



Roj: **STSJ BAL 860/2017 - ECLI: ES:TSJBAL:2017:860**

Id Cendoj: **07040330012017100448**

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

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **13/11/2017**

Nº de Recurso: **261/2015**

Nº de Resolución: **494/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **GABRIEL FIOL GOMILA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00494/2017

SENTÈNCIA núm. 494

Il lès. Srs.PRESIDENT:

Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRATS:

Pablo Delfont Maza.

Carmen Frigola Castellón.

Palma, a 13 de novembre de 2017

VISTES per la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justícia de les Illes Balears les actuacions número 261 de 2015, dimanants del recurs contenciós administratiu seguit entre parts, d'una, com a demandant, la mercantil Ana Umbria Gil y Herederos SL., representada per la procuradora dels Tribunals Sra. Gaya Font i assistit per l'advocat Sr. Baradat Fontanet, i, d'altra, com a Administració demandada, la General de l'Estat, representada i assistida pel seu advocat.

L'objecte del recurs és la resolució dictada el 30 de gener de 2015 pel Tribunal Econòmic Administratiu Regional en Illes Balears la qual va desestimar la reclamació econòmica administrativa interposada per la representació de la mercantil Ana Umbria Gil y Herederos SL. articulada contra la liquidació i sanció en relació amb l'impost sobre societats, exercici 2006, i per un import, la major d'elles, de 18.777,37 €, havent-se estimat parcialment la de la sanció.

La quantia es fixà en 18.777,37 €.

El procediment seguit ha estat el del tràmit previst a la Llei Jurisdiccional 29/1998.

L'Il Im. Sr. Gabriel Fiol Gomila, President de la Sala, en qualitat de magistrat ponent, expressa el parer del Tribunal.

= ANTECEDENTS DE FET =

1r.- El recurs fou interposat en el termini prefixat en la Llei Jurisdiccional, no obstant indegudament en seu del Jutjat contenciós administratiu núm. 2 al qual li va correspondre per repartiment. Plantejada la falta de competència es va dictar interlocutòria acceptant-la el Jutjat i remetent-la al Tribunal el qual la va assumir.

Se'l donà el tràmit processal adequat, ordenant-se reclamar l'expedient administratiu i anunciar la seva incoació.



2n.- Rebut l'expedient administratiu es va posar de manifest en Secretaria a la part recurrent perquè formalitzés la demanda. La referida demanda fou deduïda dins el termini legal al legant-se en ella els fets i fonaments de dret que s'estimaren necessaris en ordre a les seves pretensions i interessant de la Sala que es dictés sentència estimatòria del recurs per ser contraris a l'ordenament jurídic els actes administratius impugnats.

3r.- Donat trasllat de l'escrit de demanda a la representació de l'Administració demandada perquè la contestés, així ho va fer en temps i forma, oposant-se a ella i suplicant que es dictés sentència confirmatòria dels actes administratius recorreguts.

4r.- A través del corresponent Acte es rebé el plet a prova que devia versà sobre els punts de fet interessats per la part actora. Proposta i admesa que fou en forma documental i testifical, es practicà amb el resultat que és de veure en les actuacions.

5è.- Per provisió es declarà conclosa la discussió escrita i el període probatori, ordenant-se portar les actuacions a la vista, amb citació de les parts per a sentència, acordant que aquestes formularan les conclusions per escrit; cosa que així varen fer, i s'assenyalà a continuació, per a la votació i decisió, el dia 7 de novembre de 2017.

FONAMENTS DE DRET

PRIMER .- Hem assenyalat a l'encapçalament, que la revisió jurisdiccional ho era de resolució dictada el 30 de gener de 2015 pel Tribunal Econòmic Administratiu Regional en Illes Balears la qual va desestimar la reclamació econòmica administrativa interposada per la representació de la mercantil Ana Umbria Gil y Herederos SL. articulada contra la liquidació i sanció en relació amb l'impost sobre societats, exercici 2006, i per un import, la major d'elles, de 18.777,37 €, havent-se estimat parcialment la de la sanció.

Parcial de la sanció que ho era, segons la dicció literal de la decisió de la resolució, en el punt o extrem derivat de la regularització del tipus de gravamen.

La causa origen de les referides liquidació i sanció estrebava en què la mercantil havia presentat la declaració per l'esmentat impost de societats 2006 aplicant el règim especial per a empreses de reduïda dimensió declarant un import a retornar com a devolució de 18.149,30 €.

