en la demanda del procedimiento 25/2015 ante esa misma Sala, es decir: 3 copias de otros tantos escritos similares presentados en las Delegaciones de Hacienda de Cuenca y Madrid y sellados del mismo modo: Escrito de alegaciones, formuladas a la Dependencia de Inspección de Madrid, de la entidad BELU ACTIVIDADES EMPRESARIALES SL, el día 19 de mayo de 2010; Escrito de atención a un requerimiento de la entidad Monegás SA, a la delegación de Cuenca, el 19 de septiembre de 2012; Recurso de reposición de una persona física de 8 de febrero de 2013. La característica común de estos escritos, dos de ellos en el registro de la AEAT de Cuenca, es que tienen el mismo sello que dice la Oficina Técnica que sólo se utiliza para declaraciones y modelos censales. Otro tanto sucede con el presentado en Madrid.

La interposición de ese recurso de reposición impide la extemporaneidad de la reclamación económico-administrativa y así debe ser declarado.

Respecto de la deducibilidad de las cuotas de IVA, manifiesta que la Administración no admite como deducible el Impuesto sobre Valor Añadido procedente de la adquisición del inmueble sito en la calle Hiedra de Madrid y la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de un vehículo, así, como tampoco, lo que la inspección denomina "gastos privados de la socia".

Manifiesta que las facturas si vienen a nombre de la persona jurídica y que la deducibilidad de las cuotas pasa por disponer de una factura con los requisitos que establece la Ley del Impuesto, lo que ocurre en este caso.

Alega que el trámite de audiencia se concedió el 11 de mayo de 2012, por un periodo de diez días hábiles, en forma y plazo se solicitó la ampliación del plazo legal en la mitad de los días que constan para la formulación de alegaciones, es decir, en otros cinco días hábiles. En consecuencia, el plazo finalizaba el 30 de mayo de 2012, tal y como reconoce la Oficina Técnica y no como mantiene la unidad de inspección que lo anticipa al 29 de mayo. Las alegaciones se presentan el día 30 de mayo en la Administración de María de Molina a las 11,47 horas, por tanto, están en plazo. Entiende que el plazo que se autoconcedía era corto. Un plazo que acaba el 30 y unas actas que deben recoger unas alegaciones dos días después es un plazo muy corto. Lo que no dice la Inspección es que las actas son firmadas, por el entonces representante, señor Efrain, que fue expresamente autorizado para ello. Este representante no había intervenido en ninguna otra actuación inspectora, ni tampoco en la defensa de la señora Susana, por lo que su conocimiento de las actuaciones era casi nulo.

En cuanto al inmueble de la calle Hiedra, la inspección describe el inmueble de acuerdo con la información catastral; pero no dice nada de cómo queda la distribución del inmueble una vez realizada la reforma, a pesar de disponer de los proyectos y del acta notarial aportada. No hay motivación alguna por la Inspección para justificar y probar sus conclusiones. Que Just Mode, S.L., que ostentaba la representación y derechos de imagen de Susana, venía utilizando las instalaciones de la c/ Hiedra. En la c/ Hiedra se hace la presentación de la revista Anoché tuve un sueño, se realizan reportes de promoción de la artista Susana, se realiza la promoción de la colección de ropa "Patricia Conde Collection". La sociedad KAPDA MANDIR, S.L., que promociona los diseños de Susana, consta la presentación de las colecciones. La parodia grabada por Globomedia, aunque sea algo excepcional, lo que pone de manifiesto es que no se trata de una vivienda, sino de algo más que permite dedicarlo a una actividad ajena a la de vivienda. Si Creative S.L. no ha facturado por el arrendamiento de sus instalaciones a Just Mode SI., a Kapda mandir S.L. o a Globomedia, será responsabilidad de la Administración exigir la debida contraprestación. Las instalaciones de la c/ Hiedra no se corresponden con el concepto de vivienda habitual, también ha acreditado que en años anteriores en dicho inmueble se han realizado distintas actividades y promociones de ropa diseñada por Susana y en la misma se desarrolla la actividad habitual de Creative S.L.

Creative, S.L., es propietaria de varios vehículos y, para la adquisición de uno nuevo, entregó, como parte del precio, un vehículo propiedad de la persona física. Todos los días de la semana Creative S.L. necesitaba transportar a Susana a televisión para la presentación de programas. Mantiene que los vehículos se han venido usando de forma habitual para el ejercicio de la actividad de presentación de programas y tiene derecho a la deducción de todos los gastos que ellos suponen. Mantiene que los vehículos se han venido usando de forma habitual para el ejercicio de la actividad de presentación de programas y tiene derecho a la deducción de al menos el 50% de las cuotas soportadas.

