



Roj: **STSJ M 820/2024 - ECLI:ES:TSJM:2024:820**

Id Cendoj: **28079330052024100058**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **07/02/2024**

Nº de Recurso: **1208/2021**

Nº de Resolución: **72/2024**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

### **Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### **Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

**NIG:** 28.079.00.3-2021/0024942

**Procedimiento Ordinario 1208/2021**

**Demandante:** TERGO 92, SA

PROCURADOR D. LUIS AMADO ALCANTARA

**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 Nº 72/2024**

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente:**

**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados:**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**D<sup>a</sup> María Rosario Ornos Fernández**

**D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías**

**D<sup>a</sup> Ana Rufz Rey**

---

En la villa de Madrid, a siete de febrero de dos mil veinticuatro.

**VISTO** por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **1208/2021**, interpuesto por la entidad **TERGO 92, S.A.**, representada por el Procurador D. Luis Amado Alcántara, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, que desestimó las reclamaciones NUM000



, NUM001 , NUM002 y NUM003 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### ANTECEDENTES DE HECHO

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

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

**TERCERO.-** Por auto de 1 de junio de 2022 se acordó el recibimiento a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 6 de febrero de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

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

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, que desestimó las siguientes reclamaciones:

- Reclamación contra al acuerdo de liquidación derivado del acta nº A02- NUM004 , relativo al IVA, periodos 2013 y 2014, lo que determinó la apertura por el TEAR de las reclamaciones nº NUM000 por los periodos de liquidación de 2013 y nº NUM002 por los periodos de 2014. Acuerdo de liquidación del que derivó una deuda total de 80.583,55 euros, siendo la cuantía de la reclamación de 33.240,98 euros, correspondiente al periodo 2013 4T.

- Reclamación frente al acuerdo de imposición de sanción relativo al IVA, 2013 y 2014, lo que determinó la apertura por el TEAR de las reclamaciones nº NUM001 por los periodos de liquidación de 2013 y nº NUM003 por los periodos de 2014. Acuerdo de imposición de sanción que dio origen a una sanción total de 48.331,87 euros, siendo la cuantía de la reclamación de 19.619,29 euros, correspondiente a la sanción del periodo 2013 4T.

**SEGUNDO.-** La resolución recurrida deriva del acuerdo de liquidación de 27 de julio de 2018, que trae causa del acta de disconformidad nº A02- NUM004 , incoada a la entidad actora por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1T/2013 a 4T/2014.

Del mencionado acuerdo de liquidación resulta lo siguiente:

Las actuaciones inspectoras han tenido carácter general.

La sociedad Tergo 92 S.L. se constituyó el 23 de mayo de 1997 y desde el año 2009 su único socio es don Jose Pedro , que en los periodos comprobados era su administrador único.

La sociedad se dedica a prestar servicios de asesoramiento legal y tiene su domicilio social en la calle Doctor Fleming 36, entreplanta, inmueble del que es propietario el citado socio.

Como resultado de las actuaciones de comprobación se regularizan los indicados periodos por las siguientes razones:

1.- Incremento del IVA devengado no declarado por ingresos de Celsa , Rubio y Hermanos S.L., Exportadora Extremeña de Olivas S.L., Recauchutados Industriales Remic, Ciudadcampo S.A., Jesús Suministros Industriales, Luis Alberto , Hervaor S.L.

2.- Reducción del IVA soportado deducido por no ser deducibles las cuotas referidas a vehículo; arrendamiento del proveedor De Lage Landen International BV; inmueble de la CALLE000 NUM005 de Toledo; gastos de viajes y otros gastos.

Por ello, el Inspector Coordinador practicó liquidación por importe a ingresar de 80.583,55 euros (68.088,00 euros de cuota y 12.495,55 euros de intereses de demora).



Además, la Inspección inició un procedimiento sancionador que finalizó con acuerdo que apreció la comisión de infracciones de los arts. 191 y 195 de la LGT y que impuso sanción en cuantía de 48.331,87 euros.

**TERCERO.-** La entidad actora solicita que se declare la nulidad o, con carácter subsidiario, la anulabilidad de la resolución recurrida y de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa.

Alega la improcedencia de la regularización de cuotas de IVA devengado no declarado, que toma como base ingresos bancarios recibidos que en realidad son: (i) pagos de facturas contabilizadas y declaradas por Tergo en los ejercicios objeto de comprobación; (ii) pagos de facturas contabilizadas y declaradas en ejercicios anteriores a los comprobados; (iii) préstamos recibidos que no tienen el carácter de ingresos.

