



Roj: **STSJ BAL 698/2018 - ECLI: ES:TSJBAL:2018:698**

Id Cendoj: **07040330012018100400**

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

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **03/07/2018**

Nº de Recurso: **303/2016**

Nº de Resolución: **356/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **PABLO DELFONT MAZA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA : 00356/2018

SENTENCIA

Nº 356

En la ciudad de Palma de Mallorca a 3 de julio de 2018

ILMOS. SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza

Dª Carmen Frigola Castellón

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears los autos número 303 de 2016, seguidos entre partes; como demandante, **D. Sabino** , representado por el Procurador Sr. Cabot, y asistido por el Letrado Sr. Cloquell; como demandada, la **Administración General del Estado** , representado y asistido por su Abogado; y como codemandada, la **Administración de la Comunidad Autónoma** , representada y asistida por sui Abogada.

El objeto del recurso es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en las Illes Balears, en adelante TEAR, de 30/06/2016, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001 , dirigidas por el ahora demandante, D. Sabino , contra sendos acuerdos del Directos de la Agencia Tributaria de las Illes Balears, en adelante ATIB, por los que: **(i)** se practicó liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, derivada de Acta de disconformidad NUM002 , por un importe a ingresar de 30.767,44 euros, incluido intereses de demora, y **(ii)** se impuso una sanción asociada a dicha liquidación por un importe de 13.049,17 euros.

La cuantía del recurso se ha fijado en 43.816,61 euros.

Se ha seguido la tramitación correspondiente al procedimiento ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurso fue interpuesto el 30/07/2016, dándose el traslado procesal adecuado y reclamándose el expediente administrativo.



SEGUNDO .- La demanda se formalizó en plazo legal, solicitando la estimación del recurso. Se solicitó el recibimiento del juicio a prueba para acreditar que el Sr. Mauricio era sujeto pasivo del IVA el 03/02/2009, pero no propuso medio alguno de prueba para acreditarlo.

TERCERO .- Las Administraciones contestaron a la demanda en plazo legal, solicitando la desestimación del recurso y la imposición de las costas del juicio. No interesaban el recibimiento del juicio a prueba.

CUARTO .- Se acordó no recibir el juicio a prueba.

QUINTO .- Se acordó que las partes formularan conclusiones, verificándolo por su orden e insistiendo todas en sus anteriores pretensiones.

SEXTO .- Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, señalándose para votación y fallo el día 03/07/2018

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Hemos descrito en el encabezamiento cual es la resolución administrativa contra la que se dirige el presente recurso contencioso.

Se trata de una resolución de la ahora demandada, Administración General del Estado, en concreto la resolución TEAR, de 30/06/2016, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números NUM000 y NUM001, dirigidas por el aquí demandante, D. Sabino, contra sendos acuerdos de la ahora también demandada, Administración de la Comunidad Autónoma, en concreto dos acuerdos del Directos de la ATIB, por los que: (i) se practicó liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, derivada de Acta de disconformidad NUM002, por un importe a ingresar de 30.767,44 euros, incluido intereses de demora, y (ii) se impuso una sanción asociada a dicha liquidación por un importe de 13.049,17 euros.

Mediante Auto de 03/02/2009, dictado en el procedimiento de ejecución hipotecaria 12/2007 a instancias de Versalles Mar SL, contra D. Mauricio, se aprobó definitivamente el remate de la finca urbana número NUM003 de orden, del puerto deportivo de invernada, sito en Portals Nous, término municipal de Calvià, a favor del aquí demandante, Sr. Sabino, al que sea adjudica el bien por la cantidad de 652.458,51 euros.

Hay que precisar ya que en ese Auto no se mencionaba la sujeción al IVA, tampoco se mencionaba ni la posibilidad de renuncia a la exención contenida en el artículo 20 de la Ley 37/1992, ni el cumplimiento de las condiciones para el ejercicio de tal renuncia y, en fin, tampoco se contenía mención alguna a la opción de no renunciar a la exención del IVA.

Con todo, el Sr. Sabino, considerando que concurrían los requisitos exigidos por el artículo 13 de la Ley CAIB 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas de las Illes Balears, autoliquidó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD, al tipo bonificado del 3%

En efecto, presentado el 08/05/2009 a la ahora codemandada, Administración de la Comunidad Autónoma, el Auto de 03/02/2009, se autoliquidó el ITPAJD al tipo bonificado del 3%.

La Administración Tributaria llevó a cabo actuaciones de comprobación e investigación, concluyendo que el tipo aplicable al ITPAJD no era el bonificado del 3% sino el ordinario del 7%.

