



Roj: **STS 1963/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:1963**

Id Cendoj: **28079130022016100171**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/04/2016**

Nº de Recurso: **894/2015**

Nº de Resolución: **930/2016**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 1754/2015,**
STS 1963/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiocho de Abril de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 894/2015, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y en su representación y defensa por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 16 de enero de 2015, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 813/2012, relativo a procedimiento sancionador por el que se impuso sanción a la entidad " Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre S.A. (SEITT, S.A.) de 3.866.310 euros.

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida la Comunidad de Madrid, representada por Letrado de su Servicio Jurídico.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 19 de febrero de 2008 fue otorgada escritura de ampliación de capital por la "SOCIEDAD ESTATAL DE INFRAESTRUCTURAS DEL TRANSPORTE TERRESTRE, S.A. (SEITTSA), en virtud de la cual se aumentaba el capital social de dicha sociedad en la cuantía de 1.472.880.000 mediante la emisión de 1.472.880 nuevas acciones de 1.000 ? de valor nominal cada una de ellas.

El 6 de marzo de 2008 fue presentada autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Operaciones Societarias, por el concepto de aumento de capital, declarando exenta la operación en virtud del artículo 45.I.A).a) del Texto Refundido del Impuesto (RDLeg 1/1993).

SEGUNDO.- Iniciado procedimiento de verificación de datos por la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid y considerando que no concurrían las condiciones necesarias para la aplicación de la exención alegada, fue notificada propuesta de liquidación provisional y, previo trámite de audiencia al interesado, se practicó liquidación provisional por la modalidad de Operaciones Societarias por el hecho imponible de aumento de capital, aplicando el tipo impositivo del 1% sobre 1.472.880.000 ? de base imponible, resultando una cuota tributaria de 14.728.800 ?.

TERCERO.- Con fecha 27-08-2008 se emitió por el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego el acuerdo de Iniciación y propuesta de imposición de sanción, a los efectos de determinar y exigir responsabilidad por la infracción cometida tipificada en el art. 191.1 LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) calificándose la infracción como leve, por no concurrir la circunstancia de ocultación de datos.



Asimismo, se realizó propuesta de resolución, lo que fue notificado al obligado tributario con fecha 29-08-2008, dentro del plazo de 3 meses establecido en el art. 209 LGT , concediéndole un plazo de 15 días hábiles para presentar las alegaciones que estimase oportunas. Evacuando dicho trámite es dictada resolución sancionadora por la que se confirma la propuesta instructora resultando finalmente una sanción por importe de 3.866.310 ?.

CUARTO.- Contra dicho acuerdo sancionador fue interpuesta reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid alegando la improcedencia de la sanción por falta de culpabilidad, siendo estimada por resolución de fecha 28 de julio de 2010, anulándose en consecuencia la sanción por considerar inmotivado el acuerdo sancionador.

QUINTO.- Contra dicha resolución fue presentado recurso de alzada por el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid en el que se manifiesta su total disconformidad con la Resolución del TEAR, pues considera que el acto administrativo de imposición de sanción está debidamente motivado ya que se acredita la concurrencia de los requisitos que justifican la exigencia de responsabilidad. Tras exponer el cumplimiento del requisito objetivo consistente en la falta de ingreso de la deuda tributaria, respecto al elemento subjetivo argumenta que si bien se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. En este caso, tras exponer que no existe duda interpretativa respecto a la improcedencia de la exención invocada por el interesado, destaca que el obligado tributario es una sociedad anónima estatal, a la cual por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del ciudadano común, ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario, concluyendo que " el acto de imposición de sanción acredita la culpabilidad de la sociedad estatal, a título de simple negligencia; es importante destacar la aceptación del criterio de la Administración, pues no cabe olvidar que por parte del obligado tributario no se formularon alegaciones ni se interpuso recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa frente al acto administrativo de liquidación.

SEXTO.- En el trámite concedido al efecto el interesado alega que, tal y como ya se indicó ante la Comunidad de Madrid y ante el TEAR, la falta de ingreso de la deuda tributaria en plazo por parte de SEITTSA respondió a un error de derecho en cuanto al alcance subjetivo de la exención prevista en el artículo 45.1.A).a) del Real Decreto Legislativo 1/1993 , cuestión discutible y susceptible de interpretación jurídica ya que una cosa es la no concurrencia de la exención subjetiva del citado precepto (cosa que no se discute en absoluto) y otra distinta la concurrencia del elemento subjetivo (de lo injusto) exigido (y exigible) para que el hecho sea constitutivo de infracción sancionable.

