

Tribunal Superior de Justicia

TSJ de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia
num. 84/2023 de 31 enero
JT\2023\134

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: BASE IMPONIBLE: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA: GASTOS DEDUCIBLES: gastos relacionados con vivienda: acreditación insuficiente de la afectación de la misma a la actividad profesional: corresponde al interesado la carga de la prueba: deducción improcedente.SENTIDO DEL FALLO: Estimación parcial recurso contencioso-administrativo

ECLI:ECLI:ES:TSJM:2023:1122

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Procedimiento 832/2020

Ponente:Ilmo. Sr. D. Alfonso Rincón González-Alegre

El TSJ de Madrid estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una Resolución del TEAR de 02-06-2020, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2020/0014379

Procedimiento Ordinario 832/2020 SECCIÓN DE APOYO.

Demandante: D./Dña. Rogelio

PROCURADOR D./Dña. ANA MARIA CAPILLA MONTES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE

MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA Nº 84/2023

Ilma./os. Sra./es:

Presidente:

D. JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ

Dña. MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ

D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO

D. ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE (PONENTE)

En Madrid, a 31 de enero de 2023.

Vistos por la Sala, constituida por los magistrados y la magistrada indicados más arriba, los autos del presente recurso contencioso-administrativo número 832/2020, interpuesto por don Rogelio, representado por la Procuradora doña Ana María Capilla Montes, y bajo a asistencia letrada de don Miguel Vega Otiñano, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), de Madrid de 2 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones nº NUM000 y NUM001, interpuestas contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de liquidación provisional (nº NUM002) de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2016, por importe de 40.207 euros, y contra acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma (nº NUM003) por importe de 19.145,56 euros.

Ha sido parte el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

Interpuesto el presente recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó

pertinentes, suplica que se dicte sentencia que acuerde " la anulación de la resolución recurrida en base a los motivos expuestos en el cuerpo del presente escrito, y que, en consecuencia, se acepte los gastos indicados en el cuerpo de la demanda modificando la Administración las liquidaciones practicadas".

SEGUNDO

La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se desestime el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas a la parte actora.

TERCERO

Por Auto de 13 de abril de 2021 se acordó recibir el recurso a prueba con el resultado obrante en las actuaciones. Tras las conclusiones escritas de las partes se declaró el pleito concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 24 de enero de 2023, en cuya fecha tuvo lugar.

CUARTO

La cuantía del recurso se fijó en 59.461,31 euros.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Alfonso Rincón González-Alegre.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Actuaciones impugnadas.

En el presente recurso se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 2 de junio de 2020, que desestimó las reclamaciones nº NUM000 y NUM001, interpuestas contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado contra el acuerdo de liquidación provisional (nº NUM002) de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2016, por importe de 40.207 euros, y contra acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma (nº NUM003) por importe de 19.145,56 euros; así como, naturalmente, estas últimas resoluciones.

A) La liquidación y sanción impugnadas tienen su origen en el procedimiento de comprobación limitada que se entendió con el recurrente respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2014.

a) Como consecuencia de dichas actuaciones, se dictó acuerdo de liquidación que, por lo que a este recurso importa, señalaba lo siguiente:

"En la base de datos de la AEAT constan los siguientes antecedentes relevantes:

IAE. Figura de alta en el censo de empresarios y profesionales en el grupo del [Impuesto sobre Actividades Económicas \(RCL 1990, 1999\)](#) (IAE): 799 Otros Prof. Activ. Financ. Jurid. Segur. Fecha inicio 17 de abril de 2015.

No declara local afecto.

En su declaración de 2016 declara como domicilio habitual de la unidad familiar C/ DIRECCION000, nº NUM004, San Sebastián de los Reyes, Madrid, del que es propietario al 50%, con referencia catastral NUM005.

[...]

