

EDJ 2017/184972

TSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 20-7-2017, nº 729/2017, rec. 1370/2015
Pte: Peña Elías, Mª Antonia de la

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO	2
FALLO	11

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita art.85 de Ley 35/2006 de 28 noviembre de 2006. IRPF y modificación parcial del Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

Cita Ley 58/2003 de 17 diciembre de 2003. Ley General Tributaria

Cita Ley 1/2000 de 7 enero de 2000. Ley de Enjuiciamiento Civil LEC

Cita art.139.1 de Ley 29/1998 de 13 julio de 1998. Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Cita art.92.1.1, art.92.1.2, art.94.1.1.a, art.97.1.1, art.97.1.2 de Ley 37/1992 de 28 diciembre de 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Cita art.248, dad.15 de LO 6/1985 de 1 julio de 1985. Poder Judicial

Cita art.24.2 de CE de 27 diciembre de 1978. Constitución Española

Cita art.77 de Ley 230/1963 de 28 diciembre de 1963. Ley General Tributaria de 1963

Cita art.1214, art.1227 de RD de 24 julio de 1889. Código Civil

Jurisprudencia

Cita STC Sala 2ª de 20 junio de 2005 (J2005/118933)

Cita STribunal de Justicia (UE) Sala 5ª de 1 abril de 2004 (J2004/6600)

Cita STC Pleno de 26 abril de 1990 (J1990/4435)

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: 28.079.00.3-2015/0026443

Procedimiento Ordinario 1370/2015

Demandante: ZORIBA SA

PROCURADOR D./Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 729

RECURSO NÚM.: 1370-2015

PROCURADOR Don Rodrigo Pascual Peña

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 20 de Julio de 2017

Visto por la Sala del margen el recurso núm.1370-2015 interpuesto por Zoriba, S.A., representado por el procurador Don Rodrigo Pascual Peña contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30.10.2015 reclamación nº NUM004 y NUM005 interpuesta por el 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 18/07/2017 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María Antonia de la Peña Elías.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La representación procesal de la entidad Zoriba, S.A., parte recurrente, impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 30/10/2015, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM004 deducida contra acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad NUM003 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos trimestrales de 2009 a 2011, por importe total de 15.467,41 euros y de la reclamación económico administrativa NUM005 interpuesta contra acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, en cuantía total de 6.580,03 euros.

En esta resolución se confirman los actos administrativos de liquidación y de sanción, ya que la reclamante no ha formulado alegaciones pero en el ejercicio de las funciones revisoras amplias que concede el artículo 237 de la LGT, las cuotas soportadas en los gastos asociados al inmueble sito en la CALLE000 NUM000 de Madrid del que es propietaria la sociedad reclamante donde tiene su domicilio fiscal y social es a la vez vivienda habitual y domicilio fiscal de la socia y administradora única, Doña Amelia y del cónyuge de esta Don Armando según sus declaraciones de IRPF, en el se notificó la comunicación de inicio de las actuaciones del que ese hizo cargo su esposo y consta en la documentación bancaria según las entidades donde tiene cuentas abiertas; la sociedad lo ha declarado afecto en un 100% a la actividad pero solo en la declaración censal del IAE solo declaró 10 metros² y 9 metros² útiles que de los 178 m² representa un porcentaje del 5,62 %. Se trata de gastos por amortización de la adquisición, obras de reforma e instalaciones y compras e electrodomésticos equipamiento para el hogar gastos comunidad IBI y gastos por suministros de agua, gas y electricidad y son deducibles en ese porcentaje, a excepción de los suministros de los que no se admite nada por corresponde a gastos de índole particular.

La Sra. Amelia es propietaria del inmueble situado en la calle María Blanco 5 de Madrid pero no ha sido declarado como vivienda habitual por ella, en 2009 fue alquilado; se trata de un inmueble de 175 m² en una parcela de 910 m² y no se ha probado que solo fuera alquilado una parte del mismo pues no se especifica así en el contrato ni en las facturas aportadas el 4/07/2013 y los rendimientos fueron declarados y consta como domicilio de esta señora el de CALLE000 NUM000.

En relación a la deducción de cuotas en las facturas que corresponden a los gastos del inmueble de San Carlos de Ibiza que es de la titularidad de la reclamante, no se aporta prueba acreditativa de su afectación a la actividad económica ni a la obtención de ingresos por la sociedad sin que de los contratos con la entidad productora Bambú pueda deducirse.

En cuanto a la deducibilidad de los vehículos se trata de gastos asociados a cuatro vehículos, solo el marca Lexus figura entre los bienes de inversión y solo se admiten los gastos que corresponden al mismo en un porcentaje de afectación del 50% al no acreditarse que fuera superior.

Los gastos por tratamientos de fisioterapia a Doña Amelia, aparatos de TV, reproductor de DVD y una guitarra no se acredita la afectación a la actividad y se trata de gastos para fines particulares.

En cuanto a la sanción, concurre la culpabilidad del reclamante que cuando menos ha actuado negligentemente en la deducción de cuotas de IVA soportadas o deducibles por no acreditarse su relación con su actividad económica sin que pueda apreciarse que concorra una interpretación razonable de la norma fiscal aplicable ni duda ni laguna interpretativa.