A esa conclusión se llegaba por considerarse que el Sr. Sabino no reunía los requisitos para aplicar la bonificación tributaria recogida por la Ley 6/2007, primero, porque no constaba que el Sr. Mauricio, ejecutado-transmitente, fuese sujeto pasivo del IVA; y, además, porque aunque el Sr. Mauricio fuera sujeto pasivo del IVA, no constaba que hubiese renunciado a derecho a obtener exención por dicho impuesto.

Así las cosas, practicada liquidación el 12/12/2012, resultó cuota de 45.672,10 euros, con lo que el total a ingresar, una vez descontada la cantidad de 19.573,76 euros ya ingresada, sería de 30.767,44 euros.

Asimismo, se acordó la imposición de sanción de multa de 13.049,17 euros al Sr. Sabino, por la comisión de infracción - artículo 191 de la Ley 58/2003 - consistente en haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria.

El 18/01/2013 el Sr. Sabino presentó dos reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR, contra la liquidación y contra la sanción, respectivamente.

Acumuladas y desestimadas esas dos reclamaciones, quedó con ello agotada la vía administrativa y se instaló la controversia en esta sede, esgrimiéndose en la demanda, en resumen, (i) que las decisiones de la



Administración están faltas de motivación y ello le ocasiona una experiencia de indefensión, y (ii) que el Sr. Mauricio

SEGUNDO.- El artículo art. 13 de la Ley CAIB 6/2007, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y económico-administrativas de las Illes Balears, relativo a los tipos de gravamen en operaciones inmobiliarias, dispone que:

"En las transmisiones onerosas de bienes inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales a que se refiere el artículo 11.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, tienen que aplicarse los siguientes tipos de gravamen:

a) El 7%, como regla general.

b) El 1% en la transmisión particular de viviendas calificadas de protección oficial por la Administración.

c) El 0,5% en caso de inmuebles que estén situados en el ámbito territorial del Parque Balear de Innovación Tecnológica.

d) El 3% cuando concurren los siguientes requisitos:

1º Que sea aplicable a la operación alguna de las exenciones contenidas en el artículo 20.1, apartados 20, 21 y 22, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º Que el adquirente sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y tenga derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado para estas adquisiciones de acuerdo con lo que dispone el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º Que, con carácter previo o simultáneo a la entrega, se haga constar expresamente por parte del transmitente que, a pesar de poder acogerse a la renuncia de la exención que prevé el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, opta por no renunciar."

Esa norma, desde luego, es clara. En efecto, como acabamos de destacar, para que sea dable aplicar el tipo de gravamen bonificado o reducido, es preciso que previa o simultáneamente a la entrega del bien inmueble, "se haga constar expresamente por parte del transmitente que, a pesar de poder acogerse a la renuncia a la exención que prevé el artículo 20.2 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, opta por no renunciar".

El ahora demandante, pues, pretendiendo la bonificación fiscal consistente en tipo reducido del 3% del ITPAJD, debía acreditar cumplir los requisitos para ello, esto es, que el Sr. Mauricio fuera sujeto pasivo del IVA y que no hubiera renunciado a la exención del mismo, debiendo hacerse constar expresamente por parte del transmitente la opción por la no renuncia.

Sin embargo, no existe constancia alguna que el Sr. Mauricio, ejecutado-transmitente, hubiera optado expresamente por no renunciar a la exención del IVA; y ni siquiera figura que el Sr. Sabino, conforme a lo establecido en la Disposición Adicional sexta de la Ley 37/1992, hubiera hecho constar esa posibilidad, en el tiempo y con la forma que exige la Disposición Adicional Quinta del Reglamento sobre el IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Ya hemos indicado antes que en el Sr. Sabino solicitó en la demanda que el juicio fuera recibido a prueba para acreditar únicamente que el Sr. Mauricio era sujeto pasivo del IVA. Pero incluso esa solicitud era imperfecta porque no vino acompañada de la proposición de medio alguno de prueba para acreditarlo.

En consecuencia, esa solicitud fue denegada por la Sala y esta decisión fue consentida por el Sr. Sabino.

Además, como venimos diciendo, no bastaba con acreditar que el Sr. Mauricio fuera sujeto pasivo del IVA sino que el Sr. Sabino, de ser así, aun debía acreditar que el Sr. Mauricio no había renunciado a la exención del IVA, debiendo haberse hecho constar expresamente por parte del transmitente la opción por la no renuncia.