[N] o se admiten los gastos no registrados en los libros, los no justificados, o no justificados mediante factura o documento válido legible, como los tiques, extractos de cuentas, de domiciliación, correos, presupuestos, etc., o los que no tienen relación con la actividad. En base a lo anterior no se admiten los siguientes gastos para los que no se ha aportado justificante válido: 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 34, 36, 37, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 51, 52, 53, 60,61, 63, 64, 65, 66, 68, 69, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 78, 80, 81, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 96, 97, 98, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 109, 110, 111, 112, 113, 116, 117, 118, 119, 121, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 132, 134, 136, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 146, 147, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 162, 164, 166, 167, 168, 171, 174, 175, 176, 178, 179, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 201, 204, 205, 2016, 207, 208, 209, 210, 211, 213, 214, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 229, 230, 231, 232, 234, 235, 236, 237, 238, 240, 241, 242, 243, 244, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 268, 269, 270, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 279, 280, 281, 282, 283 .

[...]

- Gastos de suministros de la vivienda habitual.

El asiento 39 corresponden a gastos de reparación de la vivienda habitual del contribuyente, C/ DIRECCION001, nº NUM006, Valdeolmos, Madrid, del que es propietario al 50%, y donde viven además su cónyuge y descendiente. No declara local Como se desprende de la doctrina administrativa y jurisprudencia antes mencionadas, la vivienda habitual es susceptible de afectación parcial al desarrollo

de una actividad económica. Sin embargo, se ha de acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, y 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 ([Consulta Vinculante DGT V1371-09 \(PROV 2009, 372960\)](#)). El contribuyente no aporta prueba alguna de la afectación de la vivienda habitual. Por tanto, se eliminan dichos gastos. Por esta razón no se admiten las amortizaciones de la vivienda, ni de las reformas que se reflejan en la ficha de activos presentada por el contribuyente.

[...]

Gastos de representación y restauración.

La deducibilidad de los gastos en la determinación del rendimiento de una actividad económica se encuentra condicionada por el principio de correlación de ingresos y gastos, de tal suerte que sólo aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la misma serán deducibles. Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en Derecho, y, en el caso de que no existiese vinculación o ésta no fuese suficientemente probada, tales gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles .

Por lo tanto, los apuntes 151, 161, 245, 254 (vino) no se admiten como gasto deducible de la actividad económica, ya que no ha quedado justificado, con ningún medio de prueba, el principio de correlación de ingresos y gastos .

[...]

[E]l contribuyente no declara local afecto ni declara afectación alguna de un inmueble a una actividad económica. En las alegaciones presentadas por el contribuyente no queda acreditado el porcentaje de afectación, de manera que resulte verificable por la administración tributaria. Se ha de acreditar el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

[...]

No se aceptan como deducibles los gastos de restaurantes, ya que, además de no estar justificados mediante factura completa, y siendo los mismos susceptibles de pertenecer a la esfera privada del interesado, no queda probado que obedecieron a motivos profesionales

La totalidad de los documentos aportados son tickets o documentos donde no se idéntica el destinatario, por lo que no cumplen los requisitos mínimos exigidos en el [RD 1496/2003 \(RCL 2003, 2790\)](#) de obligaciones de facturación.

[...]

En cuanto a las partidas de gastos de viajes a Nueva York, Barcelona y Londres, apuntes 123, 145, 170 y 178 no se puede determinar si tienen una relación directa y exclusiva con la actividad ni que sean necesarios para la obtención de los ingresos. El contribuyente solo ha declarado ingresos por actividad profesional realizada a su único cliente BANCO DE MADRID, SA, y no por su condición de consejero y presidente de Ahorro Corporación. Por esta actividad no se ha declarado ningún ingreso .

[...]

Tras el recurso de reposición interpuesto se dictó, en fecha 31 de octubre de 2018, resolución de estimación parcial que admitió la deducibilidad del "gasto de sanitas" por el importe de 500 euros, practicándose nueva liquidación por importe de 40.207 euros.

b) A las resoluciones anteriores siguió, previa la tramitación del procedimiento sancionador, acuerdo de imposición de sanción por la infracción del [art. 191 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), consistente en "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación", por importe de 19.145,56 euros. Motiva lo culpabilidad señalando lo siguiente:

" La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia una omisión de la diligencia exigida sin que, por otra parte, las alegaciones realizadas o la interpretación dada a la normativa aplicable puedan amparar una exoneración de la responsabilidad tal como se ha razonado anteriormente y sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#) ".

B) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 2 de junio de 2020, desestimó las reclamaciones formuladas contra los acuerdos anteriores.

a) En relación con la liquidación, tras hacer una exposición general sobre la

deducibilidad de los gastos y su acreditación, rechaza la deducibilidad de los gastos de amortización del despacho donde el interesado ejerce su actividad profesional que corresponde a los 75 metros cuadrados del inmueble que, a su vez, constituye su vivienda unifamiliar razonando que " dado que no resulta probado la vinculación de este inmueble a la actividad económica, no pueden ser deducibles los gastos inherentes al mismo, sean estos derivados de la propiedad, sean por consumos y suministros asociados al mismo ".

Tras referirse a la doctrina de los actos propios, en relación con estos mismos gastos, añade el siguiente razonamiento:

"[E]l Tribunal Supremo ha matizado la mencionada doctrina en el fundamento de derecho tercero de la [sentencia de 12 de noviembre de 2014 \(RJ 2014, 6175\)](#) (rec. Núm. 1881/2012), partiendo como presupuesto inequívoco y necesario para aplicar al ámbito tributario la teoría de los actos propios que la actividad inspectora se desarrolle en "plenitud, real o potencial" buscando "la verdad material" mediante la "calificación de los hechos, actos o negocios" con el objeto de "asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar".

Por lo tanto, en el ámbito de los procedimientos tributarios, sólo aquellos actos expresos o presuntos dictados como resolución de un procedimiento cuyo ámbito u objeto sean los mencionados, tienen la cualidad de vincular a la Administración tributaria en sus actuaciones futuras en base a la doctrina de los actos propios, es decir, sólo el acto que resuelve el procedimiento en el que se realicen actuaciones de comprobación e investigación con el carácter intenso y pleno puede vincular a la Administración en base a la doctrina de los actos propios.

A la luz de esta doctrina en el caso examinado no concurren los mencionados requisitos para la aplicación de la teoría de los actos propios debiendo desestimarse la pretensión del contribuyente ".

b) Respecto del acuerdo sancionador, considera que su motivación es suficiente al señalar que "d el examen de la resolución sancionadora se deduce la existencia de estos elementos en ella, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, ya que el acuerdo sancionador contiene mención suficiente sobre los hechos determinantes de la sanción, así como del análisis y valoración de la conducta del contribuyente que le conduce a calificarlo como negligente, por lo que no se aprecia deficiencia alguna en él ".

Finalmente, agrega: " considerando que el interesado ha deducido gastos fiscalmente im procedentes para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, cabe concluir que en la actuación del reclamante ha existido negligencia

(entendida esta en el sentido apuntado, descuido o laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma tributaria) ".

SEGUNDO

Posición de las partes.

A) La demanda, tras exponer detalladamente los antecedentes del asunto, se funda en los motivos que resumimos a continuación:

a) En relación con la liquidación, considera que deben ser considerarse deducibles los siguientes gastos:

1º) Los de amortización del inmueble afecto a su actividad profesional, por importe de 1.622,60 euros, tal y como fue admitido por la AEAT respecto del ejercicio 2015. Invoca, en dicho sentido, la doctrina de los actos propios.

2º) Con carácter general, aduce que "los gastos declarados han sido debidamente aclarados por mi representado en la medida de lo posible, debiendo considerarse que los mismos no son manifiestamente inadecuados al ejercicio de mi actividad profesional, ni tampoco desproporcionados en su cuantía" y que la correlación de los mismos con los ingresos se acredita mediante la factura emitida por el contribuyente a la entidad AHORRO CORPORACIÓN FINANCIERA, S.V., S.A.U., por los servicios prestados entre julio y octubre de 2017, pues "todas las gestiones que realizó esta parte a lo largo de 2016 y los gastos que soportó de forma directa por la ejecución de las mismas, si bien no fueron retribuidas en ese mismo ejercicio, supusieron que en el 2017 el contribuyente recibiera los primeros ingresos por parte de Ahorro Corporación".

b) En relación con la sanción, alega la falta de motivación de la culpabilidad por parte del acuerdo sancionador, en relación con el principio de presunción de inocencia.