SEGUNDO.- La parte actora solicita que se anule la resolución recurrida y consiguientemente la de la liquidación y sanción con condena en costas a la Administración y alega en síntesis:

El inmueble de CALLE000 NUM000 de Madrid de la titularidad de la sociedad recurrente se encuentra afecto en su totalidad a la actividad empresarial de la sociedad y no solo en el porcentaje que indica la Inspección del 5,62%. En este inmueble se celebran eventos y presentaciones de los que Zoriba obtiene ingresos y es su domicilio social y fiscal, pero no es el domicilio fiscal ni la vivienda habitual de Doña Amelia y su cónyuge.

La Inspección se personó con su autorización en el inmueble en 2014 y se deduce que había una oficina (para la dirección y redacción de guiones y trabajo artístico, recibe gente de la profesión y tenía en ella tres ordenadores.

El domicilio habitual de la socia y administradora y su cónyuge radica en el inmueble de María Blanco 5 de Madrid de su titularidad y el alquiler de 2009 solo correspondía a una parte del mismo, en una de las edificaciones que lo integran y la inspección no le ha imputado la presunción de renta del artículo 85 de la Ley 35/2006.

El alta en el IAE de tan solo 10 m2 es un mero error.

La Inspección incurre en contradicción porque admite la deducción del gasto que corresponde a las ventanas del inmueble, la amortización y el mobiliario sin aplicar el porcentaje de afectación del 5,62 % que admite.

De este inmueble obtuvo rendimientos por su cesión para eventos y presentaciones, aporta facturas en las que consta evento coctel y contrato con Bambú Producciones.

Son gastos asociados a la actividad de la sociedad los que corresponden a la adquisición de una TV, un reproductor de DVD, una guitarra y tarjetas serigrafiadas y por tanto son deducibles las cuotas de IVA soportadas.

Las cuotas soportadas que corresponden a los gastos asociados al inmueble de San Carlos de Ibiza son deducibles porque este inmueble es cedido por la sociedad para eventos y presentaciones y de ello obtiene ingresos.

La sanción no se encuentra motivada ni acreditada su culpabilidad.

TERCERO.- El Abogado del Estado se opone al recurso y reproduce las alegaciones que realizo en relación a la regularización del Impuesto sobre Sociedades de los mismos ejercicios.

CUARTO.- Mediante acuerdo de liquidación de 9/06/2014, debidamente notificado, derivado del acta de disconformidad NUM003 y confirmado por el acuerdo recurrido, se procedió a regularizar al situación tributaria de la mercantil Zoriba, S.A., en relación al IVA de los periodos impositivos trimestrales de 2009 a 2011, con el resultado siguiente:

El obligado tributario ZORIBA SA, se encuentra dada de alta en el epígrafe del IAE 999 otros servicios NCOP, con fecha 11/12/1999, con domicilio de actividad en la CALLE000 NUM000, y 10 metros computables.

Conforme al artículo 2 de sus estatutos, según copia aportada a la Inspección e incorporada al expediente, la sociedad tiene por objeto:

La explotación de los derechos de autor relativos a las actividades propias de artistas, así como la promoción y representación de los mismos. La realización de producciones y organización de obras cinematográficas o teatrales, en todas las áreas de la comunicación.

La producción, coproducción, promoción, distribución, importación, exportación, compra-venta, cesión, doblaje, sonorización y explotación de películas cinematográficas de corto y largo formato y medio técnico, que pueda ser contemplada en la actividad de la industria audiovisual para la exhibición pública.

La explotación de estudios, laboratorios y salas de proyecciones cinematográficas, y proyectos para sí misma o para terceros en el ámbito de estas especialidades. Las actividades enumeradas podrán también ser desarrolladas por la Sociedad, total o parcialmente, de modo indirecto, mediante la participación en otras sociedades con objeto análogo.

Quedan excluidas todas aquellas actividades para cuyo ejercicio la Ley exija requisitos especiales que no queden cumplidos por esta Sociedad.

Durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011, Doña Amelia con NIF NUM001, es administradora y socia única (participación 100%) de la entidad ZORIBA SA CIF A78916327, dada de alta en el epígrafe del IAE antes mencionados

El domicilio social de la entidad se encuentra situado en la CALLE000 NUM000, NUM002., de Madrid.

- Durante los ejercicios de referencia, la sociedad obtuvo ingresos por prestaciones de servicios cuyo contenido esencial era la intervención de Doña Amelia como actriz en películas de cine, series de televisión, participación en eventos, en sesiones fotográficas, en doblajes de películas, y otro tipo de eventos o actividades.

- En relación con las facturas recibidas por la entidad, esta Inspección en el curso de las actuaciones, 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.

En relación al IVA soportado:

En 2009 resultan deducibles cuotas por importes de 1.286,99 € de los 4.465,41 € declaradas.

En 2010 resultan deducibles cuotas por importes de 1.581,50 € de los 6.926,66 € declaradas.

En 2011 resultan deducibles cuotas por importes de 1.992,46 euros de los 6.628,89 € declaradas.

(...)

Gastos derivados del inmueble del CALLE000 NUM000 y del inmueble del Camino de San Carlos 134, de Ibiza

El obligado tributario insiste en la afectación de estos inmuebles a la actividad, ya que en ellos celebra eventos y presentaciones y por tanto los gastos relacionados con dichos inmuebles serían deducibles.