Plantea también la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado que no han sido admitidas por la Inspección. Aduce que el vehículo Audi A5 está afecto al 100% a la actividad económica, pero solo se ha aceptado la deducción del 50%. El contrato suscrito con De Lage Landen International BV es el arrendamiento de la centralita **telefónica** del despacho de la sociedad. En el inmueble de la CALLE000 NUM005 de Toledo se prestaron servicios inmobiliarios por Tergo hasta que se logró su venta en el ejercicio 2016. Los viajes están afectos de forma directa y exclusiva a la actividad y están documentados y justificados. Y lo mismo sucede con otros gastos sobre los que la Inspección afirma que no se han presentado justificantes válidos o no se ha justificado su relación con la actividad.

En cuanto a la sanción, alega que no concurren los elementos objetivo y subjetivo de las infracciones, añadiendo que el acuerdo sancionador carece de la debida motivación.

La Abogada del Estado solicita la desestimación del recurso, reiterando, en lo sustancial, los argumentos de la resolución impugnada.

**CUARTO.-** Delimitado en los términos que se acaban de exponer el ámbito del presente recurso, en primer lugar debe analizarse el motivo de impugnación que plantea la improcedente regularización del IVA devengado.

El examen de esta cuestión exige partir del art. 4.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el hecho imponible:

*"Artículo 4. Hecho imponible.*

*Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

El art. 78.Uno regula la base imponible del IVA:

*"Artículo 78. Base imponible. Regla general.*

*Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."*

Por último, en lo que aquí interesa, el art. 84.Uno.1º de la Ley 37/1992 determina los sujetos pasivos del impuesto:

*"Artículo 84. Sujetos pasivos.*

*Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes."*

Por tanto, los sujetos pasivos están obligados a repercutir el IVA en todas las operaciones que realicen y que estén sujetas y no exentas.

Pues bien, la actora considera que no se ajusta a Derecho el aumento del IVA devengado por las siguientes razones:

*1.- Ingresos realizados por Celsa .*

Afirma la actora que la transferencia recibida (5.000,00 euros) corresponde a un contrato de préstamo.

Sin embargo, el examen de las actuaciones no acredita la existencia de un contrato de préstamo, que no está documentado. En vía administrativa, la actora alegó que el préstamo se concedió el 13 de junio de 2013 y que fue devuelto en efectivo el 12 de julio de 2013, pero se trata de una mera afirmación que carece de apoyo probatorio.



Aparte de esto, en la liquidación recurrida consta que en la inspección practicada al socio don Jose Pedro se llegó a la conclusión de que tres transferencias realizadas por doña Celsa a dicho socio no eran préstamos, sino ingresos de su actividad profesional.

#### *2.- Ingresos realizados por Rubio y Hermanos S.L.*

Invoca la actora que la transferencia recibida de esa entidad, por importe de 9.880,43 euros, corresponde al pago de suplidos y facturas contabilizadas en ejercicios anteriores.

La recurrente tampoco aporta en este caso prueba alguna que avale su tesis, pues ni siquiera presenta factura, por lo que es correcta la decisión de la AEAT de considerar la transferencia como un ingreso de la actividad no declarado.

#### *3.- Ingresos de Exportadora Extremeña de Olivas S.L.*

En la demanda se aduce que el ingreso (152.579,92 euros) corresponde al pago de facturas emitidas el año 2008 por la dirección letrada del procedimiento concursal tramitado durante los ejercicios económicos 2006 a 2008.

De nuevo estamos ante afirmaciones no probadas. La Inspección requirió a la actora para justificar que el importe de 152.579,90 euros había sido declarado, habiendo respondido el representante autorizado que no tenía documentación relativa a los ejercicios 2008 y 2009. Tampoco puede admitirse que ese pago tuviese su causa en facturas emitidas por el socio de la actora, ya que el ingreso se hizo en una cuenta de la sociedad y no de la persona física, aparte de que el importe de la transferencia recibida no coincide con el de las facturas aludidas durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación.

Por ello, hay que concluir que dicho importe es un ingreso de la actividad de la entidad actora que no había declarado.

#### *4.- Ingresos realizados por Recauchutados Industriales Remic*

Se alega en la demanda que el ingreso de 30.000,00 euros corresponde a una provisión de fondos para trabajos que se realizaron en el ejercicio 2015.

Tampoco se ha justificado esa alegación, constando además en el acuerdo de liquidación que no existe una factura posterior y que el propio interesado declaró que los trabajos realizados no prosperaron en un contrato posterior.

Estamos, por tanto, ante un ingreso de la actividad económica que tenía que haber declarado la recurrente y no lo hizo.

#### *5.- Ingresos realizados por Ciudadcampo S.A.*

La recurrente afirma que las transferencias bancarias por importe total de 32.000,00 euros corresponden al pago de facturas contabilizadas en ejercicios anteriores a los comprobados.