Puestas así las cosas, la decisión de la Administración de practicar la liquidación del ITPAJD por el tipo del 7%, asentada en la correcta interpretación del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, así como de los artículos 4.Cuatro, 20.Dos y concordantes de la Ley 37/1992, se encuentra debidamente motivada y la experiencia de indefensión que se esgrime por el Sr. Sabino carece por completo de justificación, sin que proceda pretender una bonificación en el ITPAJD en una adquisición de inmueble por subasta judicial sin que conste ni que el ejecutado fuese sujeto pasivo del IVA ni que, siéndolo, no hubiera renunciado expresamente a su derecho de obtener exención del IVA.

TERCERO.- El derecho fundamental enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución extiende la regla nullum crimen, nulla poena sine lege al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble



garantía. En primer término, una garantía de alcance material y absoluto, referida a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes -lex previa y lex certa-. Y, en segundo lugar, una garantía de carácter formal, relativa al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones.

El artículo 25.1 de la Constitución expresa una reserva de ley en materia sancionadora, bien que la garantía de rango no es absoluta sino relativa o limitada, de manera que cabe que el reglamento tipifique ilícitos y sanciones, precisamente en atención a razones que atañen en lo esencial al modelo constitucional de distribución de potestades públicas y al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en determinadas materias -por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 42/87 , 161/03 , 25/04 y 218/05 -.

La predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones asegura que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y, por tanto, prever las consecuencias de sus acciones. Con todo, cabe el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, pero únicamente si la posibilidad de conexión es razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, esto es, siempre que tales conceptos jurídicos indeterminados permitan prever, con suficiente seguridad, cual es la naturaleza y cuáles son las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.

Además, la garantía de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes tiene, como precipitado y complemento, la garantía de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se encuentran situados en el exterior de la frontera que demarca la norma sancionadora. El principio de tipicidad exige no sólo que estén suficientemente predeterminados el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones sino que igualmente obliga a que, salvo en los casos de identificación implícita e incontrovertida, la resolución sancionadora también deba concretar en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, de tener rango reglamentario, cual es la cobertura legal de esa norma.

Para que pueda ser atribuida la responsabilidad prevista por el ordenamiento jurídico por la comisión de una infracción administrativa se requiere un doble título de imputación: **(i)** la imputación objetiva, esto es, que pueda ser atribuido desde el punto de vista de la causación material, y **(ii)** la imputación subjetiva, es decir, la atribuibilidad volitiva. No es suficiente, pues, con el puro desvalor del resultado ni con la lesión objetiva de un bien jurídico protegido. Por tanto, se requiere también el desvalor de la acción por la comisión dolosa o culposa de la conducta.

La simple inobservancia puede entenderse referida a una norma. Pero la inobservancia objetiva de la norma no justifica por sí sola la imposición de la sanción. Importa también la inobservancia subjetiva, es decir, la inobservancia del deber de cuidado, cuya concurrencia debe figurar debidamente motivada en la resolución sancionadora.

Para que sea posible sancionar es preciso, pues, que la conducta se haya realizado **(i)** con plena conciencia de su antijuridicidad, **(ii)** con plena conciencia de su imputabilidad, y **(iii)** sin que concurren circunstancias que exoneren de imputabilidad.

El Tribunal Supremo en sentencias de 21 de febrero de 2006 , 20 de enero de 2007 y 1 de abril de 2008 -ROJ: STS 1748/2008, ECLI: ES: TS: 2008:1748 - ha señalado lo siguiente:

"...el derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías de defensa, que se constituye como derecho fundamental del ciudadano a un procedimiento justo y equitativo frente a los poderes coercitivos de la Administración, en que se respeten los derechos de defensa con interdicción de indefensión, en una interpretación sistemática de los artículos 24 y 25 de la Constitución y del artículo 6.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos , engloba, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras garantías, el derecho a no ser sancionado sin ser oído y a ejercer las facultades de alegación con contradicción en todas las fases del procedimiento, el derecho a un procedimiento público, el derecho a ser informado de la acusación, de modo que se conozcan sin restricción los hechos imputados, que impone que exista correlación entre estos hechos y la resolución sancionadora, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que excluye la admisibilidad y apreciación de pruebas ilícitas, y el derecho a la presunción de inocencia, que acoge el derecho a no ser sancionado sin prueba de cargo legítima y válida, que sustente la resolución sancionadora".

Constituye, pues, exigencia constitucional que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución .

Por tanto, para respetar el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa, opera la garantía de que en la Administración Pública recae la carga probatoria concerniente a obtener la certeza de los hechos



imputados que acrediten la comisión del ilícito administrativo, la participación del responsable y el juicio de culpabilidad.

