



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00234/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/07/2022**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Bases Imponibles negativas. Posibilidad de aplicar el mecanismo de bases imponibles negativas por parte de un no declarante.

**Criterio:**

En aplicación del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-11-2021, rec. 4464/2020, este Tribunal Central modifica el criterio que venía manteniendo y asume el criterio jurisprudencia en el sentido de considerar que la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y, como tal, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a quien lo pretende aunque no haya presentado autoliquidación en plazo.

Extendemos el criterio RG 8725/21-DYCTEA (referido a autoliquidaciones extemporáneas) a los supuestos de no declarantes.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

119.3

12.2

RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades

25.1

**Conceptos:**

Bases imponibles negativas

Impuesto sobre sociedades

No declarante

Plazos

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de julio de 2022

PROCEDIMIENTO: 00-00234-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ...

En **Madrid**, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 16 de octubre de 2019 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía notificó Acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016 derivado del acta de disconformidad número A02-...60, incoadas en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XZ SL**, habiéndose notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 14 de abril de 2018.

La entidad no presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades 2016 con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Los importes comprobados por la inspección en el Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad fueron los siguientes:

	Ejercicio 2016
Base imponible	3.096.380,12
Cuota diferencial	774.095,03
Autoliquidación	0
Cuota del acta	774.095,03
Intereses de demora	5.964,77
Deuda a ingresar	780.059,80

En cuanto a la actividad principal desarrollada por la entidad **XZ SL**, la misma se encuentra clasificada en el epígrafe IAE 8.332 correspondiente a la PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES.

SEGUNDO.- Durante el desarrollo de las actuaciones el actuario puso de manifiesto la existencia de operaciones no contabilizadas o mal contabilizadas (la sociedad no legalizó los libros contables en el Registro Mercantil ni depositó las cuentas anuales). Partiendo de un resultado contable negativo de -1.894.919,34 euros, la Inspección de los Tributos efectúa un ajuste positivo de +7.777.965,82 euros al no haberse reflejado el ingreso correspondiente a la condonación parcial de un préstamo y tres ajustes negativos, por cuantía de 2.452.924,08, 158.427,16 y 175.315,12 euros, correspondientes a gastos no contabilizados en los que había incurrido la sociedad y resultaban fiscalmente deducibles.

Asimismo, la entidad contaba con bases imponibles negativas pendientes de compensación por importe total de 10.538.139,91 euros, reduciéndose por la Inspección de los Tributos a una cuantía de 3.258.372,22 euros. Todos estos ajustes fueron aceptados por parte del obligado tributario.

Ante la regularización practicada por la Inspección, el contribuyente solicitó aplicar las bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores (en el importe comprobado), opción rechazada por el actuario y la oficina técnica en base a la doctrina administrativa existente en aquel momento en relación a los no declarantes y la compensación de bases imponibles negativas.

TERCERO.- Apreciada la posible comisión de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador en fecha 6 de septiembre de 2019 notificándose al obligado tributario acuerdo de imposición de sanción en fecha 3 de marzo de 2020. La sanción del artículo 191 LGT fue calificada como muy grave a un tipo del 125% imponiéndose por una cuantía total de 967.618,79 euros.

CUARTO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación y de imposición de sanción, interpuso sendos recursos de reposición, que fueron resueltos por la Administración en sentido desestimatorio.

QUINTO.- Disconforme el interesado con la resolución de los recursos de reposición interpuso con fecha 3 de enero de 2020 ante este TEAC reclamación económico administrativa nº 234/21 que aquí nos ocupa, solicitando anulación del Acuerdo de liquidación y sanción por lo que respecta a las siguientes cuestiones:

- Incorrecto encuadramiento como opción tributaria de la compensación de bases imponibles negativas.
- Posibilidad de compensación de bases imponibles negativas, aún cuando se encuadre como opción tributaria, para aquellos casos en que no se haya presentado la declaración dentro del plazo voluntario.
- Infracción del principio de capacidad económica al negar la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de la entidad.
- En la fecha en que correspondía la presentación de la declaración por el Impuesto sobre Sociedades 2016 sólo existía una resolución del TEAC relativa a la interpretación como opción tributaria de las bases imponibles negativas, por lo que no debe resultar de aplicación para el caso objeto de la presente reclamación.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determina la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos objeto de la presente reclamación económico administrativa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a los mismos.

TERCERO.- En primer lugar, es importante destacar que la entidad reclamante no formula alegaciones respecto a los ajustes (positivos y negativos) practicados por la Inspección de los Tributos respecto al resultado contable en el Acuerdo de liquidación, sino que la única pretensión aducida consiste en defender la compensación de la base imponible resultante con las bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores.

La Inspección de los Tributos rechaza esta posibilidad en base a que, de acuerdo con la doctrina administrativa vinculante emanada de este Tribunal Económico Administrativo Central y Dirección General de Tributos, la compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria y, en el caso de no declarantes en plazo, supone optar por no compensar nada en ese ejercicio, disponiendo su total diferimiento para ejercicios futuros.