En efecto, parece claro que en el presente caso hay una absoluta falta de motivación del acto sancionador originariamente recurrido por esta entidad, sin que sea de recibo la alegación de contrario planteada en el recurso de alzada y que parece querer decir que la simple concurrencia de los presupuestos exigidos por la norma para aplicar la exención del artículo 45 A) del ITP y AJD es causa para sancionar a la entidad. Añade que la aplicación de la exención es una interpretación razonable de la norma y a tales efectos destaca jurisprudencia contradictoria sobre la materia en algunos casos de sociedades públicas en los que se le extiende alguna normativa fiscal propia de la Administración Pública señalando la jurisprudencia comunitaria que destaca el control como determinante de la naturaleza pública con independencia de la personalidad jurídica. Aclara que no discute la liquidación practicada sino la calificación de infracción tributaria y la correspondiente imposición de sanción.

En resolución de 17 de junio de 2012 (RG 5790/10) el TEAC acordó desestimar el recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid contra resolución del TEAR de Madrid de 28 de julio de 2010.

SÉPTIMO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 14 de junio de 2012 la Comunidad de Madrid interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue turnado a la Sección Novena y resuelto en sentencia de 16 de enero de 2015 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLAMOS

Que estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Letrado de la Comunidad de Madrid y anulamos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 14 de junio de 2012, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid Comunidad interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de julio de 2010 en la reclamación económico administrativa nº 28/16997/08 interpuesta contra la liquidación 00120081029444 dictada el por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid al resolver el procedimiento sancionador nº 1795/2008 por el que se impuso una sanción a la entidad Sociedad



Estatad de Infraestructuras del Transporte Terrestre, S.A. (SEITT, S.A.)>> de 3.866.310,00 ? condenando a la parte demandada al abono de las costas causadas que se fijan en la suma de DOS MIL DOSCIENTOS EUROS (2.200 ?) que serán abonadas por mitad e iguales partes por la Administración del Estado y la entidad << Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre, S.A.. (SEITT, S.A)>>

Dice la sentencia recurrida que en el caso enjuiciado concurren circunstancias que han de ser tenidas en cuenta y que sirven de causa para estimar el recurso de la Comunidad de Madrid contra la anulación de la sanción impuesta a la codemandada. Establece el artículo 2 de la Ley General Presupuestaria que forman parte del sector público estatal: a) La Administración General del Estado. b) Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado. c) Las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculados o dependientes de ella...."

Por su parte el artículo 3 de la misma Ley dispone que a los efectos de esta Ley el sector público estatal se divide en los siguientes: " 1.- El sector público administrativo, integrado por:(...) 2.- El sector público empresarial, integrado por: a) Las entidades públicas empresariales. b) Las sociedades mercantiles estatales. c) Las entidades mencionadas en los párrafos g) y h) del apartado 1 del artículo anterior no incluidas en el sector público administrativo".

En el caso que nos ocupa, la Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre se incardina obviamente en el sector público empresarial, lo cual no ha sido puesto en duda por ninguna de las partes en el presente litigio.

Pues bien, según establece el artículo 1 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, estarán exentos del impuesto: el Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Dado que la Sociedad Estatal no forma parte de las Administraciones públicas territoriales e institucionales y que la exención tributaria de carácter subjetivo está prevista sólo en relación con los órganos que se incardinan dentro de tales Administraciones, la conclusión no puede ser otra que la de afirmar que la SEITT S.A. no se encuentra dentro de las previsiones de la exención subjetiva que se examina al no tener base territorial ni, mucho menos, formar parte de la Administración institucional en relación con la cual es con la que se plantean en la práctica los principales problemas en relación con la exención prevista en el artículo 45.1.A).a) al que se ha hecho referencia (F. de D Séptimo).

La normativa efectivamente es clara y no da lugar a dudas pero no basta con el mero incumplimiento; se precisa un juicio en relación con la concurrencia de la culpabilidad. Por ello, se ha de hacer otra consideración y es la relativa a la naturaleza de la persona jurídica cuya ampliación de capital constituye el hecho imponible. Se dice por la Abogacía del Estado que la Sociedad Estatal ha sufrido un error de derecho a la hora de arrogarse la cualidad subjetiva de formar parte del Estado para reclamar la aplicación de la exención de que se trata. Pero ello no resulta aceptable pues sería tanto como admitir que se desconoce la naturaleza de su personalidad y su incardinación dentro del organigrama de la Administración. Sería tanto como admitir error de derecho de una persona individual mediante la mera alegación de ignorancia de la norma aplicable por desconocimiento de su estado civil (vecindad, nacionalidad, matrimonio, tutela, etc) (F. de D Octavo).