B) El Abogado del Estado interesa la desestimación del recurso por considerar que la actuación administrativa impugnada es conforme a Derecho.

a) En cuanto a la liquidación, tras una amplia exposición de las normas y de la jurisprudencia sobre carga probatoria y requisitos para la deducibilidad de los gastos, se opone a la consideración como tal de los gastos relativos al inmueble "no ha quedado probado la afectación del inmueble al desarrollo de su actividad profesional, considerando que para el ejercicio que se examina no se ha declarado censalmente a tales efectos ningún domicilio, por lo que no puede admitirse la deducibilidad de ningún gasto del mismo como afecto a su actividad profesional". Agrega que no

resulta de aplicación la doctrina de los actos propios de acuerdo con lo argumentado por el TEAR.

b) En cuanto a la sanción, considera que el acuerdo está debidamente fundamentado y "se ha constatado por la Administración la comisión por la recurrente de una conducta antijurídica - deducirse gastos no reuniendo los requisitos legales -, culpable pues no estaba amparada en una interpretación razonable de la norma y descrita como punible con una norma con rango de Ley como es la [Ley 58/2003 de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#) General Tributaria".

TERCERO

Sobre la deducibilidad de los gastos de actividades económicas con carácter general.

A) Normas sustantivas generales.

El [artículo 27.1](#) de la [Ley 35/2006, de 28 de noviembre \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (LIRPF) dispone que: "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Tal como se prevé en el [artículo 28](#) LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas " se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva".

En virtud de esta remisión, el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 640, 801\)](#) (TRLIS), y, a partir del 1 de enero de 2015, de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1581\)](#), del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone:

" En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el [Código de Comercio \(LEG 1885, 21\)](#), en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las

disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas ".

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, según lo previsto en los [artículos 14.1.e\) y 19.3 TRLIS \[arts. 11 y 15 e\) LIS\]](#), serán requisitos que se hallen correlacionados con los ingresos y hayan sido imputados contablemente.

Análogamente, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encuentra establecido en el [Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre \(RCL 2007, 2098, 2386\)](#), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de aplicación, en los términos previstos en el mismo, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, según su Disposición final sexta, y anteriormente en el [Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre \(RCL 1990, 2682y RCL 1991, 676\)](#), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Por su parte, el [artículo 51](#) de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre \(RCL 2003, 2945\)](#), General Tributaria (LGT) determina que " el método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria ".

B) Sobre los medios de prueba.

En cuanto a la acreditación de los gastos fiscalmente deducibles, el art. 106.4 de la misma Ley añade que " los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones " (Este último párrafo fue introducido por [Ley 34/2015, de 21 de septiembre \(RCL 2015, 1427\)](#)).

Es más, el carácter deducible de un gasto viene determinado por la efectiva realización de la entrega, servicio o actividad que motiva el pago, exigencia indispensable para poder afirmar que los bienes y servicios adquiridos se utilizan en

relación a la actividad profesional desarrollada por el contribuyente, por lo que la existencia de la factura resulta insuficiente por si sola para acreditar el carácter deducible de los gastos ([sentencias de esta Sala, Sección 5º, de 14 de febrero de 2019 \(PROV 2019, 82108\)](#)), recurso contencioso-administrativo 655/2017, de [7 de febrero de 2019 \(PROV 2019, 81891\)](#), recurso contencioso-administrativo 520/2017).