Ante esto, la entidad reclamante defiende la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en la liquidación dictada por parte de la Inspección como resultado del procedimiento de comprobación. Así, considera que la compensación de bases imponibles negativas no supone una opción tributaria sino un derecho de los contribuyentes, para los que la jurisprudencia reconoce que no se puede limitar su aplicación de forma temporal. A tal efecto cita sentencias de diferentes Tribunales Superiores de Justicia en las que se reconoce tal posibilidad.

Aún cuando la compensación de bases imponibles negativas pueda ser considerado una opción tributaria, **XZ SL** defiende que el artículo 119.3 LGT determina que una vez presentada la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, la rectificación de las opciones tributarias sólo se puede hacer dentro del periodo voluntario de declaración. Es decir, que una vez efectuada la opción, no se puede rectificar más que en dicho plazo. Sin embargo, el artículo no se refiere al supuesto de los no declarantes, en los que no se ha ejercitado opción alguna, debiendo permitirse tal posibilidad en una declaración extemporánea. De lo contrario, se impondría una peor condición al no declarante respecto al declarante, cuando la consecuencia prevista en el ordenamiento jurídico tributario para los no declarantes son los recargos del artículo 27 LGT o las sanciones pertinentes, no la limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

Además, de acuerdo con la doctrina del propio TEAC, se permite la compensación de bases imponibles negativas en el caso de que que aparezcan circunstancias sobrevenidas que incrementen la base imponible. La entidad considera es lo que ocurre en el presente caso, ya que su contabilidad arrojaba un resultado negativo, pero con los ajustes practicados por la Inspección resulta una base imponible positiva, debiendo ante esta situación permitir compensar pérdidas anteriores.

Para resolver esta cuestión es preciso tomar en consideración la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación nº4464/2020), en la que se ha reconocido que la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores constituye un derecho del contribuyente en los siguientes términos:

**<<CUARTO. - Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.**

*En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.*

*Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.*

*Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.*

*Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.*

*De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.*

*En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.*

*Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.*

*Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.*

*Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración-es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).*

*En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art.119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.*

*QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

*A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases impositivas negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:*

*"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases impositivas negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT".*

*Al resultar la sentencia de instancia conforme a la doctrina expresada, procede, por tanto, desestimar el recurso de casación.>>*

Criterio que ha sido asumido por este Tribunal Central en su resolución RG 8725/21 disponible en DYCTEA.

*<<Teniendo en cuenta lo expuesto, este Tribunal Central procede a corregir el que venía siendo su criterio hasta ahora, asumiendo lo que, como doctrina jurisprudencial, ha establecido el Tribunal Supremo: la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea>>.*

Por lo tanto, en el presente caso, a pesar de que la entidad reclamante no presentó en plazo su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, tiene derecho a compensar las bases impositivas negativas pendientes sobre el importe comprobado por parte de la Inspección de los Tributos en el marco del procedimiento, procediendo por tanto la anulación del Acuerdo de liquidación emitido únicamente en relación a esta cuestión con las repercusiones que ello tenga respecto de la sanción impuesta.

CUARTO.- Por último y en relación la sanción, es preciso aclarar en primer lugar la necesidad de adaptar la cuantía de la sanción al importe dejado de ingresar en relación a la liquidación emitida, la cual ha de ser modificada al proceder la compensación de parte de la deuda tributaria con las bases impositivas negativas pendientes, procediendo por ello en todo caso la anulación parcial de la sanción.

Una vez fijada tal cuestión y respecto al fondo del asunto, la entidad reclamante no presenta alegaciones en el marco de esta reclamación económico administrativa. En base a ello se procede analizar las alegaciones presentadas por el contribuyente en el marco del recurso de reposición relativo a la sanción.

En el mismo, la entidad reclamante alega que la Administración ha notificado el inicio de expediente sancionador antes de dictar el acto de liquidación, infringiendo con ello el artículo 209.2 LGT.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en sentencias de 23/07/2020 (recurso de casación 1993/2019) y de 05/11/2020 (recurso de casación 2004/2019), señalando en esta última lo siguiente:

*<<Y eso mismo es lo que, cabalmente, hemos afirmado en los anteriores fundamentos jurídicos y reiteramos ahora:*

*a) Que el artículo 209.2 LGT no establece -para ningún tipo de infracción tributaria- que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa.*

*b) Que la notificación de la liquidación no constituye, por tanto, el límite mínimo para iniciar el procedimiento sancionador.*

*c) Que en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador. >>*

En los mismos términos se ha expresado este Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones anteriores como, entre otras, la de 24/11/2020 (RG 2961/2018), señalando:

*<<Por tanto, el hecho de que el procedimiento sancionador se haya iniciado con anterioridad a que se haya dictado y notificado el Acuerdo de liquidación del que deriva no causa vicio de nulidad, dado que la ni la LGT ni el RGAT lo prohíben. Todo lo contrario, se prevé*

*que se inicien tantos procedimientos sancionador como propuestas de liquidación, lo que supone poder iniciar el procedimiento sin que exista aún un acuerdo de liquidación. Además, el artículo 209.2 del la LGT, lo que no permite es que se inicie el procedimiento transcurridos 3 meses desde la notificación de la liquidación, pero nada dice al respecto de iniciar el procedimiento con anterioridad a la misma.>>*

Por todo ello no cabe sino rechazar esta primera alegación del interesado. La siguiente alegación del obligado se basa en que la Inspección, al calificar la infracción como muy grave, no ha tenido en cuenta el principio de capacidad económica, ya que está totalmente desligada de la situación patrimonial y económica del contribuyente.

Esta cuestión está relacionada con la posible aplicación del principio de proporcionalidad de las sanciones, por el cual los diferentes órganos administrativos podrían adecuar las sanciones en relación a las circunstancias fácticas acontecidas o que afecten al contribuyente.

Sin embargo, la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo aclara que, con la redacción y configuración del régimen sancionador de la LGT se elimina la posibilidad de aplicación del principio de proporcionalidad, ya que el legislador, en el ejercicio de sus facultades, ha tipificado separadamente cada infracción con sus distintas posibilidades, imponiéndose una sanción prefijada de forma objetiva para cada comportamiento. En particular, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014 (nº recurso 2742/213) dispuso lo siguiente:

*<<Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva « para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6 ; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9 ; y 136/1999, de 20 de julio , FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a « los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE ( STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » ( STC 65/1986, de 22 de mayo , FJ 3, in fine) y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir », « será imputable al legislador y no al Juez » (STC 136/1999, de 20 de julio , FJ 21, in fine ). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B ) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009 ), FD Quinto D).*

*Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la LGT de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [ Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000 ); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011 )].*

*Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009 ), « en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada » no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.*

*La Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponerle a la entidad recurrente la sanción prevista en el art. 201.3 LGT por la expedición de facturas con datos falsos o falseados y a aplicar para graduar la sanción el criterio establecido en el art. 187.1.c) LGT que, de conformidad con el apartado 5 del art. 201 LGT , comporta-y lo hace automáticamente- un incremento de la sanción aplicable en un 100 por 100.*

*La aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta y de la circunstancia anterior nos lleva, pues, a rechazar el único motivo de casación admitido a trámite.>>*

En base a lo anterior procede rechazar esta alegación de la entidad reclamante.

Por último, se alega ausencia de culpabilidad y que esta no ha sido probada por parte de la Administración Tributaria.

Pues bien, esta supuesta falta de motivación supondría una violación del principio de presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española. Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20/06/2005), señala que: "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", lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

A este respecto no es necesaria la voluntad de incumplir la norma, que implicaría la concurrencia de dolo, sino que basta la simple negligencia por omisión del mínimo deber de cuidado exigible; cabe decir, como ha reiterado en ocasiones el Tribunal Supremo, que la esencia de la negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso, los intereses de la Hacienda Pública, que la negligencia no exige, para apreciarla, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. En este aspecto se ha expuesto que el mismo error ya equivale a la imprudencia por falta de diligencia en su autor que supone una ausencia de la debida atención o falta de previsión y que sólo el error invencible supone una

en su autor que supone una ausencia de la debida atención o falta de previsión, y que solo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa.

Pues bien, el acuerdo sancionador, aunque de forma sucinta, motiva correctamente la culpabilidad del contribuyente. En el mismo se pone de manifiesto que el contribuyente no contabilizó diversas operaciones realizadas en 2016 (una de ellas un ingreso de 7.777.965,82 euros), lo que dio lugar a que su contabilidad, en lugar de reflejar un beneficio de 3.090.380,12 euros recogiese pérdidas. Continúa el acuerdo sancionador señalando que este comportamiento fraudulento se completó con el incumplimiento de la obligación básica de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, no existiendo ninguna posible interpretación razonable a ese comportamiento, y quedando así acreditado que en el comportamiento del obligado tributario existía en todo caso culpa o negligencia, por cuanto buscaba evitar la tributación de las cantidades debidas incumpliendo los deberes más básicos de los que era perfectamente conocedor.

Por lo tanto, se considera por este Tribunal Económico Administrativo Central que la culpa o negligencia está suficientemente motivada, recogiendo en el Acuerdo sancionador una referencia a los hechos y fundamentos de derecho que permite conocer el proceso lógico y jurídico que condujo al órgano administrativo a tomar su decisión y, en este caso, dada la información incorporada al expediente, consideramos que el Acuerdo sancionador ahora analizado tiene el contenido mínimo que requiere el artículo 211.3 de la Ley 58/2003.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.