El derecho a la presunción de inocencia, que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador, implica que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, con lo que recae sobre la Administración Pública la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción y, desde luego, cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

En consecuencia, condicionada la potestad sancionadora por el juego de la prueba y la necesidad de procedimiento contradictorio en el que sea posible defender las propias posiciones, no es posible, pues, imponer sanción alguna que no cuente con fundamento en una previa actividad probatoria lícita sobre la que el órgano sancionador pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. Y, por supuesto, opera prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, con lo que no cabe valorar una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o carente de garantías, como tampoco es aceptable que la resolución sancionadora no motive el resultado de la valoración de la actividad probatoria o que esa motivación no sea razonable por ilógica o insuficiente -en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 237/02 , 169/03 , 66/07 y 40/08 -.

En el sistema de responsabilidad en materia de infracciones 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 -.

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*".

El artículo 130.1 de la Ley 30/1992 de aplicación al caso, aludía a la responsabilidad "[...] *aun a título de simple inobservancia* ", a diferencia de lo que ocurre ahora en el artículo 28.1, in fine, de la Ley 40/2015 , en el que se requiere la concurrencia de dolo o culpa. Pero el Tribunal Constitucional, desde su sentencia nº 76/1990 , ha venido advirtiendo del problema de la inadmisibilidad en nuestro ordenamiento jurídico de la responsabilidad objetiva y, consecuente con ello, la exigencia en todo caso de que la Administración, a la hora de sancionar, pruebe algún grado de intencionalidad en el sancionado. En la indicada sentencia, referida al artículo 77 de la Ley 230/1963 , en la redacción dada por la Ley 10/1985, comprobado que se aludía también a la responsabilidad "[...] *aun a título de simple inobservancia* ", al fin, se vino a señalar que esa mención "[...] *con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad*



en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que , más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados".

La negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro ánimo de infringir, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses públicos, concretados para el caso en las normas sobre horarios comerciales. Pero la sanción debe recoger imprescindiblemente la adecuada motivación al respecto, sin que basten para ello meras referencias inconcretas y sin que tampoco su falta pueda ser ya subsanada por la Administración actuante ni en la propia vía administrativa ni cuando trata de defenderse en sede jurisdiccional.

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 bastaría tampoco con que la resolución sancionadora, por ejemplo, se limitase a afirmar, sin más, que no concurre causa de exención de la responsabilidad. El principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del infractor mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de causas excluyentes de la responsabilidad.

Por consiguiente, aun cuando la norma incumplida sea clara, como si no se entiende razonable sea la alegación de desconocimiento o sea la interpretación que de esa norma sostiene el infractor, en definitiva, la Administración actuante no puede imponer la sanción sin más.

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 haber abierto al público el establecimiento comercial en domingo no comprendido entre los específicamente autorizados por norma.

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 »)."

En el presente caso, el acuerdo por el que se impone la sanción al Sr. Sabino cuenta con motivación suficientemente indicativa de la concurrencia del elemento subjetivo de lo injusto, señalándose al respecto que:

"Al estar recogido el tipo especial y los requisitos para su aplicación en el mismo artículo, aún actuando el Sr. Sabino con la idea de que el transmitente (ejecutado) era sujeto pasivo de IVA y de que él hubiera tenido derecho a la deducción total del IVA soportado por esta adquisición para el caso de que se hubiera efectuado la renuncia a la exención, una simple lectura del texto legal pone de manifiesto la existencia de un tercer requisito, que no se cumplía claramente. Al no haberse hecho constar (ya no por parte del transmitente, sino por su propia parte), por una parte que se podía acoger a la renuncia de la exención y por otra que se optaba por no renunciar.

De las propias manifestaciones del contribuyente, según se documenta en las diligencias, se desprende que no se hizo constar la renuncia a la exención ni la manifestación expresa de que se optaba por no renunciar, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

El contribuyente optó en su autoliquidación por la aplicación del tipo reducido del 3%, olvidando que para aplicar este tipo debía cumplir una serie de requisitos que no cumplió, actuando así de forma laxa, negligente, contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública concretado en las normas tributarias, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos (art. 31 de la Constitución).



Atendiendo a lo anterior no se aprecian causas de exclusión de responsabilidad, al contrario, este órgano llega al convencimiento que el contribuyente actuó de forma negligente, por lo que procede imponer la sanción."

Llegados a este punto, cumple ya la desestimación del recurso.

CUARTO.- Conforme a lo previsto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, procede imponer a la parte demandante las costas del juicio.

En atención a lo expuesto:

FALLAMOS

PRIMERO .- Desestimamos el recurso

SEGUNDO.- Declaramos ser conforme a Derecho la resolución recurrida .

TERCERO.- Imponemos las costas del juicio a la parte demandante.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1. - Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016- **2.-** Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

Así por esta nuestra sentencia, de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.