Debemos remitirnos a lo ya dicho en el acta, para entender que la Inspección no considere dichos inmuebles relacionados con la actividad, así:

-La sociedad es propietaria del inmueble sito en la CALLE000 NUM000, NUM002., siendo su domicilio social y fiscal. Igualmente, y según consta en las declaraciones presentadas por Doña Amelia y su cónyuge D. Armando, este inmueble ha sido declarado como domicilio fiscal, y vivienda habitual en sus declaraciones del IRPF de los años objeto de comprobación.

En la diligencia 2 se recogió por parte del actuario el hecho de que el inmueble fuera propiedad de la sociedad, y a la vez vivienda habitual de su administradora y socia única Doña Amelia. El compareciente en diligencia 3, manifestó que tal inmueble no era la vivienda habitual de Doña Amelia como afirmaba el actuario en diligencia anterior.

Según consta en la base de datos de la AEAT, Doña Amelia así como su cónyuge D. Armando, declaran como domicilio fiscal en sus declaraciones presentadas por IRPF desde el año 2006 el inmueble de la CALLE000 NUM000.

Concretamente en los años comprobados (2009 a 2011) incluye en el apartado clave de titularidad, la 4 "otras situaciones", y en clave de situación del inmueble, la 3 "sin referencia catastral". En las declaraciones de IRPF, en la página 1 de la propia declaración donde se incluye el inmueble, consta textualmente "Domicilio habitual del primer declarante", haciendo constar en ese apartado el inmueble de la CALLE000.

Por tanto, es evidente, que el domicilio fiscal se corresponde con la vivienda habitual de la obligada tributaria, porque ella misma lo ha declarado así en su declaración de la renta, y no ha informado de otro domicilio que corresponda a su vivienda habitual.

Además la notificación de inicio de actuaciones de comprobación realizada respecto de la propia Doña Amelia, fue realizada en tal inmueble, recogiendo la misma su cónyuge.

Igualmente consta la CALLE000 como domicilio de Doña Amelia, en la información facilitada por los bancos en los que tiene cuentas abiertas, La Caja de Ahorros de Ávila, La Caixa D'Estalvis I pensio de Barcelona, Caixabank.

La sociedad Zoriba SA, ha declarado tal inmueble como afecto al 100% a la actividad desarrollada, y por tanto se ha deducido todos los gastos relacionados con el mismo, tales como la amortización del valor de adquisición, las obras, reformas e instalaciones realizadas en el mismo, así como compras de electrodomésticos, mobiliario, menaje, etc. y gastos de comunidad, IBI, tasa de basuras y consumos de luz, agua y gas de la vivienda

Tras presentar el obligado tributario alegaciones en las que manifestaba que el inmueble estaba afecto al 100 % a la actividad desarrollada, y aportando plano en el que decía que todas sus estancias se utilizaban para la misma, dos despachos, almacén, dos aseos, cocina, sala de proyecciones y salón de reuniones, la Inspección, solicitó primero vía mail remitido al representante el día 25 de marzo de 2014, y posteriormente en diligencia de fecha 03 de abril de 2014, poder personarse en el inmueble referido al objeto de levantar diligencia para recoger los extremos relacionados con sus alegaciones, y comprobar los manifestado en las mismas.

El representante, primero telefónicamente, y después en diligencia manifestó que la administradora no se encontraba en Madrid, ignorando cuando volvía, por lo que no se pudo comprobar por parte de la Inspección la realidad de los extremos manifestados en diligencias y en alegaciones.

En reiteradas ocasiones a lo largo de las diligencias extendidas, se le solicitó al obligado tributario la acreditación de la afectación de los bienes integrados en el inmovilizado material, entre los que están el inmueble de la CALLE000 NUM000, y sus obras, instalaciones, mobiliario, etc., que justificara la amortización practicada según cuadro de amortización aportado, no aportando sino tan solo manifestaciones verbales de su afectación, o diciendo respecto a la aportación de alguna justificación documental, que no puede haber ninguna justificación documental de la afectación aparte de la propia factura.

Según consta en el IAE presentado por Zoriba SA, declaró como local afecto a la actividad el inmueble de la CALLE000 NUM000, con una superficie total de 10 metros, y superficie computable de 9 metros.

Por ello, la Inspección considera, que según ha quedado acreditado, el inmueble es la vivienda habitual de Doña Amelia, y por tanto no puede estar afecto en su totalidad a la actividad desarrollada.

Los gastos tales como suministros de agua, luz, gas, así como de amortización del mobiliario, son gastos privados incurridos por el uso de la misma.

Habiéndose pedido en reiteradas ocasiones la justificación y acreditación de la afectación, y no habiéndolo hecho en ningún momento, sino tan solo con manifestaciones realizadas sin ninguna otra prueba que las apoye, la Inspección considera que se entiende afecto a la actividad el porcentaje del inmueble que se obtiene de la proporción de los metros declarados como afectos en el IAE, 10 metros, en relación con el total del inmueble, 178 según consta en el catastro. Surge de este modo, un porcentaje de 5,62% que es el que se considera afecto a la actividad, y por tanto el que procede aplicar a los gastos relacionados con el inmueble para considerarlos como deducibles.

(...)

En cuanto al inmueble de la Calle María Blanco 5, propiedad de Doña Amelia, no ha sido declarado como vivienda habitual, en ninguno de los años comprobados. Es un inmueble construido en una parcela de aproximadamente 910 metros de superficie. Según consta en la escritura de compra consta de una superficie construida de 175 metros cuadrados; consta de planta baja, alta y un torreón y garaje con entrada desde la calle, y una construcción de una sola planta destinada al guarda.