En cuanto a los gastos de vestuario, Susana está obligada a comprar de forma continua ropa para los compromisos artísticos contraídos. Aún más, la propia Globomedia reconoce que la presentadora "utilizaba vestuario adquirido y seleccionado de forma particular". Que lo que dicen los créditos de los programas es que distintas marcas suministran ropa a las personas que intervienen en el programa inunca, nunca!, se personaliza en una u otra persona, por lo que no cabe concluir que todos y cada uno de los intervinientes en esos programas llevaban única y exclusivamente ropa

suministrada por aquellas marcas. Precisamente por eso, la administradora de Creative podía utilizar, y de hecho utilizaba, los modelos y ropa que estimara oportunos. Que la ropa es su propiedad, es indiscutible; pero que es reutilizada será una prueba que recae en la Administración y que sin embargo se ignora. La artista no puede repetir la ropa utilizada en un programa de televisión, por una cuestión de imagen, y utiliza toda la que compra.

La ropa, al igual que los cosméticos, es un elemento esencial de la actividad de una persona que vive de su imagen y esta imagen se mantiene con la ropa que utiliza y con los cosméticos, imprescindibles para reparar los efectos del maquillaje.

En cuanto a la sanción, alega que la Oficina Técnica se ha limitado a transcribir los fundamentos del Acta de Inspección y una vez reproducidos concluir que procede la sanción "porque se ha producido un perjuicio por la Hacienda Pública, concurriendo tipicidad y culpabilidad". La tipicidad la construye la Administración sobre la falsa premisa del conocimiento que deba tener mi representada de una norma y bajo la no aceptación de determinada documentación, entre ella un acta notarial, a la que no se hace referencia en el Acuerdo sancionador, que se limita a reproducir lo que diga la inspección. En cuanto a la motivación y justificación de la culpabilidad, la fundamentación sobre la que se sustenta es de una absoluta pobreza argumental, sin motivar la culpabilidad y el dolo.

Invoca la ausencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, pues la mera falta de un ingreso no equivale a una infracción que deba ser sancionada; para ello debe probarse, no sólo afirmarse con indicios, la existencia de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, de intención de eludir irregularmente el pago del impuesto, algo no ya no conseguido por la Inspección, sino ni siquiera pretendido mínimamente. La interpretación razonable de la norma, porque el contribuyente ha actuado amparándose en la interpretación razonable de la norma, entendiéndolo que las cuotas soportadas reunían todos los requisitos formales y materiales para ser deducibles.

**TERCERO:** El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene que las liquidaciones impugnadas fueron notificadas el 24/07/2012 según consta en el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada. A éstos efectos, consta también que el 28/10/2011 le fue notificada a la entidad Pati Conde, S.L. (denominación anterior de la actora Creative Management y Producciones, S.L.), en el domicilio de la Calle Hiedra 96, bajo 8, de Alcobendas, la inclusión en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada (D. E.H.). El alegado otorgamiento de representación a los nuevos representantes, que fijan como domicilio a efecto de notificaciones en la calle Velázquez 35 de Madrid, es de fecha 17/05/2012, posterior a la notificación a la sociedad de la inclusión en la D. E.H. No consta acreditada la recepción de los recursos de reposición en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cuenca, tal y como ha sido comprobado por la Oficina Técnica. Si consta que la reclamación económico administrativa fue interpuesta frente a las liquidaciones el 17/12/2012, es decir una vez transcurrido el plazo de un mes dispuesto en el art. 235.1 LGT . Por lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239.4.b) de la misma LGT , es conforme la inadmisión declarada por el TEAR de la reclamación NUM000 , referida a la liquidación.

En cuanto a la sanción, la recurrente, en los periodos IVA 2009, dedujo cuotas por IVA derivadas de la adquisición de bienes y servicios no afectos a la actividad y sí relacionadas con el inmueble situado en la Calle Hiedra 96 de Alcobendas, no dedicado directa exclusivamente a la actividad económica, y a gastos privados de la socia (vestuario, complementos, tratamientos estéticos, regalos y viajes, etc.). La recurrente conocía perfectamente su deber de practicar las autoliquidaciones por IVA sin reducir la cuota a ingresar con cuotas por IVA soportado que nada tenían que ver con su actividad económica.