Ante la Inspección, el obligado tributario declaró que esa cantidad era el pago de la factura nº NUM006 , de 29 de julio de 2010, por importe de 134.520,00 euros, IVA incluido (20.520 euros), emitida por Tergo 92 a Ciudadcampo.

No obstante, la Inspección expresa en el acuerdo de liquidación que una vez analizada la contabilidad del ejercicio 2014 no figura ningún cliente pendiente de cobro, mientras que en la cuenta 438 "anticipo clientes" constan entregas de Ciudadcampo por importe total de 32.000,00 euros, no figurando en el modelo 347 del ejercicio 2014 ingresos procedentes de ese pagador.

A la vista de estos datos -no desvirtuados por la actora con prueba alguna- no se ha probado que la factura de 29 de julio de 2010 estuviese pendiente de pago parcial en el ejercicio 2014, sin que el mencionado ingreso sea un anticipo, por lo que se trata de un ingreso de la actividad no declarado.

#### *6.- Ingresos procedentes de Jesús Suministros Industriales.*

La entidad actora expresa que el ingreso de 6.000,00 euros corresponde a una provisión de fondos que se facturó en el ejercicio 2015.

Sin embargo, aunque en vía administrativa la hoy recurrente afirmó que se trataba de una provisión a cuenta de la factura NUM007 , la realidad es que no ha sido aportada esa factura, de modo que el sujeto pasivo, sobre quien recae la carga de la prueba, no ha demostrado que tal cantidad sea un pago a cuenta, siendo, en consecuencia, un ingreso de la actividad del ejercicio 2014 no declarado.

#### *7.- Ingresos realizados por Luis Alberto .*



Se invoca en la demanda que este ingreso corresponde a un préstamo, pero la transferencia de 5.000,00 euros se recibió en una cuenta de la sociedad y el supuesto préstamo al que se refiere la actora es de una transferencia recibida en una cuenta bancaria titularidad del socio don Jose Pedro , de forma que tampoco en este caso la actora ha acreditado los hechos en que basa su pretensión, estando de nuevo ante un ingreso no declarado.

#### 8.- Ingresos procedentes de Hervaor S.L.

En el escrito de demanda se expone que el saldo de la cuenta 438 (anticipo clientes) en el periodo 1T de 2013, por importe de 71.481,12 euros, y en el 4T de 2014, por importe de 17.000,00 euros, corresponde a provisiones de fondos facturadas en ejercicios posteriores a los comprobados.

Nuevamente estamos ante afirmaciones huérfanas de apoyo probatorio, ya que no se ha aportado documento alguno que justifique que esos importes sean anticipos de clientes, constando en el acuerdo de liquidación que en el modelo 347 de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 no figura declarado ningún ingreso que proceda de Hervaor S.L. Se trata, por tanto, de ingresos de la actividad de los ejercicios 2013 y 2014 que no han sido declarados por el sujeto pasivo.

Por último, en la demanda se indica que todo lo alegado "se justificará mediante informe pericial que dejamos anunciado". Pero ese informe no ha sido presentado ante esta Sala.

En consecuencia, debe confirmarse la liquidación recurrida en el particular relativo al incremento del IVA devengado en los ejercicios 2013 y 2014.

**QUINTO.-** Plantea a continuación la entidad recurrente la deducibilidad de las cuotas soportadas no admitidas por la Administración tributaria.

Para examinar esta cuestión hay que tener en cuenta que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, estando sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial ( arts. 1 y 4 de la Ley 37/1992), por cuyo motivo los arts. 92 y siguientes de la misma Ley permiten a los empresarios deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que se afecten al desarrollo de actividades sujetas al IVA y no exentas.

En concreto, el art. 92 de la mencionada Ley, precepto referido a las cuotas tributarias deducibles, establece en lo que ahora importa:

*"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 correspondan a 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."*

Por su parte, el art. 94 del mismo texto legal regula las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, en estos términos:

*"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.*

*(...)*

*Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho."*



El art. 95 de la Ley 37/1992 establece las limitaciones del derecho a deducir, disponiendo, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

*"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.*

*Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:*

- 1. ° Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.*
- 2. ° Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.*
- 3. ° Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.*
- 4. ° Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.*
- 5. ° Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.*

*Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:*

- 1. ° Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.*
- 2. ° Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.*

*A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".*

*No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:*

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.*
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.*
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.*
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.*

*(...)*

- 4. ° El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.*

*No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.*

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

Además, el art. 96 de la Ley 37/1992 regula las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, declarando:  
"Artículo 96. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º (Suprimido)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. (...)"

Finalmente, en lo que ahora importa, el art. 97 de la Ley del IVA regula los requisitos formales de la deducción:  
"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. (...)"