En el ejercicio 2009, este inmueble fue objeto de alquiler a la sociedad "Burbujas Sociedad Cooperativa Madrileña," percibiendo unos ingresos de 20.066,65 euros más IVA de 3.210,67 euros, importe declarado como ingresos a efectos del IRPF de tal periodo.

Según manifestó el compareciente en diligencia 2 suscrita respecto de la comprobación de Doña Amelia en fecha 12 de junio de 2013, el inmueble de la Calle María Blanco, consta de varias edificaciones, y en parte de ellas vivía la obligada tributaria y que otra parte fue la que alquiló.

Se solicitó que aportara contrato suscrito, facturas, e identificación concreta del inmueble objeto de alquiler.

En la siguiente comparecencia de fecha 04 de julio de 2013, aportó facturas emitidas por tal alquiler, manifestando que de las dos construcciones de que consta la finca, la alquilada ha sido la más pequeña de ellas. En cuanto al contrato de alquiler, manifestó en diligencia 4 de fecha 22 de julio de 2013, no disponer de él.

Por tal motivo, la Inspección requirió a la sociedad "Burbujas Sociedad Cooperativa Madrileña" y "Eventos Welcome" a las cuales emitió facturas Doña Amelia por el alquiler.

En contestación recibida de D. Mateo, socio junto a su cónyuge en aquellos momentos de ambas sociedades, aportó facturas, pagos y contrato de arrendamiento suscrito.

Es de destacar, que en el propio contrato se establece como inmueble objeto de alquiler el chalet sito en la Calle María Blanco 5, sin especificar en ningún momento, si se trataba de uno u otro inmueble como se manifestó en diligencia, circunstancia fundamental que debía dejarse constancia en el propio contrato si se alquilaba todo el inmueble o parte de él. Además es reseñable hacer constar, que la dirección establecida como domicilio de notificaciones por parte de Doña Amelia fue la CALLE000 NUM000, en lugar de la Calle María Blanco, lugar donde según se ha manifestado, residía.

Por tanto, en el ejercicio 2009 el inmueble sito en la Calle María Blanco 5, según contrato de alquiler obtenido por la Inspección en requerimiento de información, estuvo alquilado, no acreditando por parte del obligado tributario que el mismo sea su residencia habitual, sino tan solo con manifestaciones hechas en diligencias que contradicen lo declarado a efectos del IRPF y lo que consta en contrato de alquiler suscrito con la empresa arrendataria.

Por otro lado, en cuanto a lo dicho en alegaciones respecto a que en los propios datos fiscales el inmueble de la Calle María Blanco consta como vivienda habitual, de Doña Amelia, según se expone en los mismos, "los datos fiscales que le enviamos proceden de información facilitada por terceros (sus pagadores, entidades, etc.) con ellos puede aclarar las diferencias que observe entre los datos fiscales recibidos y sus datos reales."

Por tanto, el que figure como vivienda habitual de Doña Amelia en los datos fiscales remitidos por la AEAT, no quiere decir que sea un dato comprobado por la Administración.

Es información facilitada por terceros, o por el propio obligado tributario. Doña Amelia declaró como vivienda habitual el inmueble de María Blanco 5 en el ejercicio 2005, declarando a partir de entonces como vivienda habitual el inmueble de la CALLE000 NUM000, por lo que probablemente, el dato de la AEAT proviene de su declaración entonces como vivienda habitual, y por ser el único inmueble propiedad de Doña Amelia.

Igualmente declara afecto a la actividad una finca rústica de alrededor de 3.000 metros cuadrados en el término municipal de San Carlos, Santa Eulalia del Río, Ibiza, junto a un inmueble en Cala Lenya, también en San Carlos, Ibiza, de más de 100 metros cuadrados, de los que se deduce igualmente numerosos gastos relacionados con los mismos, amortización de la compra y obras realizadas, consumos de luz, agua, gas, compras varias, etc.

En varias diligencias se le solicitó la acreditación de su afectación a la actividad desarrollada.

Concretamente, en diligencia 2 de fecha 12 de junio de 2013, se le solicitó aclaración del uso para entender que está afecto, manifestó que "allí se realizan presentaciones, y promociones de artistas, y se utiliza igualmente de oficina cuando es necesario".

Se le preguntó que concretara promociones, o presentaciones allí realizadas, manifestando en la siguiente diligencia, la no 3 de fecha 04 de julio de 2013, que no puede relacionar actos concretos puesto que esa actividad de promoción se desarrolla de manera continuada y en algunos casos sin planificación previa.

No se aportó ninguna prueba documental acreditativa de la afectación de los inmuebles a la actividad, ni de los actos que supuestamente se desarrollan en ellos para poder considerarlos como afectos, por ello, se considera por parte de la Inspección inmuebles no afectos a la actividad desarrollada, por lo que no son admisibles como deducibles cualquier gasto relacionados con los mismos, en ningún porcentaje.

Por último, y en cuanto a inmuebles se refiere, Zoriba SA en el año 2011 adquiere un inmueble urbano en Málaga, un piso de alrededor de 80 metros cuadrados, que aunque no se encuentra incluido como inmovilizado en el activo de la sociedad, se deduce gastos relacionados con el mismo, como consumos, gastos de comunidad, etc.

