



Roj: **STSJ GAL 4113/2024 - ECLI:ES:TSJGAL:2024:4113**

Id Cendoj: **15030330042024100374**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **07/06/2024**

Nº de Recurso: **15683/2023**

Nº de Resolución: **386/2024**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00386/2024

-

Equipo/usuario: SB

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2023 0001362

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015683 /2023 /

De D./ña. Pedro Jesús

ABOGADO

PROCURADOR D./D^a. MARIA DE LOS ANGELES SANMARTIN MENDEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D^{ña}. MARÍA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a siete de junio de dos mil veinticuatro

En el recurso contencioso-administrativo número PO **15683/2023** interpuesto por Pedro Jesús , representada por la procuradora D^a. MARIA DE LOS ANGELES SANMARTIN MENDEZ, contra el acuerdo dictado en fecha



10.05.2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000 , sobre sanción dimanante de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 46.711,12 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Don Pedro Jesús interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado en fecha 10.05.2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000 , sobre sanción dimanante de liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017.

La regularización practicada consistió en incrementar el rendimiento neto de la actividad económica del impuesto y ejercicio mentados en los ingresos no declarados y el importe de gastos cuya deducibilidad se rechaza por la Administración.

Como consecuencia de tal liquidación resultó una cantidad a ingresar, determinante de la incoación de un procedimiento sancionador que concluyó con el acuerdo inicialmente impugnado.

El presente recurso se articula en torno a la falta de motivación del elemento subjetivo del tipo y ausencia de culpabilidad.

La abogada del Estado reitera el criterio de los acuerdos recurridos, ratificando la culpabilidad que entiende suficientemente motivada en aquellos sobre la base de que el demandante, abogado de profesión, se presenta en LinkedIn como profesor de derecho fiscal, por lo que se le presume un conocimiento especial de la norma y del propio procedimiento sancionador.

SEGUNDO.- El artículo 191.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece: " *Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley*"

El recurrente consintió las liquidaciones en las que se reflejan los hechos determinantes de la regularización practicada que determina una cantidad a ingresar.

Respecto del elemento objetivo del tipo, la conducta imputada se encuentra tipificada en el artículo 191 LGT, por lo que el debate litigioso ha de centrarse en la concurrencia y motivación del subjetivo.

A este respecto cabe recordar que reiterada jurisprudencia constitucional (SSTC 9/2018, de 5 de febrero, 54/2015, de 16 de marzo...) ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador, con ciertos matices, las garantías del proceso penal, al ser ambos manifestaciones del *ius puniendi* del Estado; no solo los principios sustantivos derivados del art. 25.1 CE, sino también las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24 CE. Dentro de estas, sin ánimo de exhaustividad el TC cita los siguientes derechos: " *a la defensa, que proscribe cualquier indefensión; ... a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de*



los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición de la utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales..."

Siendo la culpabilidad un elemento esencial de la infracción tributaria, en aplicación de los arts. 24.2 y 25.1 CE compete a la Administración acreditar su concurrencia, exteriorizando las razones por las que, para el caso particular y en atención a las concretas circunstancias, se aprecia, aunque dicho elemento lo satisfaga la mera negligencia (art. 183 LGT).

A ello alude la STS de 15.03.2017, rca 1080/2016 cuando afirma: *"Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar 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 esta línea respecto de la motivación que sustente la inexistencia de causas que exoneran de la responsabilidad, la STS 23.05.2023, rca 5250/2021 fija en el fundamento jurídico séptimo como criterio interpretativo que: *" la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT , requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad".*

En la sentencia de 22 de diciembre de 2016, rca 348/2016 el Tribunal Supremo, reitera que: *"... es adecuada la afirmación de que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) 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 las infracciones tributarias.*

Se adecúa a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] 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. Y 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"...

...En lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable"...

No cabe ... concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE , ...es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable..."

TERCERO.- Bajo la perspectiva expuesta debemos analizar y resolver la ausencia de culpabilidad y falta de motivación aducidas en la demanda.

Vaya por delante que aun consintiendo el actor la liquidación, puede impugnar en el seno del procedimiento sancionador todo o alguno de los hechos en que se sustenta la regularización. Así lo declara el Tribunal Supremo en la sentencia de 23.09.2020, recurso 2839/2019, al abordar las posibilidades de defensa frente a una sanción que dimanaba de una liquidación consentida: *"... que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere*



conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción". Y concluye: "... se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE -tutela judicial efectiva sin indefensión- comporta el correlativo deber de los tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta".

Invoca el demandante la presunción de actuación de buena fe del contribuyente, no desvirtuada por la Administración en atención a los años de ejercicio profesional de la abogacía o importe de ingresos obtenidos, que los gastos controvertidos generan dudas razonables en cuanto a su deducibilidad. La mayoría de los servicios facturados tiene por objeto el asesoramiento jurídico de los Ayuntamientos de Trazo y de Lousame que impone una presencia física de un mínimo de dos días a la semana e intervención ante los Juzgados de Órdenes, A Coruña y Vigo. Los gastos de combustible y peaje están vinculados a estos desplazamientos, guardando correlación entre número de kilómetros recorridos y consumo medio, de ahí que el contribuyente entendiéndose que eran deducibles. En cuanto a las cuotas de la Mutualidad la deducción como gasto se debe a un evidente error, pues ya se habían aplicado como reducción. En todo caso, la motivación se realiza en fórmulas estereotipadas y es genérica.