Las normas transcritas, en especial el art. 97 de la Ley del IVA, nos remiten al Real Decreto 1619/2012 (Reglamento que regula las obligaciones de facturación), que establece en el art. 1 que los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. El art. 2.2.a) dispone que deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en aquellas operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentra acogido el empresario o profesional que realice la operación.



Por último, en lo que ahora importa, el art. 6 declara que toda factura deberá contener, entre otros datos o requisitos, el número, fecha de expedición, nombre y apellidos o razón social completa del obligado a expedir la factura y del destinatario, domicilio de ambos, número de identificación fiscal, descripción de la operación, tipo impositivo aplicado, cuota tributaria repercutida (que deberá ser consignada por separado), fecha en que se haya efectuado la operación si es distinta a la de expedición de la factura, etc.

Por otro lado, el art. 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme), se refiere al nacimiento y alcance del derecho a deducir, estableciendo en su apartado segundo que *"en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo"*.

El apartado 6 establece que *"antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva"*. Y el siguiente apartado dispone que *"sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes (...)"*.

Por su parte, el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene un comienzo idéntico al del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE: *"En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes..."*

Además, corresponde al obligado tributario demostrar que las cuotas que pretende deducir han sido soportadas en el ámbito de aplicación del impuesto, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: *"... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la entidad que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales"*.

La sentencia más reciente del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2021 (recurso de casación nº 5204/2020), declara sobre la carga de la prueba en su segundo fundamento jurídico:

*"SEGUNDO.- Remisión a las sentencias 951/2021, de 1 de julio (rec. 4927/2020); 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018); y 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018).*

*Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión de las citadas sentencias, partiendo de la fundamentación jurídica de la sentencia 429/2020, de 18 de mayo (rec. 4002/2018) que se remite a la ya aludida sentencia 96/2020, de 29 de enero (rec. 4258/2018). (...)*

*La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.*

*Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:*

*"Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba.*

*Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó.*

*Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica*



*necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".*

*De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".*

*Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo".*

De las normas y doctrina expuestas se infiere que para la deducción de una cuota de IVA no basta con la expedición de factura completa, la contabilización del gasto y la justificación del pago, sino que es preciso además que el sujeto pasivo demuestre la afectación directa a la actividad económica del bien adquirido o del servicio prestado. En definitiva, la existencia de factura es necesaria, pero no basta por sí sola para probar los hechos que atribuyen carácter deducible a un gasto.

Por otro lado, el art. 106.1 de la Ley General Tributaria establece que "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", añadiendo el art. 108.2 de la misma Ley que "para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Así, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe realizarse al amparo de lo que dispone el art. 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario. Y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a la prueba de los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia nº 3/1984, de 20 de enero).

En este sentido, el art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que a partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Así pues, la prueba indiciaria requiere dos elementos: que los hechos constitutivos del indicio o hecho base estén completamente acreditados y que entre tales hechos y la consecuencia extraída exista una relación lógica, entendida como elemento de racionalidad, de forma que el límite de la prueba de presunciones viene impuesto por el rechazo de la incoherencia, la irrazonabilidad y la arbitrariedad.

También hay que destacar que es obligación del empresario o profesional documentar y justificar la prestación de los servicios o entrega de bienes, así como su vinculación con la actividad desarrollada, en la medida en que la facturación que recibe es utilizada como gasto deducible, debiendo tenerse en cuenta que la Administración tributaria es un tercero en la relación que une al prestador de los servicios con el destinatario de los mismos o al que entrega los bienes con el que los recibe, y por ello, para que tenga efectos la deducibilidad frente a terceros, como lo es la Administración, es necesario justificar la efectiva prestación de los servicios y/o la entrega de los bienes, y también que los mismos guardan relación con la actividad, prueba que, como se ha dicho, recae sobre el recurrente, que es el que pretende la deducibilidad de los importes de IVA soportados.

**SEXTO.-** Conforme a las normas y jurisprudencia que se han transcrito, hay que determinar si son deducibles o no las cuotas de IVA soportadas a las que se alude en la demanda, que son las que a continuación se analizan.

1.- Gastos referidos al vehículo Audi A5, matrícula ....WXQ .



La entidad actora considera que las cuotas relacionadas con ese vehículo son deducibles en su integridad por estar afecto al 100% a la actividad, frente a la deducción del 50% admitida por la Administración.

El art. 95.Tres.2ª de la Ley 37/1992, precepto antes transcrito, establece la presunción de que los vehículos automóviles de turismo están afectos al desarrollo de la actividad económica en la proporción del 50%, siendo aplicable también ese porcentaje a las cuotas satisfechas por la adquisición de accesorios y piezas de recambio, combustible y carburantes para su uso, servicios de aparcamiento y reparación de los mismo, conforme al apartado Cuatro del mismo precepto legal.