La Inspecció tributària en la consideració que les rendes declarades procedien exclusivament del lloguer d'immobles, va assenyalar pel dit exercici de 2006, a diferència, en canvi, de l'anterior 2005, que no es complien els requisits. S'aplicava, aleshores, el règim especial de societats patrimonials contemplat als articles 61 a 63 de la Llei de l'impost sobre societats .

En concret, parlava que els motius per tal de regularitzar la situació tributària eren els següents:

"- En primer lugar, se consideran como ganancias de patrimonio no justificadas los importes registrados en la cuenta 553 "Cuenta corriente con socios y administradores" por importe de 42.828,74 €, señalados en el Antecedente de Hecho Tercero del Acuerdo de Liquidación. Dichos importes se consideran que ponen de manifiesto una deuda registrada inexistente que no ha sido acreditada, de acuerdo con el artículo 134 del TRLIS.

- En segundo lugar, se considera que no procede la aplicación del tipo de gravamen especial de empresas de reducida dimensión, ya que la entidad no realiza actividad económica ninguna. La actividad de arrendamiento de bienes inmuebles no se considera actividad económica, ya que no cuenta con un local exclusivamente afecto a la actividad ni con una persona empleada con contrato laboral y a tiempo completo, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello, procede la aplicación del tipo general del 35 por 100".

Va entendre que hi havia un guany patrimonial no justificat en el referit exercici per un import de 42.828,74 €. - import ingressat en efectiu a una compte de la mercantil -. Es deia que s'havia comptabilitzat un passiu fictici que no corresponia amb un fet econòmic real.

SEGON .- En el present debat en seu judicial, afirma l'actora, es reproduïx el fons de l'assumpte tal i com fou plantejat en via administrativa i ho resumeix de la manera següent.

1r.- Sobre la qualificació de guanys no justificats de patrimoni i el deute inexistent. 2n.- Sobre el tipus de gravamen i

3r.- En relació a la sanció que entén com a improcedent en la mesura que la seva causa ho és d'una liquidació contrària a l'ordenament jurídic. Sanció emparada amb presumpcions.



Pel que fa al 1r punt la mercantil recurrent afirma que el text de la Llei d'impost de societats grava el guany patrimonial no justificat - renda que afluïx al patrimoni - no el patrimoni. Per tant, ens diu:

"...si no es posible que los ingresos que constan efectuados en la cuenta 533 de socios pudieran haber sido generados como consecuencia de la actividad que desarrolla la Sociedad, parece plausible que los mismos correspondan a aportaciones de socios tal y como consta reflejado en la contabilidad de la mercantil....".

Compte núm. 533 que en la comptabilitat de la mercantil actora apareix que les seves partides corresponen a aportacions de socis. Ara bé, l'Administració sosté que la regularització derivada de les referides aportacions de capital fou imputada als guanys dels anys anteriors 2004 i 2005 i no al 2006.

Afirmació, aquesta última, que suposa una presumpció legal i que havia d'haver estat enervada o desfigurada per prova en contrari, la qual cosa no s'ha produït. Presumpció de rendes contemplada a l'article 134 del Text refós de la Llei de l'impost sobre societats, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.

Efectivament, del que podem extreure de l'expedient administratiu incorporat a les presents actuacions i a aquestes és que la suma anotada per la societat com a passiu a l'exercici de 2006 constitueix, tal com afirma l'Administració, un deute fictici. Es tracta d'una quantitat comptabilitzada que no correspon a cap tipus d'operació monetària degudament constatada. L'aplicació, doncs, de la citada presumpció s'imposava i s'imposa. No ve superada per la testifical practicada pels socis en el sentit que les quantitats ingressades en nombre de 6 provenien d'altra de les empreses del grup "Construcciones y promociones FJU 96 SL." que havia procedit a regularitzar-les. No té altre tipus de suport.

Ingressos que suposaven l'existència d'un fet cert; demostrat. Cal, doncs, desestimar aquest argument d'oposició a l'actuació administrativa que és conforme amb l'ordenament jurídic.

TERCER .- El segon motiu de controvèrsia descansa en el tipus de gravamen. L'Administració va assenyalar que procedia l'aplicació del tipus general del 35% ja que l'empresa ho era de reduïdes dimensions; no duia a terme cap altra activitat econòmica distinta a la dels lloguers, no considerant-se com a tal aquesta, la dels lloguers, en tant no comptava amb un local afecte exclusivament a la referida activitat ni una persona empleada amb contracte laboral i a temps complert.

