

Tribunal Superior de Justicia

**TSJ de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia
num. 773/2016 de 29 junio**

JUR\2016\186361

Infracciones y sanciones en materia tributaria. Impuestos Especiales.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 1002/2014

Ponente: Illma. Sra. Mª Rosario Ornosá Fernández

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2014/0020471

Procedimiento Ordinario 1002/2014

Demandante: MBM Y ASOCIADOS,S.A

PROCURADOR D./Dña. RODRIGO PASCUAL PEÑA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 773

RECURSO NÚM.: 1002-2014

PROCURADOR D. RODRIGO PASCUAL PEÑA

I Imos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo****Dña. Maria Rosario Ornos Fernández****Dña. María Antonia de la Peña Elías****Dña. Carmen Álvarez Theurer**

En la Villa de Madrid a 29 de Junio de 2016

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1002/2014, interpuesto por MBM Y ASOCIADOS SA, representada por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2014 en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 , en las que ha sido parte la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

SEGUNDO .- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO .- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO .- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a Maria Rosario Ornos Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO**

Se recurre por la parte actora la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 24 de junio de 2014 en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 , en la cual se desestimó la reclamación económico administrativa correspondiente a la liquidación, derivada de acta en disconformidad, NUM002 , relativa al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 por importe total, incluidos intereses de demora, de 16.705,35 € y contra resolución sancionadora, derivada de la anterior liquidación, por importe de 10.685,48 €.

La parte actora alega en la demanda que le es aplicable la exención, prevista en el art. 66.1 f) del IEDMT, del impuesto de primera matriculación de la embarcación matrícula NJ-....-....-.... ya que

estaba afecta a una actividad de arrendamiento. En tal sentido achaca a la Administración no haber realizado las pruebas necesarias con terceros en orden a acreditar la afectación de la embarcación a la actividad y niega que no existiese arrendamiento en relación a las salidas realizadas con la Escuela de Vela Rubisail ya que dichas salidas se enmarcaban dentro de una actividad de colaboración con el Puerto Deportivo, habiendo aportado certificación acreditativa de tal extremos. Defiende también las facturas aportadas para acreditar que la embarcación estaba arrendada y cuya validez niega la administración así como los días justificados en que la embarcación se encontraba en varadero para ser reparada. Por otra parte, niega la base imponible de la liquidación, ya que el valor de la embarcación debió de tomarse no el de su fecha de adquisición sino a partir de la fecha de 3 de octubre de 2008 que es la primera fecha en la que se cuestiona la ausencia de arrendamiento de la embarcación. Por último, se muestra en desacuerdo con el acuerdo sancionador y entiende que carece de motivación el elemento subjetivo de la culpabilidad.

La defensa de la Administración General del Estado mantiene en la contestación a la demanda que no se ha acreditado por la actora que la embarcación se destinase al exclusivo alquiler de la misma, por lo que no puede gozar de la exención pretendida, solicitando la confirmación de la liquidación y la sanción así como de la resolución del TEAR.

SEGUNDO

.- Se centra así este recurso en determinar si la entidad actora gozaba en los ejercicios objeto de regularización de la exención prevista en el art. 66. 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en relación a la primera matriculación definitiva de la embarcación JR-.....-..... .

Para examinar la cuestión que nos ocupa debemos de tener en cuenta varios preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre).

El artículo 66, apartado 1, en la redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa establecía:

"1.Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

a) Los vehículos automóviles considerados como taxis, autotaxis o autoturismos por la legislación vigente.

b) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación.

c) Los vehículos automóviles matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

A estos efectos, no se entenderá que existe actividad de alquiler de automóviles respecto de aquellos que sean objeto de cesión a personas vinculadas en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , o por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un periodo de doce meses consecutivos.

A estos efectos, no tendrán la consideración de alquiler de automóviles los contratos de arrendamiento-venta y asimilados ni los de arrendamiento con opción de compra.

d) Los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, siempre que concurren los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo en análogas

condiciones. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos, debidamente acreditado.