El compareciente manifestó en diligencia 2 que se adquirió como inversión por parte de la sociedad, no habiendo dotado amortización contable sobre él, pero sin aportar ninguna acreditación o justificación de la afectación a la actividad para poder considerar como deducibles los gastos registrados relacionados con el piso, por lo que la Inspección igualmente considera no deducibles estos gastos por no haber sido probada la afectación.

En el escrito de alegaciones presentado dentro del trámite de audiencia, el día 21 de marzo, manifestó que estimaba deducibles los gastos derivados de los inmuebles que la Inspección considera no afectos o afectos parcialmente, y tendrían que tener la consideración de deducibles, en el Impuesto sobre sociedades y las cuotas soportadas deducibles en el IVA, toda vez que son necesarios para la obtención de ingresos de acuerdo con la documentación aportada y contratos que obran en el expediente.

La documentación aportada ha sido exclusivamente las escrituras de compra, y en su caso facturas recibidas, sin aportar mayor prueba justificativa o acreditativa que las propias facturas, y manifestaciones genéricas en diligencias según se ha expuesto reiteradamente.

Gastos de vehículos

Como consta en el acta, en el inmovilizado de la sociedad, tiene registrado un vehículo turismo adquirido en octubre de 2008, marca Lexus (matrícula...WDN), por el cual se deduce la amortización del valor de compra, así como diversos gastos derivados del mismo, como consumo de gasolina, seguro, reparaciones, plaza de aparcamiento, impuesto de circulación etc.

Igualmente se verifica que existen numerosos gastos relacionados con varios vehículos que no estando registrados como inmovilizado, si contabilizan gastos diversos por reparaciones, impuestos de circulación, etc.

Se han comprobado facturas recibidas relacionadas con vehículos tales como un Jeep Cherokee (N...RD), un Nissan Micra (X-....-BW, un M.G. (...XYY), un Mahindra (EF...FH).

Dado que la administradora y socia única de Zoriba SA, Doña Amelia según consta en la base de datos de la AEAT, no tiene vehículo propio a su nombre, la Inspección considera que debe utilizar alguno de los que se encuentran a nombre de la sociedad para uso particular.

El que tiene registrado como activo en la sociedad, y por tanto por el que se deduce un mayor gasto puesto que se deduce no solo gastos relacionados con el vehículo, sino la amortización de la compra, la Inspección consideró como afecto a la actividad y a la vez utilizado para uso particular, el vehículo marca Lexus, y teniendo en cuenta que no se ha acreditado tampoco el grado de afectación del mismo a la actividad,

El resto de gastos de todos los demás vehículos, se consideró no deducibles, puesto que no se entienden necesarios para el desarrollo de la actividad, ni ha sido acreditada su afectación a la misma.

Sesiones de fisioterapia y otros gastos (aparato de televisión, reproductor de DVD...)

Se trata de gastos de tratamientos de salud de la administradora de la sociedad, aparatos reproductores de televisión y DVD, instrumentos de música en relación con los cuales el obligado tributario no ha acreditado que estén afectos a la actividad, es decir que no están relacionados directamente con la actividad desarrollada.

No siendo suficiente para probar ésta las propias manifestaciones del representante en cuanto a que, por su naturaleza, los gastos en cuestión están afectos a la actividad, ya que, por la misma razón, esta Oficina Técnica entiende que dichos gastos también pueden destinarse a utilidades particulares de la administradora y por tanto ajenas a la empresa. En este sentido, debe recordarse que la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario.

Otros gastos deducidos y cuya deducción se niega respecto a diversas partidas registradas en el inmovilizado tales como diverso mobiliario, instalaciones, etc., se ha admitido como deducibles las facturas aportadas en la que constan adquisiciones de mobiliario de oficina, exclusivamente, así como un ordenador portátil.

No se admiten como deducibles el resto de gastos y amortizaciones de compras deducidas por conceptos tales como sábanas, aire acondicionado, carpintería, electrodomésticos, sofás, canapés, varias televisiones, encimeras, mesas, armarios, secadora, nevera,

somieres y cochones, lavadora, secadora, lavavajillas, microondas, tostador, teléfono, decodificador, etc. Se consideran gastos destinados para uso particular que nada tienen que ver con la actividad de la sociedad, y de los cuales además tampoco se ha acreditado afectación alguna.

Otras facturas recibidas y contabilizadas como activo de la sociedad, fueron una compra de una guitarra, manifestando en diligencia 6 de fecha 03 de octubre de 2013 que la consideraba afecta por contribuir al desarrollo de facultades artísticas relacionadas con la actividad de la sociedad. O una moto Scooter diciendo que es un vehículo para desplazamiento. No se puede considerar tampoco admisible su deducibilidad, por no haber acreditado afectación alguna, y tratarse de bienes adquiridos para uso particular.

De todo ello resulta que en 2009 no son deducibles cuotas por importe de 3.178,42 €, en 2010 por importe de 5.345,16 € y en 2011 por importe de 4.639,43 € y se formula liquidación en cuantía de 15.467,41 euros, incluyendo cuota de 13.160,02 € y el resto son intereses de demora.