En este punto, hay que recordar que reiteradas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo han proclamado que el art. 95.Tres de la Ley del IVA es respetuoso con lo dispuesto en el art. 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que lo interpreta, que autorizan a limitar la deducción de las cuotas de IVA relativas a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de los mismos en la actividad económica del contribuyente ( sentencias del TS, entre otras, de 5 de febrero de 2018 y 9 de julio de 2020, recursos de casación núms. 102/2016 y 5336/2017, respectivamente).

La citada sentencia del TS de 9 de julio de 2020, que se remite a la sentencia también reseñada de 5 de febrero de 2018, establece la siguiente doctrina en su quinto fundamento jurídico:

*"QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

*Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:*

*"Determinar si el artículo 95.Tres, reglas 2ª y 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se opone a lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, a la vista de la doctrina que emana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".*

*La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues el precepto español resulta, a nuestro juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta, de suerte que hemos de considerar contraria a derecho la interpretación contenida en la sentencia de instancia."*

Así, al haber aplicado la AEAT la presunción de afectación en la proporción del 50%, la deducción superior a ese porcentaje exige que el obligado tributario acredite un mayor grado efectivo de utilización del vehículo en el desarrollo de su actividad, conforme al art. 95.Tres.4ª de la Ley 37/1992, del IVA, pues el hecho de que la Administración tributaria admita que el vehículo se utiliza en el desarrollo de la actividad económica, no impide que sea destinados al uso personal o particular cuando se interrumpe el ejercicio de tal actividad.

En este sentido, las alegaciones que contiene la demanda son genéricas, sin que en este procedimiento se hayan aportado pruebas encaminadas a desvirtuar las conclusiones de la liquidación, de modo que la actora no ha probado la íntegra afectación a la actividad económica del vehículo cuestionado y, por ello, debe ser confirmada en este particular la liquidación recurrida.

## 2.- De Lage Landen International BV.

En el demanda se afirma que este gasto corresponde al arrendamiento de la centralita **telefónica** del despacho de la entidad actora.

En la diligencia nº 9, de fecha 18 de enero de 2018, consta lo siguiente:

*"En relación con el requerimiento de que se aportase a la inspección el contrato suscrito con DE LAGE LANDEN INTERNACIONAL BV y se justificase la correlación de este gasto con los ingresos obtenidos, se aportó en sede de la AEAT contrato firmado el 5 de agosto de 2011.*

*En el contrato se indica "Certificado de aceptación de material, licencia y servicios objeto de contrato de arrendamiento nº NUM008 ...", se han aportado las condiciones generales del contrato, pero no las condiciones particulares, sin que en ningún momento pueda identificarse el objeto arrendado, por lo que se requiere se aporten las condiciones particulares, se identifique el objeto o bien objetos arrendados y se justifique su correlación con los ingresos obtenidos.*

*El representante autorizado manifiesta que LAGE LANDEN INTERNACIONAL BV no facilita más información respecto de este contrato, pero que se corresponde con la centralita de la oficina."*



Pues bien, la parte actora no ha subsanado la carencia de prueba advertida por la Inspección al no haber aportado las condiciones particulares del aludido contrato, de manera que no está identificado el objeto del arrendamiento y, por ello, no ha quedado acreditado que el bien arrendado esté afectó, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial, incumpliendo la recurrente la carga probatoria que deriva del art. 95.Uno de la Ley del IVA.

### 3.- Inmueble situado en la CALLE000 nº NUM005 de Toledo.

Invoca la demandante la afectación de ese inmueble a la actividad porque en él se prestaron servicios inmobiliarios hasta su venta en el año 2016.

De nuevo estamos ante manifestaciones de la parte actora que carecen de apoyo probatorio, ya que no ha presentado pruebas que avalen su pretensión, con incumplimiento del art. 105.1 de la Ley General Tributaria.

### 4.- Viajes.

Aduce la parte actora que los gastos de viaje no admitidos por la Inspección se realizaron en el ejercicio de la actividad, por lo que son deducibles.

En la diligencia nº 3 se requirió al obligado tributario para que justificase la correlación de los viajes con el desarrollo de la actividad, habiendo manifestado en la diligencia nº 4 que tenía clientes fuera de Madrid, pero no podía dar prueba de cada gasto concreto. En la diligencia nº 6 de nuevo fue requerido para acreditar la relación de esos gastos con los ingresos, sin que haya aportado justificación alguna.