No niega este Tribunal que puedan darse errores de derecho, y aún de hecho, en relación con esa naturaleza jurídica, es decir, que se confunda la pertenencia al sector público administrativo con el sector público empresarial. Teóricamente, tal error es posible. Pero para que sea creíble debe ir acompañada de la correspondiente prueba. En tal aspecto, las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos que han intervenido en el presente caso han dado por cierto la existencia del error de derecho sin exigir probanza alguna. En este proceso deductivo, la Sala entiende que esa pretendida confusión de pertenencia a los sectores públicos administrativo y empresarial constituye un claro indicio del ánimo de defraudar lo que supone la concurrencia de culpabilidad en la Sociedad obligada al pago del tributo (F. de D Noveno)

OCTAVO.- Contra la referida sentencia la Administración General del Estado, y en su representación y defensa el Abogado del Estado, preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizada por la representación procesal de la parte recurrida su oportuno escrito de oposición al recurso se señaló la audiencia del día 12 de abril de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Juan Gonzalo Martínez Mico**, que expresa el parecer de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO.- Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado la sentencia de 16 de enero de 2015 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que se estimó el recurso num. 813 de 2012 instado por la Comunidad de Madrid.

El citado recurso habría sido promovido por la Comunidad de Madrid contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 14 de junio de 2012, que desestimó el recurso de alzada interpuesto por la Comunidad Autónoma de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de julio de 2010 en la reclamación económico-administrativa nº 28/16997/08 interpuesta contra la liquidación 00120081029444 dictada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid al resolver el procedimiento sancionador nº 1795/2008 por el que se impuso una sanción a la entidad >> Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre, S.A. (SEITT, S.A.)>> de 3.866.310,00 ?.

SEGUNDO.- 1.- Dice el Abogado del Estado que la sentencia recurrida infringe el artículo 178 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, en relación con los arts 54.1 a) de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y art. 138 de la misma LRJ referido al procedimiento sancionador, así como la jurisprudencia relacionada ; el artículo 137.1 de la LRJ en relación el artículo 24.2 de la Constitución Española y la jurisprudencia relacionada; los artículos 183.1 y 191 de la LGT 58/2003 en relación con el art. 179.2 d) de la misma Ley ; y también las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, llevando a cabo el juzgador una valoración de los datos acreditados en autos que es arbitraria e irrazonable y vulnera por ello los artículos 9.3 y 24 de la Constitución , ello en relación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo según la cual aunque la valoración de la prueba no puede ser discutida en casación, si pueden ser objeto de revisión en sede de casación determinados temas probatorios o relacionados con la prueba, como la infracción de la reglas de la sana crítica o cuando al socaire de la valoración de la prueba se realizan valoraciones o apreciaciones erróneas.

Este motivo se formula al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la ley de jurisdicción contencioso administrativa .

2.- El Acuerdo sancionador de la CAM de 24/10/2008 motivó la imposición de la sanción, en síntesis, en lo siguiente:

- Que " nos encontramos ante una forma societaria: sociedad anónima estatal, a la cual por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al ciudadano común ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario" por lo que al pretender la aplicación de la exención " el obligado tributario no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dada la entidad del sujeto infractor".

- En cuanto a la pretendida discrepancia de criterio en la interpretación del alcance de la exención, el acuerdo sancionador de la CAM señala que " es importante destacar la aceptación del criterio de la Administración, pues no cabe olvidar que por parte del obligado tributario no se formularon alegaciones ni se interpuso recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa frente al acto administrativo de liquidación". Se refiere obviamente a la liquidación por operación societaria que fue ingresada por SEITT sin recurrirla.

- Finalmente, el acuerdo sancionador declara que "asimismo, no nos encontramos ante un caso de normativa susceptible de diversas interpretaciones, no apreciándose que la norma aplicable sea tan compleja como para provocar dudas interpretativas razonables que pudieran obrar como causa de exclusión de la culpabilidad en la comisión de infracciones. En todo caso, cabe decir que en el expediente no se ha justificado en ningún momento cuál es exactamente la interpretación razonable de la norma que da la interesada y que se diferencia de la Administración. La sociedad estatal tiene carácter mercantil y es imposible su encuadre en la Administración Pública Institucional".