2.º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos «inter vivos» durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación.

e) Los vehículos que sean objeto de matriculación especial, en régimen de matrícula diplomática, dentro de los límites y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, a nombre de:

1.º Las Misiones diplomáticas acreditadas y con sede permanente en España, y de los agentes diplomáticos.

2.º Las Organizaciones internacionales que hayan suscrito un acuerdo de sede con el Estado español y de los funcionarios de las mismas con estatuto diplomático.

3.º Las Oficinas Consulares de carrera y de los funcionarios consulares de carrera de nacionalidad extranjera.

4.º El personal técnico y administrativo de las Misiones diplomáticas y las Organizaciones internacionales así como de los empleados consulares de las Oficinas Consulares de carrera, siempre que se trate de personas que no tengan la nacionalidad española ni tengan residencia permanente en España.

No obstante lo establecido en los números 2.º y 4.º anteriores, cuando los Convenios internacionales por los que se crean tales Organizaciones o los acuerdos de sede de las mismas establezcan otros límites o requisitos, serán éstos los aplicables a dichas Organizaciones, a sus funcionarios con estatuto diplomático, y a su personal técnico-administrativo.

f) Las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos cuya eslora máxima no exceda de quince metros, matriculados para afectarlos exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler.

Esta exención quedará condicionada a las limitaciones y al cumplimiento de los requisitos establecidos para el alquiler de vehículos.

El apartado 3 de dicho precepto determina:

"3.La modificación, antes de transcurridos cuatro años desde la realización del hecho imponible, de las circunstancias o requisitos determinantes de los supuestos de no sujeción o de exención previstos en la presente Ley, dará lugar a la autoliquidación e ingreso del impuesto especial con referencia al momento en que se produzca dicha modificación, salvo que tras la modificación resulte aplicable un supuesto de no sujeción o de exención de los previstos en esta Ley. Para que la transmisión del medio de transporte que en su caso se produzca surta efectos ante el órgano competente en materia de matriculación, será necesario, según el caso, acreditar ante dicho órgano el pago del impuesto, o bien presentar ante el mismo la declaración de no sujeción o exención debidamente diligenciada por el órgano gestor, o el reconocimiento previo de la Administración Tributaria para la aplicación del supuesto de no sujeción o de exención."

El artículo 67 regula que serán sujetos pasivos del Impuesto:

a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

Se trata, de acuerdo con la regulación legal más arriba reproducida, de determinar si se cumplen los requisitos exigidos para que la entidad actora pudiese acogerse a la exención pretendida del Impuesto de primera matriculación de la embarcación y en especial, a si se cumplía el requisito de la afectación

exclusiva de la embarcación a alquiler durante los cuatro años siguientes a la fecha de su primera matriculación.

Es evidente que estamos de un problema de prueba, con las reglas de la carga de la prueba que imperan en el art. 105 LGT (RCL 2003, 2945) y de ahí que no pueda acogerse lo alegado en la demanda por la entidad actora respecto a que era la administración la que tenía que haber requerido a terceros a efectos de que justificasen el arrendamiento de la embarcación sino todo lo contrario, era la entidad actora la que tenía que haber justificado la afectación exclusiva de la embarcación a la actividad de arrendamiento en los ejercicios controvertidos y cuando se determina afectación exclusiva en el texto legal, quiere decir eso, sin que sea posible lo que se afirma en la demanda sobre que no importaría con que la embarcación no se destinase a arrendamiento unos pocos días.

TERCERO

.- En la liquidación de 11 de abril de 2012 se motivan por la administración las razones de la regularización en el siguiente sentido:

"Ha quedado acreditado en el expediente que la embarcación no se encontraba en el puerto base, entre otros, en los siguientes

periodos:

- Del 03-10-2008 al 04-10-2008.
- Del 14-10-2008 al 20-10-2008.
- Del 13-11-2008 al 14-11-2008.
- Del 15-10-2009 al 19-10-2009.
- Del 11-11-2009 al 12-11-2009.
- Del 15-10-2010 al 18-10-2010.
- Del 09-11-2010 al 14-11-2010.