QUINTO.- En consideración a las alegaciones y pretensiones de las partes, se trata de determinar si son deducibles las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas declaradas por el contribuyente y asociadas al inmueble de su titularidad sita en la CALLE000 NUM000 de Madrid o solo en la proporción que dice la Inspección del 5,62% y las asociadas al inmueble, también de su titularidad, sito en San Carlos 134 de Ibiza y las cuotas soportadas en la adquisición de un aparato receptor de televisión, un DVD grabador, una guitarra y tarjetas serigrafadas, en los periodos impositivos de trimestrales de los ejercicios 2009 a 2011.

Como punto de partida, por un lado los artículos 92 uno 1º y dos, 94 uno 1º a) y 97 uno 1º y dos, de la Ley 37/1992 establecen:

Artículo 92 Cuotas tributarias deducibles

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley

Artículo 94 Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 97 Requisitos formales de la deducción

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(...)

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Y por otro lado, sobre la carga de la prueba y medios y valoración de la prueba, los artículos 105.1 y 106.1, 2 y 3 de la Ley 58/2003 disponen:

Artículo 105 Carga de la prueba

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Artículo 106 Normas sobre medios y valoración de la prueba

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

3. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

La remisión que contiene el artículo anterior debe entenderse a los artículos 1214 y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la LEC, lo que implica en el caso de los documentos privados que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

De todo ello se deriva que para que las cuotas soportadas sean deducibles es necesario que se aporte factura que esta se contabilice, que se acredite la realidad de los servicios facturados y su relación con la actividad empresarial o profesional sujeta al impuesto.

En este sentido, la Sección Segunda de la Sala Tercera en la sentencia de 21 de Mayo de 2.012, recurso de casación para unificación de doctrina nº 222/2.010, declara lo siguiente: "(...) A un sujeto pasivo de IVA que pretenda deducirse las cuotas de IVA soportado puede requerírsele para que cumpla dos tipos de exigencias o requisitos: por un lado, una exigencia de carácter material, que es la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, que se concreta en el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos formales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

La cuestión de la realidad de la prestación de las operaciones es cuestión distinta de la pura formalidad de emitir una factura por una sociedad, y es la entidad que deduce las cuotas del IVA quien ha de acreditar la realidad de la operación.

Ambas exigencias deben darse de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a derecho la deducción de las cuotas de IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

Así, si no se acredita la realidad de las operaciones ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en operaciones como las de autos todo es apariencia formal, sólo existe papel (facturas de compra y venta) y corriente financiera (movimiento de dinero), pero no existe corriente real de bienes, no hay mercancías; por eso es conforme a derecho que la Administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas. Por otro lado, si no se cumplen todas las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto C-90/02), la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio".

En la sentencia de la misma Sección y Sala del Alto Tribunal de 17 de Julio de 2.014, recurso de casación 123/2.013, expresa también que: "Si resulta evidente que estamos ante una distinta valoración de las pruebas, cabe recordar que la valoración realizada por la Sala de instancia queda extramuros del ámbito casacional. Siendo correcto el parecer recogido en la sentencia de instancia, pues constatadas por la Inspección las circunstancias que fundadamente pusieron en duda la realidad de las entregas de bienes y la prestación de servicios, como detalladamente recoge la propia Sentencia, correspondía al obligado tributario que pretende aplicarse la deducción la acreditación de los extremos habilitantes al efecto; por tanto, si no llegó a acreditarlos hace procedente la exclusión de la deducción. La regla general sobre la carga de la prueba, no se ve desvirtuada por lo dispuesto en art. 217 de la LEC, pues si el hecho a acreditar, es la realidad de las operaciones, la facilidad probatoria y la disponibilidad de la misma, obviamente, correspondía a la recurrente".

En el caso de autos y respecto del inmueble del que es titular la sociedad actora situado en la CALLE000 NUM000 de Madrid, de acuerdo con la Inspección, no ha quedado demostrado su afectación a la actividad empresarial de la sociedad mas que en un porcentaje del 5,62%, que representa los 10 m2 cuadrados de la superficie total de 178 m2 del inmueble, dados de alta como afectos en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Así este inmueble, además de constituir el domicilio social y fiscal del contribuyente, constituía el domicilio fiscal y la vivienda habitual de su socia y administradora única Doña Amelia y del marido de esta Don Armando, de conformidad con el artículo 48.2 de la Ley 58/2003, ya que este domicilio fue declarado como vivienda habitual en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde 2006, al mismo domicilio se enviaba la correspondencia de las entidades bancarias en las que mantenían cuentas abiertas y la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se notificó en dicho domicilio al marido de la socia y administradora de la mercantil recurrente.

El representante del contribuyente aportó un plano del inmueble pero realizado por el mismo y en los autos figuran aportados dos planos a distinta escala de la parcela catastral, en los que se puede ver la superficie del inmueble, constituido de numerosas dependencias.

Además la inspección se personó en el citado domicilio, después de varias solicitudes y cuando le fue permitido y según la diligencia extendida al efecto el 22/05/2014, no aparecía ningún rótulo de la sociedad recurrente y en el buzón del bajo izquierda figuraban los nombres de la administradora y socia única y de su marido, tenía apariencia de vivienda y en el inmueble se encontraban tres personas: Doña Amelia, que manifestó que en el inmueble trabajaba y recibía a la gente del oficio y profesión, realizaba su trabajo artístico y disponía de tres computers en las habitaciones del lugar visitado, que mostró, una segunda persona que se identificó como un amigo, que dijo que se dedicaba a la dirección y redacción de guiones y otra persona que dijo ser la encargada de tener la casa en condiciones.