También conocía el precepto que prevé la infracción tributaria y su sanción. Si no cumplió con un deber legal tan básico y sencillo de cumplir fue, en el mejor de los casos, por una falta de diligencia en ella totalmente inexcusable, dada, además, la claridad de la norma así como por la posibilidad de

acudir la misma AEAT para aclarar cualquier cuestión oscura, cuestión que por otra parte no identifica la demanda. Considera que procede confirmar la sanción impuesta, sanción que detalla suficientemente, con la concreción necesaria al caso, los motivos que la justifican y la valoración de la conducta culpable de la recurrente (cfr, especialmente su Fundamento Tercero.2), sin generalizaciones ni expresiones-tipo y sin que se haya producido en momento alguno indefensión para la recurrente, quien ha conocido tales motivos y, por tanto, ha podido argumentar y acreditar cuanto ha considerado necesario a su derecho.

**CUARTO:** En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio, en cuanto a la liquidación, se debe partir de que en la resolución recurrida del TEAR, como antecedentes de hecho relevantes, en resumen, se expresan los siguientes:

*"(2º) Notificado con fecha 18-03-11 el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de alcance general, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, por los ejercicios 2007 a 2009.*

*El fecha 01-06-12 se incoa acta de disconformidad A02 nº NUM005 en las que se exponían los hechos objeto de regularización y las propuestas de liquidación pertinentes.*

*Presentadas alegaciones, el Jefe de la Oficina Técnica confirma la propuesta contenida en el acta, mediante acuerdo de fecha 12-07-12, notificado el 24-07-12.*

*(3º) En la regularización efectuada no se admite la deducibilidad de las siguientes cuotas soportas:*

*Relacionadas con el inmueble situado en la c/ Hiedra 96 de Alcobendas, porque se trata de un bien no afecto directa y exclusivamente a la actividad económica.*

*Respecto de las que el justificante es un ticket en el que aparece como objeto un código y no se describen o especifican los productos ( art. 97 LIVA (LA LEY 3625/1992) ).*

*Por la adquisición de bienes y servicios correspondientes a gastos privados de la socia. (vestuario, complementos, tratamientos estéticos, regalos y viajes). ( art. 96 LIVA (LA LEY 3625/1992) ).*

*SEGUNDO: En el escrito de interposición la reclamante no formulaba alegaciones y solicitaba la puesta de manifiesto del expediente para la formulación de las mismas.*

*Manifestaba haber interpuesto recurso de reposición en la Delegación de Cuenca, en fecha 23.08.12, contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de Inspección nº: NUM006 ; y contra la desestimación presunta del recurso de reposición formuló la reclamante la presente reclamación económico-administrativa."*

**QUINTO:** En cuanto a la liquidación impugnada, la resolución recurrida del TEAR declara la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa referida por extemporaneidad, por entender que no consta que CREATIVE MANAGMENT SL haya presentado el recurso de reposición, no dando validez al escrito aportado como recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación mencionado, presentados el 23.08.12 ante la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de CUENCA Gestión Tributaria.

El TEAR argumenta, en síntesis, que *"El escrito al que se refiere como RECURSO DE REPOSICIÓN presenta un sello de Delegación de la AEAT de Cuenca, en el que aparece una fecha, 23/08/2012, pero no tiene adjudicado ningún número de Registro de entrada.*

*Solicitada información al respecto a la Delegación de la AEAT de Cuenca, el Jefe de la Dependencia de Gestión manifiesta que no les consta la presentación de tal documento.*

*Explica que en la Dependencia de Gestión sólo se sellan de esa forma declaraciones u autoliquidaciones y modelos censales. Y que además, ningún funcionario de esa Dependencia ha reconocido el escrito.*



*Y manifiesta que ese tipo de escritos sólo podrían ser presentados en el Registro General de la Delegación, lugar donde a los funcionarios tampoco les consta la presentación.*

*Con esto se quiere expresar, que ese escrito que el obligado tributario denomina RECURSO DE REPOSICION, no ha sido conocido por la Administración hasta la fecha en la que pretende interponer la Reclamación Económico Administrativa y lo adjunta como documento anexo."*

Pues bien, sobre dicha cuestión se debe precisar que los arts. 222 (LA LEY 1914/2003) y 223 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) que regulan la interposición del recurso de reposición, no establece un lugar de presentación del escrito de interposición del recurso, por lo que hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LA LEY 3279/1992), que en su art. 38.4 establece lo siguiente: *"Las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse:*