En todos estos casos, conforme a lo que señala la propia interesada en su escrito de 08-11-2011, de alegaciones al acta, "la embarcación se encuentra fuera del puerto alquilada a la "Escuela de Vela Rubisail", perteneciente a Puerto Deportivo Rubicón, S. A." acompañándose certificado de 31-10-2011 emitido por dicho Puerto y que, según la interesada, "acredita el uso en estas fechas de la embarcación y el importe simbólico del alquiler". Dicho alquiler, conforme al citado certificado, firmado por quien se identifica como Consejero Delegado de Puerto Deportivo Rubicón, S. A., habría tenido un precio de un euro al año.

A este respecto ha de señalarse:

- *Que en ningún momento se aporta contrato, factura o justificante de cobro correspondiente a las operaciones que habrían tenido lugar en los periodos citados.*
- *Que el único documento justificativo de las mismas vendría a ser un certificado emitido por el Puerto Deportivo Rubicón, S. A. emitido con posterioridad a todas las fechas señaladas, durante el curso de la Inspección.*
- *Que, en definitiva, no existe documento que acredite la alegación del interesado.*
- *En cualquier caso, aun en el caso de que se hubiera probado la existencia de dicho acuerdo, es obvio que las cesiones de la embarcación en las fechas referidas por el precio simbólico de un euro anual*

constituirían un conjunto de cesiones gratuitas de la misma que en ningún caso pueden ser consideradas operaciones de alquiler, por lo que se incumple el requisito de la afectación exclusiva de la embarcación a una actividad de alquiler a que se condiciona la exención. En efecto, nos encontramos, por consiguiente, ante utilizaciones de la embarcación absolutamente ajenas a la actividad económica de alquiler desarrollada por la interesada.

B. FALTA DE ACREDITACIÓN DE ARRENDAMIENTOS

Ha quedado igualmente acreditado en el expediente que la embarcación no se encontraba en el puerto base, entre otros, en los

siguientes periodos:

- Del 02-01-2009 al 04-01-2009.
- Del 28-02-2009 al 01-03-2009.
- Del 26-10-2009 al 31-10-2009.
- Del 11-01-2010 al 23-01-2010.
- Del 24-03-2010 al 25-03-2010.
- Del 07-09-2010 al 16-09-2010.

En todos estos casos señala la interesada en su citado escrito de alegaciones al acta que la embarcación se encontraba alquilada,

habiéndose aportado en el curso de las actuaciones inspectoras -y de nuevo junto al escrito de alegaciones al acta- las facturas que

se referirían a tales arrendamientos, numeradas como NUM004 (para los periodos 02-01-2009 a 04-01-2009 y 28-02-2009 a 01-03-2009), NUM005 (para el periodo 26-10-2009 al 31-10-2009), NUM006 (para el periodo 11-01-2010 al 23-01-2010), NUM007 (para el periodo 24-03-2010 al 25-03-2010) y NUM008 (para el periodo 07-09-2010 al 16-09-2010).

Sin embargo, a la hora de constatar la consistencia de las facturas aportadas -que, no debe olvidarse, son documentos privados extendidos unilateralmente por el interesado que no hacen prueba frente a tercero conforme a lo dispuesto en el artículo 1228 del Código Civil (LEG 1889, 27) - y requerida en la comunicación de inicio de las actuaciones la prueba de cobro de los importes de las facturas, debe destacarse lo siguiente:

- El interesado no ha logrado probar fehacientemente dichos cobros. Así, los importes facturados a Cruceros Canarios, S. L.

durante el año 2009 -por un total de 6.708,95 euros- no se corresponde con las transferencias bancarias a dicha entidad que constan en el extracto bancario aportado por el interesado -por un total de 4.235,79 euros-.

- No existe prueba del cobro del importe facturado a D. Daniel en la factura NUM003 .