3.- Entrando a analizar la sentencia recurrida, lo primero que cabe señalar es que la misma se hace eco, en primer término, de la doctrina jurisprudencial que, precisamente invoca la Resolución del TEAC para confirmar la anulación del acuerdo sancionador por **falta de motivación de la culpabilidad de la sociedad sancionada** .

En efecto, la Resolución del TEAC se refiere a la doctrina de este Tribunal Supremo, en el sentido de que debe exigirse a la Administración sancionadora **una motivación específica de la culpabilidad del obligado que justifique la imposición de la sanción**, siendo la Administración la que debe probar la culpabilidad y no el obligado el que deba probar su inocencia, lo que supondría una inversión de la carga de la prueba. Así, el TEAC cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 que declara que " la resolución judicial recurrida desconoce las garantías del art. 24.2 CE porque es evidente 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"(STC 76/1990, de 26 de abril) ; 14/1997, de 28 de enero ; 169/1998, de 24 de julio ; 237/2002, de 9 de diciembre ; 129/2003, de 30 de junio ,... y añade que " el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE 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- como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualesquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003".

La Sentencia del TSJ de Madrid, en sus FD Cuarto, Quinto y Sexto, recoge esta misma doctrina jurisprudencial citando diversas Sentencias que reiteran la posición del Tribunal Supremo que se describía en la Resolución del TEAC para concluir, en este caso, en la nulidad de la sanción, y citando la de 29 de noviembre de 2010 que abunda en esta doctrina cuando señala que " la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963 , porque la norma es clara, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per ser suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, << en particular>>, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había <<puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios>>, de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente (sentencia de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine)".

La cita por la Sentencia impugnada de la misma doctrina en la que la Resolución del TEAC había fundamentado la improcedencia de la sanción permitía presagiar un Fallo similar, más aun cuando la propia Sentencia afirma que " en atención a la doctrina expuesta, esta Sala ha venido estimando recursos jurisdiccionales contra la imposición de sanciones tributarias cuando pese a no haber existido ocultación y ser clara la norma tributaria incumplida, no existe un juicio de culpabilidad en la resolución sancionadora, ateniéndose la Administración tan sólo al resultado prohibido por el ordenamiento jurídico tributario". No fue así, sin embargo.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, inicia el Fundamento de Derecho Séptimo afirmando " que en el caso enjuiciado concurren circunstancias que han de ser tenidas en cuenta y que sirven de causa para estimar el recurso de la Comunidad de Madrid contra la anulación de la sanción impuesta a la codemandada".

A continuación, tras citar en parte los arts. 2 y 3 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria , considera que la sociedad estatal SEITT se incardina obviamente en el sector público empresarial - art. 3.2 de la LGP - por lo que no forma parte del " Estado y las Administraciones Públicas territoriales e institucionales" , afirmando adicionalmente- en el Fundamento de Derecho Octavo- que "la norma es clara y no da lugar a dudas" pero, como " no basta con el mero incumplimiento, se precisa un juicio en relación con la concurrencia de culpabilidad."

Pues bien el juicio de culpabilidad en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia se centra en:

--Acudir a las circunstancias personales y negar que el error de derecho sufrido por SEITT sea un error de derecho aceptable" pues sería tanto como admitir que se desconoce la naturaleza de su personalidad y su incardinación dentro del organigrama de la Administración".

-- Afirmar que el error no se ha probado por el sujeto pasivo: " Decía el Fundamento de Derecho Noveno de la sentencia impugnada: " No niega este Tribunal que puedan darse errores de derecho, y aún de hecho, en relación con esa naturaleza jurídica, es decir, que se confunda la pertenencia al sector público administrativo con el sector público empresaria. Teóricamente, tal error es posible. Pero para que sea creíble debe ir acompañada de la correspondiente prueba. En tal aspecto, las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos que han intervenido en el presente caso han dado por cierto la existencia de error de derecho sin exigir probanza alguna".

Ello lleva a la Sala de instancia a fallar en base a indicios, y así concluir que" la Sala entiende que esa pretendida confusión de pertenencia a los sectores públicos administrativo y empresarial constituye un claro indicio del ánimo de defraudar lo que supone la concurrencia de culpabilidad en la Sociedad obligada al pago de tributo".