La justificación de realización de eventos, presentaciones, cocteles y otras actividades relacionadas con el objeto social de la sociedad actora no justifica la afectación total del inmueble a su actividad empresarial.

Por otra parte, el inmueble, parcela y chalet, de la calle María Blanco número 5 de Madrid, propiedad de la Sra. Amelia, constituyó su vivienda habitual hasta 2005 para pasar después a radicar en el inmueble de CALLE000. Esta vivienda además fue objeto de alquiler en 2009, cuyo contrato y facturas fueron aportados por la parte arrendataria, imputándose las rentas correspondientes y sin que constara ni se haya acreditado que el arrendamiento fuera solo de una parte del inmueble.

La parte recurrente alega también que la Inspección no ha aplicado el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de imputación de renta inmobiliaria por la titularidad del inmueble de María Blanco 5 y de ello cabe deducir que esta constituía su vivienda habitual.

Nada mas lejos, en primer lugar estamos en la regularización del Impuesto sobre el Valor Añadido y no en la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la titular del referido inmueble, en segundo lugar el inmueble en 2009 se encontraba arrendado luego no cabría tal imputación y en tercer lugar esa falta de regularización no implica que la vivienda habitual de la Sra. Amelia radicase en dicho inmueble, pues se ha acreditado por la Inspección que el mismo se encontraba en el inmueble de CALLE000 NUM000.

Por ello solo cabe la deducción de las cuotas soportadas en la parte proporcional que corresponde a la afectación real del inmueble admitida por la Inspección.

En relación a las cuotas soportadas en los gastos correspondientes al inmueble de San Carlos, Ibiza, resulta que la sociedad declaró afectos a la actividad una finca rústica de 3000 m2 en San Carlos, Santa Eulalia del Rio, de Ibiza y una edificación de más de 100 m2 en la calle Lenya de la misma localidad ibicenca y se dedujo las cuotas soportadas correspondientes a numerosos gastos, amortización de la compra, obras y consumos de luz, agua y gas sin haber acreditado la afectación a la actividad empresarial del contribuyente, cuyo representante se limitó a manifestar que allí se realizaban presentaciones y promociones de artistas y cuando era necesario se usaba de oficina de manera continuada y sin planificación previa, pero sin relacionar ningún acto concreto ni aportar prueba documental alguna acreditativa de la afectación por lo que no se podía admitir la deducibilidad y es correcta la actuación de la Inspección.

La recurrente se refiere en concreto a los contratos de cesión del inmueble con la productora Bambú de la que percibió ingresos admitidos por la Inspección, para eventos y rodaje de exteriores, sin embargo el representante del contribuyente manifestó a la Inspección en la diligencia 3 de 4/07/2013, con el valor de documento público que no podía relacionar actos concretos, puesto que la actividad se desarrollaba de manera continuada y en algunos casos sin planificación y la certificación de Bambú Producciones SL aportada con las alegaciones al acta de 5/05/2014 no vincula las relaciones comerciales mantenidas con Zoriba SA con la cesión de los inmuebles de Ibiza sino que de manera general alude a "organización y gestión de eventos para la promoción de la serie (Gran Reserva), incluyendo los realizados en los inmuebles propiedad de la sociedad".

En cuanto a las cuotas soportadas en la adquisición de un televisor, de un aparato DVD grabador y de una guitarra, no puede admitirse su deducibilidad porque no se acreditó su afectación a la actividad por las meras manifestaciones del contribuyente y debe entenderse que se trata de bienes adquiridos para uso particular.

En relación a las tarjetas serigrafiadas (520 unidades) encargadas a la entidad Litochap de Ibi (Alicante) a las que se alude, no se aporta prueba alguna para justificar la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición.

La recurrente se había deducido además cuotas soportadas relacionadas con un inmueble de Málaga, con varios vehículos de turismo y con tratamientos de fisioterapia que la Inspección no admitió, pero de las que nada dice en sus escritos de demanda y conclusiones.

SEXTO.- La parte actora cuestiona también la legalidad del acuerdo sancionador derivado del acta de disconformidad NUM003 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos trimestrales de 2009 a 2011.

Por resolución de 9/06/2014, notificada al contribuyente, dictada por el Inspector Coordinador, se impuso a la entidad actora, Zoriba, S.A., una sanción por importe total de 6.580,03 euros, como responsable de infracciones del artículo 191.1 de la Ley 58/2003 por dejar de ingresar cuotas en el 3º y 4º trimestres de 2009, 1º, 2º y 4º trimestres de 2010 y 1º, 2º, 3º y 4º trimestres de 2011, calificada de leve y grave del artículo 195.1 por acreditar indebidamente cuotas a compensar en ejercicios futuros en el 1º y 2º trimestres de 2009, 2º y 3º trimestre de 2010 y 2º trimestre de 2011.

Según la parte recurrente en esta resolución no se acredita ni motiva su culpabilidad.

El principio de culpabilidad se encuentra recogido en el art. 183.1 de la vigente Ley 58/2003 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".

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."