- No aparecen identificadas en el extracto bancario correspondiente a 2010 las transferencias efectuadas a Cruceros Canarios, S. L.

bastaría para no poder considerar las facturas aportadas prueba suficiente de la existencia de los alquileres, pero es que, por si fuera poco para considerar inconsistente la información contenida en las facturas, ha de señalarse en relación con las mismas lo siguiente:

- Las facturas NUM004 , NUM005 y NUM006 no identifican los períodos de alquiler, circunstancia que por sí sola también las convertiría en inaceptables como prueba fehaciente de unos alquileres concretos.

- La factura NUM006 aportada junto al escrito de alegaciones al acta y referida, según la interesada en dicho escrito al período iniciado el 11-01-2010 contiene como concepto "Alquiler embarcación DIRECCION000 Marzo".

- La factura NUM007 , referida según la interesada al período iniciado el 24-03-2010 contiene como concepto "Alquiler embarcación DIRECCION000 Abril (5 días)".

- La factura NUM008 aportada junto al escrito de alegaciones al acta y referida, según la interesada en dicho escrito, al período iniciado el 07-09-2010 contiene como concepto "Alquiler embarcación DIRECCION000 Abril".

- No se aportan los contratos celebrados con los clientes finales correspondientes a todas las operaciones consideradas en este apartado B, que reflejarían las facturas NUM004 , NUM005 , NUM006 , NUM007 o NUM008 .

La valoración conjunta de todos estos elementos -que, como se ha expuesto, adolecen de grave inconsistencia- impiden que pueda considerarse fehacientemente acreditada la existencia de alquileres de la embarcación en las fechas relacionadas, prueba que conforme al citado artículo 105 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) corresponde a la interesada.

C. FALTA DE ACREDITACIÓN DE ESTANCIAS EN VARADERO

Por último, ha quedado igualmente acreditado en el expediente que la embarcación no se encontraba en el puerto base, entre otros, en los siguientes períodos:

- Del 25-09-2009 al 03-10-2009.
- Del 03-02-2010 al 08-02-2010.
- Del 01-03-2010 al 06-03-2010.
- Del 18-11-2010 al 19-11-2010.

En estos casos manifiesta la interesada en su escrito de alegaciones al acta que la embarcación se encontraba en el varadero para efectuar operaciones de revisión y mantenimiento, aportándose copias de las facturas recibidas por tales operaciones.

Sin embargo, dichas facturas no acreditan fehacientemente la ausencia de utilizaciones al margen de la actividad de arrendamiento -recayendo, como se ha señalado, la carga de la prueba sobre la interesada conforme al artículo 105 de la Ley 58/2003 -. Y ello porque, salvo en el caso del período 18-11-2010 a 19-11-2010, en que sí se acredita la estancia en varadero ambos días, tales facturas se refieren a operaciones efectuadas sobre la embarcación en períodos de tiempo inferiores a aquéllos en que la

embarcación se encontró fuera del puerto base. Así, se intenta justificar la ausencia de la embarcación del 25-09-2009 al 03-10- 2009 mediante factura (todas ellas se emiten por el Puerto Deportivo Rubicón, S. A., titular del puerto base) VA/411 relativa a

operaciones realizadas de 30-09-2009 a 02-10-2009; la ausencia del 03-02-2010 al 08-02-2010 mediante factura VA/109 relativa a

operaciones realizadas el 05-02-2010 y la ausencia del 01-03-2010 al 06-03-2010 mediante factura VA/125 relativa a operaciones realizadas el 01-03-2010. Cabe preguntarse dónde se hallaba la embarcación los días en que no se encontraba en puerto y tampoco estaba siendo sometida a revisión o

mantenimiento (15 de un total de 21). En cualquier caso, en relación con estos quince días no se ha aportado prueba fehaciente de existencia de alquiler ni de operaciones de mantenimiento y revisión.