Desde luego, ello no supone que no quepa acreditar la existencia, naturaleza y finalidad de los gastos por otros medios de prueba diferentes a la factura, ex [artículo 106.1](#) LGT, como pueden ser los tiques o meros recibos, pero en este caso se requiere necesariamente de otros medios complementarios de prueba para justificar la deducibilidad del gasto. Recuérdese que el [artículo 106.1](#) LGT establece que " en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el [Código Civil \(LEG 1889, 27\)](#) y en la [Ley 1/2000, de 7 de enero \(RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892\)](#), de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa ", remisión que debe entenderse a los [artículos 1214](#) y siguientes del Código Civil y 299 y siguientes de la [LEC \(RCL 2000, 34\)](#), lo que implica, en el caso de los documentos privados, que la valoración de su fuerza probatoria debe realizarse al amparo de lo que dispone el [artículo 326](#) LEC y el [art. 1227](#) del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario.

Ahora bien, como ha reiterado la Sección 5ª de esta Sala ([Sentencias de 24 de enero de 2019 \(PROV 2019, 80016\)](#)), recurso contencioso-administrativo 348/2017, de [27 de junio de 2018 \(JT 2018, 805\)](#), recurso contencioso-administrativo 865/2018, y de [24 de mayo de 2017 \(PROV 2017, 180817\)](#), recurso contencioso-administrativo 1126/2015) en relación con los tiques aportados a los efectos de justificar gastos, sin ningún otro elemento probatorio adicional, resultan claramente insuficientes para justificar la vinculación de los gastos a la actividad profesional desarrollada, por lo que resulta evidente que no procede su deducibilidad, puesto que la falta de identificación del destinatario del servicio documentado en un ticket o factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que 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 [entre las más recientes [sentencias de 5-10-2022 \(PROV 2022, 338581\)](#), (rec. 408/2020), de [13-07-2022 \(PROV 2022, 278146\)](#), (rec. 675/2020) y de [6-07-2022, nº 334/2022 \(PROV 2022, 266320\)](#), (rec. 244/2020)].

C) Sobre la carga de la prueba.

Dispone el [artículo 105](#) LGT, en consonancia con el [artículo 217](#) de la Ley de

Enjuiciamiento Civil:

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

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

La [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020 \(RJ 2020, 116\)](#) (recurso 4258/2018), nos recuerda que " una constante jurisprudencia pone de manifiesto [que] 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 impositivos, 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 " [Declaraciones a las que se remiten, entre otras muchas, sentencias posteriores del Tribunal Supremo como las de [18 de mayo de 2020 \(RJ 2020, 1063\)](#) (recurso 4002/2018), 13 de octubre de 2022, (recurso 2151/2021) y 17 de octubre de 2022 (recurso 3521/2021)].

De forma más concreta, la jurisprudencia tiene declarado que corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad [[Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 8 de marzo de 2012 \(RJ 2012, 4912\)](#) (Recurso 3780/2008)]. La [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, de 22 de mayo de 2015 \(RJ 2015, 2897\)](#) (Recurso 202/2013) razonaba que "en virtud del régimen de la carga de la prueba del citado [artículo 105](#) de la Ley General Tributaria , corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos pues según el indicado precepto "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual [artículo 217](#) de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo [artículo 1214](#) del Código Civil -, que determina a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos".

CUARTO

Posición de la Sala respecto de la liquidación.

En realidad, más allá de alegaciones genéricas, que carecen de concreción y de soporte argumentativo y probatorio, y de la pretendida deducibilidad de gastos que solo se justifican mediante tiques, que procede rechazar según lo indicado en el fundamento anterior, al no aportarse ningún medio de prueba complementario, la controversia se centra en la deducibilidad de la amortización del inmueble que se aduce afecto parcialmente a la actividad profesional del recurrente.

Según el [artículo 29 LIRPF \(RCL 2006, 2123y RCL 2007, 458\)](#) ("Elementos patrimoniales afectos"):

- " 1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:
 - a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges ".

El [artículo 22](#) del [Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo \(RCL 2007, 664\)](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en desarrollo del [artículo 29](#) LIRPF, bajo el título, " elementos patrimoniales afectos a una actividad ", dispone:

"1 . Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo .

2 . Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

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 \(RCL 1990, 578, 1653\)](#), 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".