También se expone en el acuerdo de liquidación que hay facturas de hoteles en las que el huésped no es el socio único de la sociedad actora o bien no consta identificado. Además, se han aportado facturas de tren con más de un viajero por trayecto, otras en las que no se aplica la tarifa utilizada por dicho socio (tarifa dorada de Renfe) y, en fin, otras que corresponden a viajes de fin de semana. Y también se han presentado billetes de avión que no corresponden al socio único.

Por último, la Inspección puso de manifiesto la existencia de viajes a zonas de vacaciones, como Tenerife, así como gastos deducidos de los que no se han aportado justificantes que demuestren su realidad.

Pues bien, la actora no invoca en la demanda argumentos que desvirtúen las razones en que se basa la decisión ahora impugnada, limitándose a afirmar que los gastos de viajes están vinculados con la actividad económica, afirmación que carece de eficacia a los fines pretendidos por no tener apoyo probatorio.

Hay que señalar, además, que la exigencia de probar la vinculación de cada gasto con la actividad no puede ser suplida afirmando una genérica necesidad de realizar desplazamientos, pues ello supondría admitir el carácter deducible de todos los gastos declarados sin necesidad de demostrar las circunstancias que exigen su realización en cada caso, lo que no es admisible ya que implicaría dejar a la voluntad del contribuyente la cuantificación de la base imponible del impuesto.

### 5.- Otros gastos.

En este apartado, la recurrente reclama la deducción de gastos no admitidos por la Inspección porque *"no se han presentado justificantes válidos o no se ha justificado la relación con la actividad"*.

En la demanda se expresa que la cuantía de tales gastos *"resultará de un informe pericial que dejamos anunciado"*, pero ese informe no se ha presentado.

- En el acuerdo de liquidación se expresa, en primer lugar, que la entidad actora contabilizó gastos de los que no ha presentado justificante alguno que acredite su efectividad.

Así, la falta de soporte documental de los registros no solo implica que no queda justificada la relación de los gastos con los ingresos, sino que además supone que no está acreditada la propia realidad del gasto que da lugar a la deducción. Y esto conduce necesariamente al rechazo de la pretensión actora.

- El acuerdo de liquidación alude también a gastos que se pretenden justificar con tiques en los que no se identifica al destinatario del servicio.

Pues bien, esta Sección viene declarando de forma constante que los tiques, recibos y otros documentos que no incorporan los datos necesarios para identificar al destinatario del servicio carecen de eficacia para demostrar el carácter deducible del gasto si no se aporta además una prueba concluyente de que haya sido realizado por el propio profesional o empresario en el ejercicio de su actividad, demostración que no ha llevado a cabo la sociedad recurrente, sobre quien recae la carga de la prueba.

Por tanto, los tiques y recibos que no incorporan ningún otro elemento probatorio adicional son insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad económica desarrollada, por lo que no procede su



deducibilidad, ya que la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un tique u otro documento similar no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, pues de aceptarse este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto, soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce, pudiera ser deducido por cualquier otra persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria.

- Finalmente, en lo que aquí interesa, también se refiere la liquidación a gastos de farmacia, estacionamiento regulado, parking, compra de ropa, objetos de menaje del hogar, libros y revistas, maletas, joyería, ipad y Samsung Galaxy, artículos de ferretería, bricolaje, fontanería, carpintería, electricidad, canciones infantiles, comida, vino, cerámica, registro de la propiedad, cajas fuertes, etc.

La parte actora no ha justificado en ninguno de estos casos la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad, lo que impide deducir las cuotas de IVA soportadas, debiendo recordarse que es necesario acreditar la correlación de cada gasto para que sea deducible, sin que sean válidas meras alegaciones de carácter genérico.

En atención a las razones expuestas, debe confirmarse en su integridad la liquidación recurrida por ser ajustada a Derecho.

**SÉPTIMO.-** En relación con la sanción, la recurrente alega en primer lugar que no concurre el elemento objetivo de las infracciones.

El principio de tipicidad se traduce en la exigencia de castigar las conductas que integran infracciones previamente establecidas legalmente, por lo que el acto castigado tiene que hallarse claramente definido como infracción en la norma aplicada por la Administración.

Así, la confirmación de la liquidación recurrida evidencia la realidad de los hechos en que se basa la sanción impuesta ya que, como consecuencia de no haber declarado la entidad actora cuotas de IVA devengadas y haber deducido cuotas no deducibles, dejó de ingresar cuotas en los periodos objeto de comprobación y declaró indebidamente cantidades a compensar, en los términos que figuran en la página 69 del acuerdo sancionador.

Y estos hechos integran las infracciones descritas en los arts. 191 y 195 de la LGT, por lo que concurre el elemento objetivo de las dos infracciones tributarias, lo que determina el rechazo del motivo de impugnación examinado.