En resumen, de lo expuesto en las letras anteriores se desprende la existencia de un conjunto de utilizaciones de la embarcación al margen de la actividad económica de alquiler derivadas de la falta de aportación por parte de la interesada de pruebas fehacientes de la existencia de alquiler de la embarcación en una serie de fechas en que consta la ausencia de la misma en el puerto base.

Por consiguiente, los hechos anteriormente expuestos permiten concluir que, a juicio de esta Jefatura, no se ha justificado adecuadamente la afectación exclusiva de la embarcación al ejercicio efectivo de una actividad económica de alquiler, prueba que corresponde, como se ha dicho, a la interesada por aplicación directa del artículo 105 de la Ley 58/2003, quedando fuera de toda duda, en base a los hechos anteriormente expuestos, que la embarcación objeto del presente expediente no estuvo exclusivamente afecta a la actividad de alquiler, requisito exigido para la aplicación de la exención contemplada en el artículo 66, apartado 1, letra f) de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150)."

CUARTO

.- De lo motivado por la administración y no desvirtuado por la entidad actora, resulta que, por lo que respecta a los días en los que la embarcación se encontraba fuera del puerto, según la actora, alquilada a la "Escuela de Vela Rubisail", perteneciente a Puerto Deportivo Rubicón, S. A.", no es suficiente el certificado, efectuado por el Consejero Delegado de Puerto Deportivo Rubicón S A, en el que se señala que el uso en determinadas fechas de la embarcación se correspondió con el pago de un importe simbólico de un euro al año como contraprestación, ya que no consta contrato alguno que justifique tal contraprestación y ni tan siquiera el pago de esa cantidad simbólica, con lo que dada la mínima cantidad que la actora dice haber pagado por su cesión, cabe inferir, como hace la administración que dicha cesión era gratuita, por lo que no puede nunca equiparse al arrendamiento de la embarcación durante esas fechas.

Por otra parte y en relación a las facturas que se cuestionan en la liquidación, tal como consta más arriba, por no cumplir los requisitos legalmente establecidos y por no haberse acreditado el pago de las mismas, tal como ya hemos afirmado, no era la administración la que debía de justificar su pago sino que era la actora por aplicación de la carga de la prueba del art. 105 LGT (RCL 2003, 2945).

Lo mismo cabe decir por último de los días en que supuestamente la embarcación permaneció en varadero y que tampoco se han acreditado en su totalidad.

La consecuencia de todo ello es que, al no haberse acreditado la afectación exclusiva de la embarcación a la actividad de arrendamiento, en los cuatro ejercicios controvertidos, no sea aplicable la exención pretendida por la actora y que deba ser desestimado el recurso contencioso administrativo y que deba confirmarse la Resolución del TEAR en lo que atañe a la liquidación impugnada.

QUINTO

.- Por lo que respecta a la base imponible de la liquidación, el art. 4 de la Orden EHA/3745/2007, de 14 de diciembre (RCL 2007, 2314), por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte establece:

"Determinación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos.

La fijación del valor de las embarcaciones de recreo y motores marinos se efectuará valorando separadamente el buque sin motor y la motorización, para lo cual se tomarán los valores consignados en los anexos II y III de esta Orden, aplicándoseles los porcentajes de la tabla incluida en el anexo III de esta Orden, según los años de utilización, y sumando posteriormente los valores actualizados para obtener el valor total de la embarcación."

Dado que en el primer momento del incumplimiento de los requisitos para que pudiese aplicarse la exención legal, el 3 de octubre de 2008, la embarcación tenía una antigüedad inferior a un año, el porcentaje que correspondía aplicar sobre el valor de adquisición, conforme a la norma reproducida era del 100%, resultando, por ello, una base imponible comprobada de 118.727,61 euros, con lo que fue correcta la base imponible aplicada por la administración, debiendo de decaer también este motivo de oposición.