Esta Sala -a partir de la [Sentencia de la Sección 5ª de 10 de marzo de 2015 \(PROV 2015, 92792\)](#), dictada en el recurso nº 43/2013, ha venido declarando que las normas que se acaban de transcribir permiten la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, de modo que nada impide que se pueda destinar una parte de la vivienda al desarrollo de la actividad económica. Y esta afectación parcial faculta al contribuyente para deducir los gastos correspondientes a los suministros en el porcentaje de afectación a la actividad económica, al igual que ocurre con los gastos inherentes a la titularidad del inmueble.

En todo caso, para deducir tales gastos, es necesario acreditar la realidad de la afectación parcial de la vivienda del contribuyente a la actividad económica, prueba que incumbe al interesado ([Sentencias de 3 de febrero de 2021 \(PROV 2021, 133959\)](#), recurso 1145/2019, de [2 de diciembre de 2020 \(PROV 2021, 56692\)](#), recurso 975/2019, de [29 de julio de 2019 \(PROV 2019, 261572\)](#), recurso 595/2019, y de [24 de enero de 2019 \(PROV 2019, 204163\)](#), recurso 531/2018).

En el caso que nos ocupa, la parte recurrente se limita a aportar los recibos de pago del IBI y la escritura de declaración de obra nueva de 22 de julio de 2004 sobre la construcción de vivienda unifamiliar, lo que en modo alguno acredita la afectación parcial de su vivienda a la actividad profesional que desempeña. El referido inmueble, según pone de manifiesto la AEAT, no figura en la declaración de alta en el censo de empresarios y profesionales del [Impuesto sobre Actividades Económicas \(RCL 1990, 1999\)](#), lo que como que, como ha puesto de manifiesto esta Sala ([Sentencia de la Sección 5ª de 3 de julio de 2020 \(PROV 2020, 251987\)](#), recurso 493/2019) constituye un dato que evidencia una actuación previa del propio recurrente que no ampara su pretensión (Según la citada sentencia, "e l hecho de no incluir en sus declaraciones censales ningún inmueble afecto a la actividad -a pesar de que en el modelo 037 hay que expresar tanto el inmueble afecto como su porcentaje de afectación -, avala la decisión administrativa "). Además, no se ha practicado ninguna prueba que acredite la afectación parcial de la vivienda.

La parte demandante invoca la doctrina de actos propios sobre la base de que la Administración Tributaria admitió la amortización del inmueble de que se trata en relación con el IPRF del ejercicio 2015.

Conviene recordar, siguiendo a la [Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 4 de noviembre de 2013 \(RJ 2013, 7219\)](#) (Recurso: 3262/2012. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco), que de la doctrina de los actos propios " se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el [artículo 3.1, párrafo segundo](#), de la [Ley 30/1992, de 26 de noviembre \(RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246\)](#), de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la [Ley 4/1999, de 13 de enero \(RCL 1999, 114, 329\)](#) (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la [sentencia de 22 de enero de 2013 \(RJ 2013, 2367\)](#) (casación 470/11 , FJ 7º).

La [Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 2 \[sic\] de noviembre de 2014 \(RJ 2014, 6175\)](#) (Recurso: 1881/2012. Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero Recurso) añade que " el acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos " [...]. La fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. [...].

Ahora bien, esta doctrina parte de dos presupuestos inequívocos y necesarios.

Uno, que el acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#), [art. 142.1](#) enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación, por un lado; pero por otro la actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos.

Otro presupuesto radica en que la anterior doctrina transita sobre un elemento sustancial para el acogimiento de la doctrina de los actos propios, cual es que no existan datos nuevos, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones para desterrar situaciones anómalas, conflictos en la aplicación de la ley o simulación, contó con la totalidad de los datos, ni hubo elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieron a posteriori hechos con relevancia determinante".