**OCTAVO.-** En cuanto al elemento subjetivo, el principio de culpabilidad está recogido en el art. 183.1 de la Ley General Tributaria al proclamar que *"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley"*, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, de 20 de junio.

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción. Así lo ha declarado la citada 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 fechas 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada



de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Además, en lo que ahora importa, 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"*.

La doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre la motivación de las sanciones tributarias se sintetiza en la sentencia de fecha 2 de noviembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3256/2016), que argumenta lo siguiente:

*"(...) cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, de acuerdo con asentada doctrina de esta Sala y Sección, no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR, ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el acuerdo sancionador y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición.*

(...)

a) En efecto, en primer lugar, este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la citada Sentencia de 6 de junio de 2008, en que no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria. En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [ Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto; y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, "no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que "[e]s preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora"

(...).

# En particular, hemos dejado muy claro que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

(...)

c) Finalmente, el acuerdo sancionador fundamenta también la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que no se aprecia "la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT".

*Sin embargo, esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión, según la jurisprudencia de esta Sala y Sección, tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .*

# En efecto, como hemos señalado en multitud de pronunciamientos, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) "porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia"

(...)



# Y en ambos casos hemos dicho que "no es suficiente para fundamentar la sanción" porque "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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

(...)

# En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "claridad de la norma" incumplida como fundamento de la culpabilidad, hemos subrayado que la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente" (...).

Por último, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de diciembre de 2017 (recurso de casación 1347/2016), declara:

"(...) Esa exigencia de motivación, cuya necesaria presencia en toda decisión sancionadora nadie discute, no se satisface con una larga exposición de hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (vid. el artículo 183.1 LGT ). Por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad (...)".

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

En cuanto a la culpabilidad, el acuerdo de imposición de sanción recurrido argumenta lo que sigue:

"El artículo 183 de la LGT dispone que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley"

Para que la conducta del obligado tributario pueda ser calificada como constitutiva de infracción tributaria, además de darse el necesario elemento objetivo (que la conducta esté tipificada como tal en la Ley), debe concurrir el elemento subjetivo, la existencia de culpabilidad o intencionalidad en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

Profundizando en el concepto de "negligencia" señalado en el artículo 183 de la LGT , el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 76/1990 refiriéndose al deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según su capacidad económica, lo que implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. El conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta ese deber no se compagina con la actitud de descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. De igual manera, la Circular de la Dirección General de Inspección de 29 de febrero de 1988, a la que aluden reiteradamente las Sentencias del Tribunal Supremo afirma que "la negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma".

La culpabilidad o negligencia en el ámbito tributario consiste, en definitiva, en la no realización del comportamiento exigible, según la naturaleza de la obligación.

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos ( artículo 179 de la LGT ).

En este caso la conducta del obligado es culpable. En este sentido:

1) TERGO 92, S.A no ha declarado el IVA devengado por determinadas prestaciones de servicios.

La obligación de ingresar a la Hacienda Pública el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la contraprestación percibida por prestaciones de servicios es una cuestión básica que TERGO 92, S.A. conoce, no solo por su condición de sujeto pasivo de I.V.A., sino también por tratarse de una entidad dedicada a la prestación de servicios jurídicos.



La ley 37/92, del I.V.A. y su Reglamento de desarrollo no ofrecen al respecto laguna ni obscuridad alguna, no existiendo interpretación razonable de la norma que pudiera amparar la conducta de TERGO 92, S.A.

De todo lo expuesto resulta que la conducta de TERGO 92, S.A. en lo relativo a este extremo ha sido culpable.

2) TERGO 92, S.A. ha deducido el 100% de las cuotas soportadas en determinadas adquisiciones de bienes y de prestaciones de servicios relacionadas con un vehículo de turismo, que se presume afectado al desarrollo de la actividad en un 50% de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95.Tres.3º de la Ley del I.V.A., por lo que solo se admite la deducción del 50% de dichas cuotas, no habiéndose acreditado por el obligado tributario la afectación del bien en un porcentaje diferente, recayendo sobre el mismo la carga de la prueba de dicha afectación.

TERGO 92, S.A. ha aplicado directamente la deducción del 100% de las cuotas soportadas obteniendo un ahorro fiscal indebido pues el vehículo no se encontraba afecto a la actividad en dicho porcentaje.

El citado artículo 95. Tres.3º de la Ley del I.V.A. es claro en su redacción y no ofrece dudas ni oscuridad alguna, no existiendo ninguna interpretación razonable del mismo que pudiera amparar la conducta de TERGO 92, S.A.

En resumen, de todo lo expuesto resulta clara la no acreditación por parte del obligado de la afectación del vehículo al 100%, y la aplicación al presente caso de la presunción de afectación fijada por el artículo 95.Tres de la Ley del I.V.A., y que TERGO 92, S.A. dedujo las cuotas soportadas al 100% no existiendo dicha afectación al 100%, no efectuando una interpretación razonable de la norma, por lo que su conducta en lo relativo a este extremo ha sido culpable.