Necessitat o exigència pel que feia als elements necessaris ja resolta en unificació de criteri per les consultes vinculants del TEAC del 29 de gener de 2009 i 30 de maig de 2012. Consultes que sortien al pas d'anteriors, entre elles la citada per la recurrent de 23 de març de 2007 i que li hagués estat possiblement de consideració Era, en definitiva, d'aplicació el tipus contemplat per a les societats patrimonials, articles 61 a 63 del Text refós 4/2004 - avui derogats però d'aplicació llavors -, i que preveia, precisament allò que afirmàvem a l'anterior paràgraf, l'existència de determinats elements. En conseqüència, no podia aspirar a un règim fiscal diferent.

QUART .- L'Administració tributària considera que és greu la infracció comesa a l'exercici 2006 en relació a l'impost sobre societats ve tipificada a l'article 191. 1 de la Llei General Tributària ja que es va deixar d'ingressar el deute tributari i havia interessat, a més, la mercantil actora indegudament una devolució.

L'article 191.1 disposa:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas...".

Quantitat deixada d'ingressar que ho era de 15.303,06 €

La Inspecció va entendre com a objecte de sanció tant el de comptabilitzar un deute inexistent com el d'aplicar el tipus de gravamen per empreses de reduïdes dimensions. Aquesta última ja no és objecte de debat havent-ho estimat el Tribunal Econòmic Administratiu Regional de Balears, precisament en el si de la resolució sotmesa a revisió. Ho ha estimat a partir de la discutible interpretació de la norma en una conducta no entesa com a irracional o descabellada. El motiu d'exclusió de responsabilitat ho fou en aplicació dels termes exigits per l'article 191.2 de la LGT .

La resolució administrativa primigènica, és a dir la que prenia l'acord sancionador, en relació tan sols al 1r. punt, doncs ja no ens detindrem en l'anàlisi de la que fou estimada pel TEARIB, es va motivar de la manera següent:



"Los hechos y circunstancias reflejados en la propuesta-inicio del presente expediente sancionador ponen de relieve que la conducta constitutiva de la infracción descrita fue cometida por el obligado tributario sin el cuidado y diligencia debidos, apreciándose un grado de culpa suficiente a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

Se contabilizan unas deudas que no cabe considerar sino como inexistentes y, en contraposición, unos orígenes de fondos no justificados que ponen de manifiesto una renta no declarada. Como se fundamenta en la liquidación practicada, las ganancias patrimoniales no justificadas se configuran como una cláusula de cierre del impuesto permitiendo a la Administración tributaria someter a gravamen unas rentas cuyo origen no puede establecerse con certeza, si bien su existencia sí puede presumirse al existir elementos patrimoniales cuya tenencia, declaración o adquisición por el contribuyente no se corresponde con las fuentes de financiación de las que aquél dispone. Constituye un mecanismo que permite gravar una renta a través de la aplicación o destino dado a la misma, puesto que su origen ha sido ocultado a la Administración tributaria. Según el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 20/01/99 "el incremento de patrimonio no justificado se configura en nuestra legislación como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultas escapen de tributación..."

En este caso, si la Inspección de Tributos no hubiere iniciado una actuación de investigación dichas ganancias no hubieran sido descubiertas ni declaradas al no corresponderse ni con la renta ni con el patrimonio declarado por el sujeto infractor. Por ello, se pone de manifiesto una culpabilidad evidente derivada de una conducta consciente que podemos calificar de grave".

Al respecto, el dictamen acordado, se refiere a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2004, a un caso de ocultación de patrimonio no justificado, y de la cual en transcripción parte:

"En relación con la imposición de la sanción, la Sala entiende que, dados los hechos origen de la infracción sancionada, no es de apreciar la fundamentación de la inexistencia de la infracción en base a una discrepancia interpretativa, pues lo discutido no es la interpretación de una norma jurídica que avale el comportamiento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración, sino, precisamente, la rectitud o lealtad de su conducta en el cumplimiento de las mismas, y, concretamente, en la realidad de los datos económicos aportados a la Administración y su adecuación a las rentas declaradas.

La Sala considera, en el presente caso, que, no se trata de diferencias interpretativas de una norma jurídica sino actuaciones de una ocultación de rendimientos a la Administración tributaria que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el acta de Inspección como incrementos no justificados de patrimonio.