*a) En los registros de los órganos administrativos a que se dirijan.*

*b) En los registros de cualquier órgano administrativo, que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las Comunidades Autónomas, a la de cualquier Administración de las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, a los Ayuntamientos de los Municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LA LEY 847/1985) , o a la del resto de las entidades que integran la Administración Local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio.*

*c) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.*

*d) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.*

*e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.*

*Mediante convenios de colaboración suscritos entre las Administraciones públicas se establecerán sistemas de intercomunicación y coordinación de registros que garanticen su compatibilidad informática, así como la transmisión telemática de los asientos registrales y de las solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos que se presenten en cualquiera de los registros."*

Por tanto, de acuerdo con el apartado b) de dicho art. 38.4 de la Ley 30/1992 (LA LEY 3279/1992) , el contribuyente podía presentar el escrito de interposición del recurso de reposición en el órgano administrativo de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cuenca y particularmente en el órgano administrativo de Gestión Tributaria, pues éste órgano administrativo se encuentra incardinado en la Administración General del Estado.

Consta en el expediente administrativo copia del escrito de interposición de recurso de reposición, fechados el 23 de agosto de 2012 y dirigido a la Delegación Especial de Madrid Dependencia Regional de Inspección Sede Madrid, en el que figura estampado sello de "ENTRADA" de la "DELEGACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CUENCA Gestión Tributaria" con fecha 23 de agosto de 2012

En cuanto a las consideraciones que se realizan en la resolución recurrida del TEAR sobre el sello estampado en el escrito de interposición de recurso de reposición, debe ponerse de manifiesto que por la Administración no se niega la existencia de tales sellos en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cuenca, por lo que no puede considerarse que exista una falsedad en los mismos, y las circunstancias que se valoran en la resolución recurrida referentes a que figura en blanco el apartado correspondiente al número de registro de entrada, no impide dar validez a la presentación de dicho recurso de reposición en la fecha que figura en el indicado sello de la Administración.

Tampoco invalida la presentación del recurso de reposición las argumentaciones sobre que en la

Dependencia de Gestión sólo se sellan de esa forma declaraciones u autoliquidaciones y modelos censales, y que además, ningún funcionario de esa Dependencia ha reconocido el escrito, pues debe tenerse en cuenta que si un funcionario ha utilizado el mencionado sello apartándose del uso habitual del mismo para declaraciones u autoliquidaciones y modelos censales, ello no puede perjudicar al contribuyente que no tiene obligación de conocer el sello de registro de entrada que la Administración utiliza en cada caso. Tampoco puede perjudicar al contribuyente la circunstancia de que ningún funcionario se acuerde de los indicados escritos, pues no se puede presuponer que los funcionarios vayan a recordar todos y cada uno de los escritos presentados.

Por tanto, los argumentos de la resolución recurrida no pueden ser asumidos por esta Sala, lo que conduce a determinar que el escrito de interposición se presentó dentro del plazo de un mes, establecido en el art. 223 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , para interponer los recursos de reposición contra la liquidaciones, tal y como manifiesta la recurrente, al interponerse el 23 de agosto de 2012, cuando la liquidación se había notificado el 24 de julio de 2012, fecha esta última que se expresa por el propio TEAR en la resolución recurrida.

Por tanto, cuando se interpuso la reclamación económico-administrativa, el 17 de diciembre de 2012, contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la resolución del recurso de reposición, no puede considerarse que la reclamación económico-administrativa fuera extemporánea, teniendo en cuenta que no se había notificado resolución expresa del recurso de reposición ni informado del plazo para interponer reclamación económico administrativa.

En consecuencia, debe declararse que la resolución recurrida no es conforme a Derecho en cuanto declara inadmisibles por extemporánea la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación, procediendo su anulación.

Sin embargo, la estimación del recurso ha de ser parcial, pues al no haberse pronunciado la Administración en el recurso de reposición, ni el TEAR en la reclamación administrativa, sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación impugnada, esta Sala no puede pronunciarse sobre dicha liquidación, pues estaría dejando sin objeto la regulación legal sobre el recurso de reposición y la reclamación económico administrativa, al impedir que la Administración y el TEAR se pronuncien sobre tal liquidación, e incumplir la función revisora que tiene encomendada esta Sala en relación con la obligación del TEAR, sobre la valoración del contenido de la liquidación, en cuanto a los elementos que deben reunir las resoluciones conforme al art. 239 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) que determina que la resolución del TEAR deberá resolver todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, teniendo en cuenta que la resolución recurrida del TEAR confirma el acuerdo impugnado, pero nada se razona sobre el contenido de dicho acuerdo de liquidación, en cuanto a su conformidad o no a Derecho, en decir, de la liquidación.