Entrando en el examen del caso que nos ocupa, lo primero que es necesario advertir es no obra en las actuaciones, como documento nº 3 de los acompañados a la demanda, el que, según se afirma en la misma y según el nombre del archivo, habría de ser la resolución estimatoria del recurso de reposición respecto del IRPF de 2015, figurando en su lugar el documento titulado "NOTIFICACIÓN DEL TRÁMITE DE ALEGACIONES Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL", correspondiente al ejercicio 2016. El referido documento tampoco consta entre los que figuran como acompañados a la demanda con otra numeración. Para encontrar el referido documento es necesario el examen completo del expediente administrativo en el que figura como " Documento 3. - Resolucin reposicion.pdf. " de la carpeta "Documentos" del expediente de gestión NUM000

Pues bien, en la citada resolución, firmada el 13 de mayo de 2019, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de AEAT, estimó parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de estimación parcial de la solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF de 2015 -que, en este particular, había señalado que " No consta local afecto por lo que no procede

admitir la amortización alegada "-", conteniendo, por toda motivación, la siguiente: "Procede incluir la amortización del inmueble afecto a la actividad económica".

A la vista de lo anterior, la Sala entiende que no resulta de aplicación el principio que impide actuar contra los actos propios (venire contra factum proprium non valet). Varias son las razones:

a) En primer lugar, difícilmente será aplicable la sujeción a la decisión precedente cuando los actos administrativos impugnados son anteriores en el tiempo respecto de aquel cuyo contenido se invoca como vulnerado.

b) En segundo lugar, cabe insistir en que "la fuerza vinculante de estos actos le vendría dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica" ([STS, sección 2 de la Sala Tercera de 12 de noviembre de 2014 \(RJ 2014, 6175\)](#) Recurso: 1881/2012). Aun admitiendo, en un plano puramente teórico, de acuerdo con la jurisprudencia reproducida, que el referido principio pueda tener cierta virtualidad en materia de valoración de la prueba por parte de la Administración, su aplicación exigiría que, en todos los casos, se hubiera contado con los mismos elementos de convicción (y que fuera "consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora", en palabras de la citada STS). Si existiera alguna diferencia en el material probatorio, estaríamos ante la conclusión de un juicio fáctico diferenciado, no sujeto, por tanto, a la decisión previa. La razón es simple: si el material probatorio es distinto, el cambio de valoración no revela per se arbitrariedad. En el caso, el acto que habría de servir como precedente -y que ya hemos dicho que es posterior- no exterioriza los elementos, pruebas o justificaciones que valora para alcanzar tal conclusión. De ahí que la Sala no pueda afirmar que, en el caso, la Administración, ante idénticas pruebas, no se sujetó a su precedente conclusión probatoria.

Procede desestimar el motivo y, con ello, el recurso dirigido contra la liquidación.

QUINTO

Sobre la sanción.

Conviene comenzar recordado que la Administración, por exigencias del derecho constitucional a la presunción de inocencia, debe, en el ejercicio de su potestad sancionadora, acreditar y probar la concurrencia de todos los elementos que constituyen la infracción tributaria, tanto el objetivo como el subjetivo -la culpabilidad del infractor-.

Como ha dicho el Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia tiene plena aplicación en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador (por

todas, [SSTC 120/1994, de 25 de abril \(RTC 1994, 120\)](#), y [45/1997, de 11 de marzo \(RTC 1997, 45\)](#), lo que garantiza " el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad " ([STC 212/1990, de 20 de diciembre \(RTC 1990, 212\)](#)), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, [SSTC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#), [14/1997, de 28 de enero \(RTC 1997, 14\)](#), [209/1999, de 29 de noviembre \(RTC 1999, 209\)](#), y [33/2000, de 14 de febrero \(RTC 2000, 33\)](#)].

La [STC 164/2005, de 20 de junio \(RTC 2005, 164\)](#) estableció: "como hemos señalado en la [STC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#), 'no existe ... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias' y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (FJ 4).

La culpabilidad no puede basarse en generalidades, tampoco puede realizarse por exclusión, es decir, por la afirmación de que su conducta es culpable porque no existe una interpretación razonable o porque no se aprecia una causa de exclusión de la culpabilidad; en definitiva, la culpabilidad ha de justificarse en relación con el caso concreto.