En el presente caso es manifiesto que el recurrente conocía los elementos de cuantificación de la base imponible que no incluyó en su declaración tributaria y que fueron puestos de manifiesto por la Inspección de Tributos en el acta de Inspección, como se ha declarado. En consecuencia, tal conducta no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, de acuerdo con la construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia tributaria, no pudiendo, por tanto, quedar ajena al ejercicio de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública."

Seguía asimismo señalando que no le apreciaba la concurrencia de cap de les causes d'exclusió de responsabilitat previstes a l' article 179.2 i 3 de la Llei 58/2003 i que la infracció era greu, segons el 191.3 de la referida en la mesura que era superior a 3.000 € i existia ocultació. Afirmació, aquesta última, que s'emparava en la dicció literal de l' article 184.2 de la LGT .

"se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento".

Nosaltres, a reiterades sentències, i de les quals es mostra, la núm. 207 dictada el 30 de maig de 2017 a les actuacions 336 de 2015 , seguida després per posteriors, hem anat dient:

"El principio de culpabilidad, como hemos visto, se define en el artículo 183 de la Ley 58/2003 . Conforme a este principio, se requiere: (i) que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia, y, además, (ii) que pueda reprocharse al obligado tributario no haber actuado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad.

Es por eso que el artículo 179 de la Ley 58/2003 exige de responsabilidad en todos los casos en los que el obligado tributario, de modo inevitable, es decir, invencible, obra con un error, afecte éste al hecho o su



prohibición, ya que únicamente pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Así, puede decirse que el obligado tributario ha actuado en la forma exigible por el Derecho, esto es, que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre que de modo inevitable obra con un error.

Este juicio acerca de si el error de tipo es o no vencible, esto es, acerca de si hay imprudencia, corresponde hacerlo a la Administración tributaria de forma motivada.

Por el contrario, al obligado tributario le corresponderá acreditar la ausencia o disminución de la culpabilidad, por ejemplo, por error de prohibición".

A la aludida sentència, seguím dient:

"En el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, de modo que no cabe la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente - por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 76/90 y 164/05 -.

El artículo 77.4. d. de la Ley 230/1963, en la redacción dada por la Ley 25/95, reforzó el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, quedando referido en el artículo 77.1 a la simple negligencia. En consecuencia, la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias, en tanto que el error fuera razonable, la norma ofreciera dificultades de interpretación y no hubiera existido ocultación, no debía ser sancionada - por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1997 y 7 de octubre de 1998 -.

La Ley 58/03, que consolida definitivamente la exigencia de una responsabilidad subjetiva en las infracciones tributarias, derogó, en cuanto puede interesar, las Leyes 230/63, 10/85, 25/95 y 1/98, y vino a establecer que en la potestad sancionadora en materia tributaria sea aplicable el principio de responsabilidad.

El principio de responsabilidad estaba previsto en el artículo 130 de la Ley 30/92, señalándose ahí que se respondía "...aún a título de simple inobservancia". Pero para darle el significado preciso a ese inciso debía ponerse en relación con la doctrina constitucional recogida en la sentencia del Tribunal Constitucional número 76/90, en la que ya se señaló que en nuestro ordenamiento jurídico es inadmisibles un principio general de responsabilidad objetiva - en ese mismo sentido pueden citarse, por todas, las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003, de 13 de octubre y 22 de noviembre de 2004, 25 de enero de 2006 y 24 de abril de 2007 -.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2007 -ROJ: STS 2894/2007, ECLI: ES: TS: 2007:2894-, sobre la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, reiteró que:

"a) En dicho ámbito sancionador ha de rechazarse la responsabilidad objetiva, debiéndose exigir la concurrencia de dolo o de culpa, pues en el ilícito administrativo no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad sin culpa; b) la concreta aplicación del principio de culpabilidad requiere determinar y apreciar la existencia de los distintos elementos cognoscitivos y volitivos que se han producido con ocasión de las circunstancias concurrentes en la supuesta comisión del ilícito administrativo que se imputa; c) para la exculpación frente a un comportamiento típicamente antijurídico no basta con la simple invocación de la ausencia de culpa, debiéndose llevar al convencimiento del juzgador que el comportamiento observado carece, en atención a las circunstancias y particularidades de cada supuesto, de los mínimos elementos caracterizadores de la culpabilidad, d) esta culpabilidad viene configurada por la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas; y e) para que pueda reprocharse a una persona la existencia de culpabilidad tiene que acreditarse que ese sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, que exige valorar las específicas circunstancias fácticas de cada caso".