Por tanto, procede la estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del TEAR en cuanto declara inadmisibles por extemporaneidad la reclamación económico administrativa relativa a la liquidación, debiendo retrotraerse las actuaciones en la reclamación económico-administrativa número NUM002 al momento anterior a dictarse la resolución por el TEAR para que se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación impugnada, así como de todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

En este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 8 de septiembre de 2016 dictada en el recurso contencioso administrativo número 1316/2014 , respecto de la misma recurrente, pero en relación con liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007, 2008 y 2009.

**SEXTO:** En cuanto a la sanción impuesta la recurrente cuestiona la tipicidad y la culpabilidad a que



se aluden en el acuerdo sancionador, de 11 de enero de 2013.

El TEAR, en la resolución recurrida, argumenta, en síntesis, que *"La conducta del reclamante, consistente en la deducción de las cuotas por la adquisición de bienes y servicios no afectos a la actividad, toda vez la normativa del Impuesto limita claramente su no deducibilidad, y que solamente al menos por negligencia de la reclamante, cuando no intencionadamente procedió a su deducción, ello acredita que el sujeto infractor ha actuado de modo negligente; negligencia que supone descuido en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que todo obligado tributario está obligado y que son necesarias para la efectiva aplicación de los tributos, sin que en el presente caso concurra circunstancia o causa de exoneración de la responsabilidad, de las previstas en el artículo 179 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) "*.

Pues bien, como se puede apreciar de los razonamientos de la resolución recurrida, el TEAR parte de considerar firme el acuerdo de liquidación y atribuye a la conducta que queda delimitada en la liquidación las consecuencias del acuerdo sancionador que estima procedente.

Sin embargo, al acordarse en la presente sentencia la retroacción de las actuaciones en relación con la liquidación para que el TEAR se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación impugnada, así como de todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, procede igualmente acordar la retroacción de las actuaciones respecto del acuerdo sancionador, para que por el TEAR se pronuncie sobre la totalidad de las cuestiones impugnadas, tanto respecto de la liquidación como del acuerdo sancionador, pues la falta de firmeza de la liquidación que se produce como consecuencia de la retroacción acordada en la presente sentencia determina que no pueda considerarse firme el presupuesto de imposición de la sanción, y no puede valorarse en la presente sentencia la tipicidad y culpabilidad de una conducta respecto de la que no se ha pronunciado el TEAR, al no valorar el contenido de la liquidación en la que se objetiva la conducta.

Por tanto, teniendo en cuenta que, como se ha dicho, el TEAR no se ha pronunciado sobre el elemento objetivo de la sanción delimitado en la liquidación, al no haberse pronunciado sobre las cuestiones objeto de la liquidación, procede la retroacción también respecto del acuerdo sancionador, para que se pronuncie conjuntamente con relación a la impugnación de la liquidación.

En consecuencia, procede estimación parcial del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del TEAR en cuanto declara inadmisibles por extemporaneidad la reclamación económico administrativa relativa a la liquidación, anulando y dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de noviembre de 2014, debiendo retrotraerse las actuaciones en las reclamaciones económico-administrativas al momento anterior a dictarse la resolución por el TEAR para que se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación impugnada, así como de todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados y sobre el acuerdo sancionador consecuencia de la misma.

**SÉPTIMO:** De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LA LEY 2689/1998) , al estimarse parcialmente el recurso, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad CREATIVE MANAGEMENT Y PRODUCCIONES, S.L.U., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el 27 de noviembre de 2014, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos de 2009, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del TEAR en cuanto declara inadmisibles por extemporaneidad la reclamación económico

administrativa relativa a la liquidación, anulando y dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 27 de noviembre de 2014, debiendo retrotraerse las actuaciones en las reclamaciones económico- administrativas al momento anterior a dictarse la resolución por el TEAR para que se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de la liquidación impugnada, así como de todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados y sobre el acuerdo sancionador consecuencia de la misma. Cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015 (LA LEY 12048/2015), debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación.

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.