Admitir otra postura equivaldría a aceptar la responsabilidad por el mero resultado, una responsabilidad objetiva proscrita por nuestro ordenamiento jurídico pues, constatada la comisión de una conducta que pudiera incardinarse en un tipo infractor, la consecuencia automática sería la imposición de la sanción, olvidando que la infracción exige la concurrencia de un elemento subjetivo y que sobre ello recae la obligación de la Administración de exponer las razones que le llevan a considerar punible esta conducta.

No es el sancionado a quien corresponde acreditar su inocencia sino al órgano sancionador probar la culpabilidad de aquél, la cual no puede deducirse por una simple relación de hechos sin una individualización al caso concreto.

El Tribunal Supremo es categórico en esta exigencia y en las consecuencias de la falta de motivación. Así, en la [Sentencia de 15 de enero de 2009 \(RJ 2009, 1790\)](#) (recurso 4744/2004) expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la [Sentencia de 6 de junio de 2008 \(RJ 2008, 5827\)](#) (rec. cas. para la

unificación de doctrina núm. 146/2004), "es evidente 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia" [[SSTC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#), FJ B); [14/1997, de 28 de enero \(RTC 1997, 14\)](#), FJ 5; [169/1998, de 21 de julio \(RTC 1998, 169\)](#), FJ 2; [237/2002, de 9 de diciembre \(RTC 2002, 237\)](#), FJ 3; y [129/2003, de 30 de junio \(RTC 2003, 129\)](#), FJ 8], de manera que "no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia" [[Sentencia de 5 de noviembre de 1998 \(RJ 1998, 7945\)](#) (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la [Sentencia de 10 de julio de 2007 \(RJ 2007, 7317\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que "en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad", de manera que "no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable" (FJ Segundo). Y es 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".

Especialmente ilustrativa resulta la [Sentencia de la Sala Tercera, sección 2ª, del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2013 \(RJ 2013, 3238\)](#) (recurso 2661/2012) en la que se resume la jurisprudencia plasmada en las sentencias de esa Sala de las [6 \(RJ 2008, 5827\)](#) y 27 de junio, 18 y 29 de septiembre y 6 de noviembre de 2008, y [18 de abril de 2011 \(RJ 2011, 3638\)](#): " En estas sentencias se recoge en síntesis la siguiente doctrina: a) que la carga de la prueba y de la motivación corresponde a la Administración, b) que el acuerdo sancionador debe justificar específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario, c) que la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, d) que el principio de presunción de inocencia garantizado en el [art. 24 CE \(RCL 1978, 2836\)](#) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, e) que no es posible sancionar por la mera

referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, f) que en aquellos casos en que la Administración no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque éste no ha explicado en que interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando de ese modo las exigencias del principio de presunción de inocencia, g) 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 responsabilidad, h) que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidas por los Tribunales Económicos Administrativos, porque la competencia para imponer las sanciones tributarias corresponde exclusivamente a la Administración tributaria".

En el presente caso, la motivación de la culpabilidad que contiene el acuerdo sancionador ha sido reproducida, en su integridad, en el fundamento jurídico primero de esta sentencia.

Su lectura evidencia, a juicio de la Sala, que dicha motivación resulta insuficiente en cuanto únicamente contiene expresiones y consideraciones genéricas y estereotipadas, que bien valdrían para sancionar cualquier comportamiento consistente en dejar de ingresar el importe resultante de la correcta autoliquidación de un tributo. La motivación no se ajusta al caso concreto, pues no se valoran las circunstancias específicas de la infracción imputada y de su presunto autor en relación con los concretos hechos por los que fue sancionado.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso en ese punto y anular el acuerdo sancionador.

SEXTO

Sobre las costas.

La estimación parcial del recurso determina la no imposición de las costas del mismo de acuerdo con el [art. 139.1 LJCA \(RCL 1998, 1741\)](#).

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Rogelio, representado por la Procuradora doña Ana María Capilla Montes, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, y anular el acuerdo de imposición de sanción,

dejándolo sin efecto, desestimando los restantes pedimentos.

Sin condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes. Al notificarse se les indicará que esta sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2](#) de la [Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa \(RCL 1998, 1741\)](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Llévese el original al libro de sentencias.

Por esta nuestra Sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a las actuaciones, 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.