Comenzando por esto último, en efecto, la insuficiencia de fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad ha sido declarada por reiterada jurisprudencia que plasman, entre otras muchas que también se citan en la demanda, las sentencias del Tribunal Supremo núm. 2305/2016, 26 de octubre, rca. 1437/2015; 1619/2016, de 4 julio, rca 941/2015, 1473/2016, de 20 de junio, rca 895/2015, 930/2016, 14 de abril, rca 894/2015..., que señalan la mera constatación de los hechos imputados: *"...no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes(...) siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere (...) el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE (RCL 1978, 2836) 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 (...) la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente (...) Así pues, y como se desprende de la citada jurisprudencia, en relación con el principio de culpabilidad, no basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor que no se cuestionan, como tampoco se cuestiona la claridad de la norma que regula la exención subjetiva que el sujeto pasivo manifestó concurrir. Pero con ello no basta para entender que la conducta del sujeto pasivo ha sido culpable ya que ello significaría que cualquier incumplimiento de una norma tributaria se convertiría automáticamente en infracción sancionable, sin tener en cuenta el ánimo del sujeto pasivo al realizar la conducta típica, con olvido del principio de culpabilidad".*

Pues bien, en el acuerdo sancionador que nos ocupa, tras la cita de los arts. 183.1 y 191.1 LGT y consideraciones generales sobre la imputabilidad a título de mera negligencia, obligación del contribuyente de conocer la normativa tributaria y cumplir con sus obligaciones, se aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, importe de sus ingresos, presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, llevanza de libros registro de su actividad que junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT le permiten apreciar la culpabilidad. En el marco de los gastos se alude expresamente a los vinculados a vehículo no afecto a la actividad y en cuanto a los ingresos, se estima la actuación deliberada al no declararlos.

Desde luego, no estamos ante fórmulas estereotipadas pues se analizan, con acierto o sin él, las circunstancias particulares del caso para sentar la culpabilidad.

Cuestión distinta es si la motivación expuesta es suficiente a los efectos de apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, la idoneidad de las circunstancias ponderadas o su aplicación general sin discernir los concretos gastos que fueron objeto de regularización y, en definitiva, si se comparte por este Tribunal.

Respecto de lo primero, cabe señalar que la mera existencia de una regularización tributaria con resultado a ingresar determina la concurrencia del elemento objetivo del tipo previsto en el art. 191.1 LGT, por lo que la remisión a aquella puede ser suficiente para constatarlo, pero cuando se trata de justificar la culpabilidad, no



basta la referencia al acuerdo de liquidación para identificar los gastos regularizados, pues la voluntariedad de la falta de ingreso conlleva ineludiblemente la valoración de los gastos y circunstancias determinantes de su no deducibilidad y ambas deben identificarse en el acuerdo sancionador. Dicho de otro modo, tanto los hechos como los razonamientos que sustentan la infracción sancionada deben consignarse en el acuerdo sancionador, sin que puedan complementarse en acuerdos resolutorios de recursos o reclamación, o en la contestación a la demanda.

Los únicos gastos regularizados que se identifican en este acuerdo son los relativos a combustible y peaje, por lo que en relación con los restantes el recurso ha de prosperar ya que no cabe remitirse a los expresados en el acuerdo de liquidación obrante en el expediente sin transcribirlos en el sancionador. Es este último, a los efectos de motivar la culpabilidad, el que ha de identificar los concretos gastos cuya deducibilidad determinó la conducta sancionada.

Tal omisión no la cubre ni el ejercicio de la profesión de abogado, ni el montante de sus ingresos, llevanza de libros registro o correcto cumplimiento en ejercicios anteriores de la obligación de presentar autoliquidaciones tributarias. Estas circunstancias por sí solas no motivan la culpabilidad, ni dan respuesta a las diversas alegaciones en que el actor sustenta su ausencia según el gasto de que se trate.

El ejercicio de la abogacía no presupone el inabarcable conocimiento de todas las ramas del Derecho, sin que la AEAT haya acreditado que el asesoramiento a los Ayuntamientos se realice en materia tributaria, debiendo prescindir este Tribunal de hechos nuevos introducidos en la contestación a la demanda, no plasmados en el acuerdo sancionador.

Ya, para los gastos de combustible y peaje, acreditada la realidad de los desplazamientos, es evidente que estos entrañan gastos de combustible y peajes, por lo que de la insuficiencia probatoria de la vinculación exclusiva del vehículo a la actividad que es en lo que se sustenta la regularización de tales gastos no cabe inferir la culpabilidad. Como hemos declarado con reiteración (entre las más recientes, en sentencia 10.04.2024, recurso 15487/2023) si el ejercicio de la actividad requiere desplazamientos que se realizan en vehículo, "*el recurrente pudo considerar que los gastos... eran deducibles y que la documentación de que disponía era suficiente para acreditar la afectación exclusiva y la relación con la actividad exclusiva y la relación con la actividad*".

Como indicamos, esta documentación es insuficiente, pero esto no hace que la conducta sea merecedora de una sanción".

En cuanto a los ingresos no incluidos en la autoliquidación que, por cierto, tampoco se detallan en el acuerdo sancionador, también la motivación es insuficiente ya que tanto la culpabilidad como la ocultación se fundan en la mera omisión en la declaración de IRPF, suficiente para regularizar la situación tributaria del contribuyente pero no para fijar su culpabilidad.

Por todo ello, procede estimar el recurso.

CUARTO.- Conforme al artículo 139.1 no hacemos especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales siguiendo el criterio de esta Sala en asuntos análogos al enjuiciado.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido:

1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Pedro Jesús contra el acuerdo dictado en fecha 10.05.2023 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000, sobre sanción dimanante de liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017.
2. Anular dichos actos por ser contrarios a Derecho.
3. No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-



Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