Por tanto, la operatividad del principio de presunción de inocencia, que abarca incluso el elemento de culpabilidad, impone que la prueba de cargo que justifica la sanción tiene que llevar incorporada la acreditación de que el sujeto pudo haber actuado de forma distinta.

Tras la derogación de la Ley 30/1992 por la Ley 39/2015, el principio de responsabilidad se recoge ahora en el artículo 28 de la Ley 40/2015, que rompe por completo con la responsabilidad objetiva y anuda la responsabilidad a la concurrencia de dolo o culpa. Así, el artículo 28 de la Ley 40/2015 ya no recoge el último inciso del artículo 130 de la Ley 30/1992, es decir, la posibilidad de que se responda "...aún a título de simple inobservancia"

Pues bien, la negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro animo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos - artículo 31 de la Constitución -.



En efecto, la negligencia radica en toda actuación descuidada o contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, esto es, tanto en el desprecio o menoscabo de la norma como en la laxitud en la apreciación de los deberes que impone la norma.

Radicada la esencia del concepto de negligencia en el descuido, esto es, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, que en el caso son los intereses de la Hacienda Pública, concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento, tal como se encarga ya de señalar el artículo 31 de la Constitución, incumbe a todos los ciudadanos, al fin, la concurrencia de negligencia no puede quedar anudada en exclusiva a la apreciación de un claro ánimo de defraudar sino que basta el desprecio o menoscabo".

Però, continuaven a la referida 207/2017:

"La motivación de la sanción, esto es, la expresión razonable de los hechos y de los fundamentos de derecho que acogen la decisión adoptada, como acabamos de señalar, alcanza incluso hasta la proporcionalidad de la sanción y, por supuesto, en lo que ahora nos importa, queda comprendido en ese deber la motivación de la existencia de culpabilidad.

No basta con que la resolución sancionadora se limite a afirmar, sin más, que no concurre causa de exención de la responsabilidad por la comisión de la infracción tributaria -artículo

179.2 de la Ley 5/03 y, antes, artículo 77.4 de la Ley 230/63 -.

En efecto, el principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del obligado tributario mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las restantes causas legales excluyentes de la responsabilidad.

La interpretación razonable de la norma constituye supuesto de exclusión de la responsabilidad por la infracción tributaria, pero uno más, esto es, uno de los casos, entre otros, en los que la Administración Tributaria debe entender necesariamente que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributario.

Por consiguiente, aun cuando la norma tributaria incumplida sea clara, como si no se entiende razonable la interpretación que de esa norma sostiene el obligado tributario, en definitiva, la Administración Tributaria no puede imponer la sanción sin más, justamente por cuanto, si bien pudiera ser que no concurriera ese supuesto de exclusión de la responsabilidad, bien pudiera ser igualmente que el contribuyente hubiera actuado diligentemente.

Y, del mismo modo, la mera referencia al desenlace de la regularización como la sola constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, tampoco es suficiente.

A ese respecto, debe tenerse en cuenta, primero, que el derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de no ingresar, esto es, se vulnera el derecho fundamental cuando se impone la sanción sin justificación de que concurre un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio -en ese sentido, sentencia del Tribunal Constitucional número 164/05 -. Y, segundo, ha de tenerse también en cuenta que el solo hecho de no ingresar no constituye infracción, ni ahora en la Ley 58/03 ni antes en la Ley 230/63.

Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Por tanto, la motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora no queda cubierta con la alegación genérica de las incorrecciones llevadas a cabo por el contribuyente, de manera que siempre es necesario especificar, por ejemplo, los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de la posterior valoración de la conducta o las circunstancias en que el contribuyente aplicó la deducción y la causa por la que se califica de indebidamente acreditada esa concreta deducción aplicada por el contribuyente.

La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2017 - ROJ: STS 968/2017, ECLI: ES: TS: 2017:968- resume la jurisprudencia sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador en los siguientes términos.

"A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005,



de 20 de junio . B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010 , "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art.24.2CE 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 [...] 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".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Y en el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 20 de abril de 2017 -ROJ: STS 1601/2017 , ECLI: ES: TS: 2017:1601- recuerda la exigencia de la jurisprudencia respecto a la obligación de la resolución administrativa sancionadora de motivar los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente:

"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 (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 , 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 (rec. cas. núm. 4971/1992) , FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (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»).