3) TERGO 92, S.A. ha deducido cuotas de I.V.A. soportado en la adquisición de bienes y/o servicios que no guardan relación con la actividad ejercida, no habiéndose acreditado por el obligado tributario que dichos bienes y servicios se encuentren afectados a la actividad ejercida por el mismo, recayendo sobre el obligado la carga de la prueba de dicha afectación.

Determinar que los bienes y servicios adquiridos no guardan relación con la actividad ejercida no requiere de ninguna calificación jurídica compleja. Cualquier persona, aunque carezca de conocimientos jurídicos, es capaz de determinar simplemente aplicando las reglas de la lógica humana, que se trata de bienes y servicios no afectos a la actividad. Todo contribuyente del impuesto sabe que no son deducibles las cuotas de I.V.A. soportadas en la adquisición de bienes y servicios que no se encuentran relacionados con la actividad ejercida, de modo que no se encuentran destinados a realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas a I.V.A.

No existía laguna legal, ni estamos ante un supuesto en el que la interpretación de la norma no sea clara, ni estamos ante una norma de especial complejidad, sino todo lo contrario, es una norma tremendamente sencilla ( artículos 95 y 96 de la Ley del IVA ) cuya lectura no da lugar a duda alguna, por lo que el obligado no ha efectuado una interpretación razonable de la norma.

De todo lo expuesto, resulta evidente que la conducta TERGO 92, S.A. fue culpable también en lo tocante a este extremo.

4) TERGO 92, S.A. ha deducido gastos respecto de los que no se ha aportado justificante alguno que acredite su realidad, no siendo por tanto deducibles las cuotas correspondientes a los mismos.

Para saber que no se dispone de justificante alguno de parte de los gastos y cuotas declarados no resulta preciso conocimiento jurídico alguno. Basta con repasar los gastos deducidos y compararlos con los justificantes poseídos, de modo que saber leer, escribir, sumar y restar son todos los conocimientos que se necesitan para realizar dicha tarea.

También cualquier persona, aunque carezca de conocimientos jurídicos, sabe que no son deducibles a efectos fiscales los gastos que no son reales.

No existe ninguna interpretación razonable de la norma, ni laguna u oscuridad de esta, que permita la deducción de los gastos que no han sido justificados.

De todo lo expuesto, resulta evidente que la conducta TERGO 92, S.A. fue culpable también en lo tocante a este extremo.

Por lo tanto, a TERGO 92, S.A. le era exigible otra conducta distinta, no pudiéndose apreciar buena fe en su actuación en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino que, por el contrario, debe concluirse que su conducta ha ido encaminada a eludir su carga tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido en los periodos comprobados.

En consecuencia, la conducta del obligado tributario fue culpable a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT, no apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la LGT, por lo que procede la imposición de sanción".



Los argumentos que se acaban de transcribir evidencian que el acuerdo sancionador justifica adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, ya que especifica en qué consistió su actuación, analiza con detalle la conducta constitutiva de cada infracción y valora la intencionalidad a partir de datos concretos, los cuales ponen de relieve que la sociedad actora no declaró el IVA devengado en varias operaciones, procedió a deducir el 100% de las cuotas soportadas en relación con un vehículo que solo estaba afecto parcialmente a la actividad y dedujo también cuotas que no eran deducibles, unas por no estar vinculadas con el desarrollo de la actividad y otras cuya realidad no ha sido acreditada. Así, la AEAT no ha declarado la existencia de culpa con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas fiscales.

Por otra parte, la actuación de la recurrente no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma. Para que concurra una causa de exoneración no es suficiente con afirmar su existencia, sino que es necesario que tal afirmación esté respaldada por un fundamento que en el presente caso no existe, ya que, como antes se ha dicho, la actuación de la recurrente no tenía amparo jurídico.

Además, no puede olvidarse que tanto la presunción de inocencia como la de buena fe del contribuyente pueden quedar desvirtuadas con una actividad probatoria de la que se deduzca la culpabilidad, prueba que existe en este caso por las razones ya expuestas.

En consecuencia, debe confirmarse el acuerdo sancionador recurrido por ser conforme a Derecho.

**DÉCIMO.-** De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta la naturaleza de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 4.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

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

## FALLAMOS

Desestimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad **TERGO 92, S.A.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 29 de abril de 2021, que desestimó las reclamaciones deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, imponiendo las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último fundamento jurídico

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 2610-0000-93-1208-21 (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 2610-0000-93-1208-21 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.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.