SEXTO

.- Por lo que respecta a la sanción impugnada, que deriva de la anterior liquidación, se argumenta por la parte actora la falta de negligencia en su conducta, lo que conecta con la necesaria motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

El acuerdo sancionador de 11 de abril de 2012 señala:

"Por tanto, la redacción de la norma es clara en cuanto a que para beneficiarse de la exención es necesaria la afectación EXCLUSIVA de la embarcación a una EFECTIVA actividad económica de alquiler.

En el presente caso la entidad interesada en ningún momento ha logrado acreditar fehacientemente la existencia de alquileres en las numerosas fechas reseñadas, la primera de las cuales fue el 03-10-2008, fecha del devengo del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 68.3 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) . Exigible el impuesto desde dicho momento, el interesado no procedió a la autoliquidación del mismo en plazo y términos previstos en la normativa vigente (Orden EHA/1981/2005, de 21 de junio (RCL 2005, 1346) , por la que se aprueban los modelos de liquidación del impuesto).

En ningún caso puede argumentarse que la empresa actuó con la mínima diligencia exigible, pues, como se ha señalado, existe simple negligencia cuando no se presta el cuidado que corresponde al comportamiento de una persona normal, lo que evidentemente sucede en el caso que estamos analizando dada la claridad de la redacción del artículo 66.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales .

Por otra parte, no se aprecia la concurrencia de alguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo

179.2 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, por lo que se estima que procede la imposición de la sanción.

(...)

En definitiva, la norma es clara en cuanto a que el beneficio de la exención se condiciona a que la utilización de la embarcación sea exclusiva en el ejercicio de una actividad económica de alquiler, existiendo numerosas cesiones acreditadas de la misma que, de forma evidente, no se producen en el seno de una operación de alquiler (se cede la embarcación gratuitamente, por el precio simbólico de un euro anual).

Por todo lo expuesto, se estima que concurre en la conducta del sujeto infractor el elemento de culpabilidad, como mínimo en su grado de simple negligencia, necesario para la imposición de la sanción."

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Pues bien, si tenemos en cuenta la indicación genérica de que se considera responsable al contribuyente, ahora recurrente, con frases hechas y generales, describiéndose únicamente los hechos que dieron lugar a la regularización, no puede derivarse de ello que se considere suficientemente motivado a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo el acuerdo sancionador, ya que no basta la simple referencia a la falta de diligencia del sujeto pasivo, sino que es necesaria la concreción e individualización en cada caso específico, ya que debe hacerse referencia a en qué consistió la intencionalidad de su conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho infractor, no conteniendo las referidas expresiones valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar a la liquidación, lo que incumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RCL 2004, 2263) , por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario.

Además, el Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que 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, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»)."

Inciendo en estos argumentos, 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 (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"*. 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"*.

Estas circunstancias nos permiten concluir sobre la ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, pues no se acredita ni justifica la concurrencia de este elemento en la actuación de contribuyente, contemplada según las exigencias derivadas de la ley y de la interpretación constitucional de las garantías derivadas de los derechos fundamentales reconocidos en los arts. 24 y 25 CE .

De ahí que, en consecuencia, deba de estimarse parcialmente el recurso y de confirmarse la resolución impugnada en lo que respecta a la liquidación y de anularse, por no ser conforme a derecho, en lo que respecta a la sanción, debiendo de anularse al propio tiempo el acuerdo sancionador del que traía causa.

SÉPTIMO

.- Según lo previsto en el artículo 139 LJ , al ser estimado parcialmente el recurso, no procede efectuar una expresa condena al pago de las costas.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso interpuesto por MBM Y ASOCIADOS SA, representada por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2014 en las reclamaciones económico administrativas NUM000 y NUM001 , la cual confirmamos por ser conforme a derecho, en lo que respecta a la liquidación impugnada y anulamos, por no ser conforme a derecho, en lo relativo a la sanción, anulando al propio tiempo el acuerdo sancionador del que traía causa, con imposición de las costas procesales causadas a la parte actora.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578 y 2635) , expresando que contra la misma no cabe interponer recurso de casación.

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

PUBLICACIÓN

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

FIDE