El principio de culpabilidad, como hemos visto, se define en el artículo. 183 de la Ley 58/2003 . Conforme a este principio, se requiere: (i) que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia, y, además, (ii) que pueda reprocharse al obligado tributario no haber actuado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad".

Es por eso que el artículo 179 de la Ley 58/2003 exige de responsabilidad en todos los casos en los que el obligado tributario, de modo inevitable, es decir, invencible, obra con un error, afecte éste al hecho o su prohibición, ya que únicamente pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Así, puede decirse que el obligado tributario ha actuado en la forma exigible por el Derecho, esto es, que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre que de modo inevitable obra con un error.

Este juicio acerca de si el error de tipo es o no vencible, esto es, acerca de si hay imprudencia, corresponde hacerlo a la Administración tributaria de forma motivada.

Por el contrario, al obligado tributario le corresponderá acreditar la ausencia o disminución de la culpabilidad, por ejemplo, por error de prohibición".

Projectada aquesta doctrina sobre el cas que ara examinem, hi ha que dir que a n'aquest, on la culpabilitat sura perfectament bé i ve motivada en la resolució transcrita en part a l'inici d'aquest fonament de dret i, abans en el que eren motius per a la regularització en el 1r. fonament de dret.

L'argument de la recurrent, en relació a què fou una interpretació raonable, en canvi i pel que fa als guanys de patrimoni no justificat, no és sostenible vistes les circumstàncies que giren al voltant del cas.

També aquí ens hem de referir a la mancança de prova - la recurrent s'ha limitat a la remissió d'allò que fou presentat i qüestionat en seu administrativa -, per tal de rebatre els arguments de l'Administració tributària avalats, després, en seu del Tribunal Econòmic Administratiu Regional en Illes Balears. La testifical practicada a la Sala no ha superat els entrebancs col·locats per l'Administració.

En definitiva, la part actora no ha desvirtuat el que es preveu a l' article 105.1 de la Llei General Tributària en quant afirma que en els procediments d'aplicació dels tributs qui faixi valer el seu dret haurà de provar els fets constitutius del mateix.

Conforme al que disposa l' article 183.1 de la reiterada Llei general tributària , són infraccions tributàries les accions u omissions doloses o culposes amb qualsevol grau de negligència. El que afirmava la recurrent no ha estat justificat; ergo, no es tracta d'una interpretació raonable de la norma que permetria l'entrada en joc de l' article 179.2.d) de la Llei 58/2003 , tal com ha succeït en la part de l'acord impugnat que ho admetia el TEAR.

En conseqüència, la motivació fou suficient, com explícitament es desprèn de la lectura de la resolució sancionadora dictada per l'Agència Tributària, en els termes exigits i explicitats per la doctrina jurisprudencial; afirmació que en aboca a entendre que la conclusió a la qual arribà el Tribunal Econòmic Administratiu fou adequada.

CINQUÈ .- Es fa imposició de costes processals a la part actora de conformitat amb l' article 139 de la Llei Jurisdiccional , si més no, però, amb el límit dels 2.000 € per a tots els conceptes.

VIST els articles esmentats i d'altres disposicions de caràcter general

DECIDIM

PRIMER .- **DESESTIMAR** el present recurs contenciós administratiu.

SEGON .- **DECLARAR** adequats a l'ordenament jurídic els actes administratius impugnats els quals **CONFIRMEM** .

TERCER .- Es fa una expressa imposició de costes processals a la part actora amb el límit dels 2.000 per a tots els conceptes.



Contra la present hi cap recurs de cassació per a davant el Tribunal Suprem en el termini de 30 dies comptador des del següent a la notificació de la sentència y conforme als requisits de forma contemplats als articles 86 i següents de la Llei jurisdiccional , segons la modificació operada per la reforma de la Llei orgànica 7/2015, de 21 de juliol i amb més l'acord de la Sala de Govern del Tribunal Suprem de 26 d'abril de 2016, publicat que fou en el BOE núm. 162 de 6 de juliol de 2016.

Si el recurs hagués de fundar-se exclusivament en infracció de normes emanades de la Comunitat Autònoma de les Illes Balears, serà competent aquest Tribunal.

Així per aquesta nostra sentència ho pronunciem, manem i signem.

PUBLICACIÓ.- Llegida i publicada que ha estat l'anterior sentència pel President d'aquesta Sala Il Im. Sr. Gabriel Fiol Gomila ponent a aquest tràmit d'Audiència Pública, dono fe. El Secretari, rubricat.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