En sentencias posteriores, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo mantiene los mismos principios referidos expresamente a la vigente Ley 58/2003 y así en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, recurso 2924/2012, afirma que "a la vista del contenido del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 precepto, idéntico en lo esencial al artículo 77 de la anterior LGT de 1963, forzosamente resulta reconocer que para que una determinada conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria es necesario que el sujeto pasivo haya incurrido en una conducta de carácter doloso o culposo, obviando el mínimo deber de diligencia que se le puede reclamar. Todo ello de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que insiste en que una determinada actuación sólo puede ser calificada como infracción tributaria y, en consecuencia, resulta sancionable cuando concurre, entre otros, el elemento subjetivo de la culpabilidad, no siendo admisible en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de responsabilidad objetiva (entre otras muchas, sentencias de 26 de abril de 1990 o 20 de junio de 2005). En este contexto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha tenido ocasión de analizar el referido artículo 179.2.d) de la LGT/2003 invocado por el recurrente sigue considerando, como ya había hecho anteriormente bajo la aplicación de la LGT de 1963, que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el citado artículo no se ciñe únicamente a los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma, sino que lo que se exige es una actuación diligente por parte del sujeto pasivo, como demuestran la expresión "entre otros supuestos" que se contiene en dicho precepto. Son precisamente esas menciones las que han llevado a este Tribunal Supremo a reconocer que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige en todo caso es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones

En la sentencia de 9 de octubre de 2014, la misma Sala y Sección del Alto Tribunal, se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en los términos que siguen: " respecto de la inexistencia de culpabilidad, el Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-12-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como culpable."

Y también se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores en la sentencia de 6/06/2014, recurso 1411/12, en la que dice "Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009, casa. 6567/2003, y 21 de octubre de 2009, casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002), por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad. En cualquier caso, se revela imprescindible una motivación específica --inexistente en el expediente sancionador obrante en autos-- en torno a la culpa o la negligencia y las pruebas de que se infiere (sentencias 6 de julio de 2008, casa. 146/2004 y 6 de noviembre de 2008, casa. 5018/2006).

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.

En el acuerdo sancionador confirmado por el acuerdo recurrido se motiva la conducta culpable de la actora en los términos siguientes:

"A la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del interesado, si debe ser calificada como culpable en todo caso, -a los efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre -, ya que presentó una declaración incompleta o inexacta del Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2009 (1T-4T) 2010 (1T-4T) 2011 (1T-4T), como consecuencia de la comprobación efectuada por la Inspección se ha considerado que ciertas cuotas de IVA soportado que habían sido deducidas por el obligado tributario, no han sido consideradas deducibles por la Inspección por no considerarse que dichos gastos estén afectos a la actividad. Concretamente los siguientes:

. Gastos relativos a los inmuebles de la CALLE000 y del Camino de San Carlos de Santa Eulalia del Río de Ibiza. Gastos relativos a Vehículos. Gastos relativos a sesiones de fisioterapia

. Otros gastos.

El obligado tributario hace alusión a que la calificación por la Administración como no deducibles de las cuota de IVA soportado correspondientes a unos gastos reales y contabilizados determina una discrepancia que entraría dentro del artículo 179.2.d) LGT . Sin embargo, no es un capricho de la Inspección acepta la deducibilidad o no de esas cuotas de IVA soportado sino que está previsto normativamente y no puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 , en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el caso que nos ocupa.

(...)

En este caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, al deducirse unas cuotas de IVA soportado que no resultan deducibles por cuanto se trata de gastos que no están relacionados con la actividad de la sociedad no puede dejar margen a la interpretación, sin que la conducta regularizada por la Inspección se justifique en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad.

En consecuencia, se estima que su conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, cuando menos a título de negligencia, en el sentido que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha supuesto la elusión de parte de la carga tributaria que legalmente le correspondía por el Impuesto sobre el Valor Añadido períodos, 2009 (1T- 4T) 2010 (1T-4T) 2011 (1T-4T), sin que pueda apreciarse, como se ha expuesto, ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 ."

El contenido del acuerdo sancionador evidencia que la culpabilidad del infractor ha sido acreditada por la Administración, que ha establecido el necesario nexo o relación entre la regularización practicada descrita con detalle y la conducta calificada de culpable y se ha concretado el motivo determinante de la culpa atribuida al infractor por la deducción, cuando menos negligente de cuotas soportadas que no eran fiscalmente eran deducibles en los términos que expone y constata la Inspección.

SÉPTIMO Por todo lo expuesto y rechazadas las alegaciones del recurrente, procede la desestimación del recurso y por esta razón las costas procesales deben imponérsele por aplicación del artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A los efectos del número 4 del artículo anterior la imposición de costas se fija en la cifra máxima de 2.000 euros más IVA, en consideración al alcance y dificultad de las cuestiones suscitadas.

FALLO

Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador Don Rodrigo Pascual Peña, en representación de la entidad Zoriba, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 30/10/2015, desestimatoria de manera acumulada de la reclamación económico administrativa NUM004 deducida contra acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad NUM003 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos impositivos trimestrales de 2009 a 2011 y de la reclamación económico administrativa NUM005 interpuesta contra acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, por ser ajustada a Derecho la resolución recurrida. Se hace imposición de costas a la parte recurrente.

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

desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610- 0000-93-1370-15 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-1370-15 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

PUBLICACIÓN : Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

Fuente de suministro: Centro de Documentación Judicial. IdCendoj: 28079330052017100692