Estas razones, a juicio de la Abogacía del Estado, no son ajustadas a Derecho e infringen las normas estatales relevantes antes citadas y la jurisprudencia aplicable al caso.



TERCERO.- Dispone el artículo 183.1 de la Ley 58/2003 : " Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley ".

Profundizando en este concepto de negligencia, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

La negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación 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. Es, en definitiva, el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

En cuanto a las circunstancias excluyentes de culpabilidad dispone el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 : " Las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:(...) d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

La Resolución sancionadora, en su Fundamento octavo, señala que.

"Asímismo, **no nos encontramos ante un caso de normativa susceptible de diversas interpretaciones** , no apreciándose que la norma aplicable sea tan compleja como para provocar dudas interpretativas razonables que pudieran obrar como causa de exclusión de la culpabilidad en la comisión de infracciones. En todo caso, cabe decir que en el **expediente no se ha justificado en ningún momento cual es exactamente la interpretación razonable de la norma que da la interesada** y que se diferencia de la Administración. La sociedad estatal tiene carácter mercantil y es imposible su encuadre en la Administración Pública Institucional".

Hay que señalar en primer lugar que **la claridad de la norma no supone culpabilidad por exclusión y que cabe el error en su aplicación.**

En este sentido ya la sentencia de 19 de mayo de 2014 (Casación 656/13) relativa a una sanción, dice que existen:

"... numerosos pronunciamientos jurisprudenciales que admiten el error como causa excluyente de culpabilidad...error de hecho o de derecho...(Casación 4925/08, FJ 3º).

Y la *Sentencia de 16 de Diciembre de 2014* , que estima un recurso promovido por la Administración General del Estado, dice:

" C) El acuerdo sancionador fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar en que la conducta de la obligada tributaria "no halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2" de la LGT , y, en particular, en que "no cabe ninguna razonable interpretación de las normas que ampare la conducta del interesado", dado que "resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario". Sin embargo, **esta fundamentación de la culpabilidad por exclusión - en otras palabras: se mantiene que se es culpable si no concurre ninguna de las causas previstas en el art. 179.2 LGT - , tampoco resiste una valoración desde la perspectiva de los arts. 25.1 y 24.2 CE .**

En efecto, la simple afirmación de que no concurre, en particular, la causa del actual art. 179.2.d) de la LGT de 2003 (anterior art. 77.4.d) de la LGT 1963) " porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia " [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4012/2005), FD Quinto; en términos parecidos, Sentencia de 29 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6058/2003), FD Quinto B)]. Afirmar que no concurre, en general, alguno de los supuestos del art. 179.2 de la LGT (anterior art. 77.4 de la LGT), "e s insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE " [Sentencia de 31 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 290/2008), FD Tercero].

Y en ambos casos hemos dicho que « no es suficiente para fundamentar la sanción » porque « el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas



excluyentes de responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porqu e dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice "[e]ntre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente »

En fin, abundando en la misma idea, por lo que refiere, en particular, a la "**claridad de la norma**" incumplida como **fundamento de la culpabilidad**, se subraya que **la claridad de las normas "no determina que el comportamiento del obligado tributario no haya sido diligente "** [Sentencias de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto, D); y de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C)]; que " *no cabe apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara "* [Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D)]; que " **la claridad del precepto tributario aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción**", y " **aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria**, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente" [Sentencias 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FFDD Undécimo y Duodécimo, respectivamente].

No puede considerarse suficiente a los efectos de respetar los principios de presunción de inocencia y culpabilidad garantizados en los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , respectivamente, " afirmar que la normativa y las obligaciones sean claras y terminantes", " sin que quepa apreciar, sin más, la existencia de simple negligencia en los casos en que la Administración tributaria considere que la norma es clara"[Sentencia de 28 junio de 2012(rec. cas. núm . 904/2009), FD Cuarto]; o , en fin, que " incluso en el supuesto de que la norma fuese clara" , ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción" [Sentencia de 9 de diciembre de 2009 (Casación núm. 4012/2005), FD Quinto].

En definitiva, conforme a la doctrina expuesta, no cabe argumentar que SEITT S.A. ha actuado culpablemente porque no concurre alguna (o ninguna) de las causas excluyentes de la responsabilidad previstas en el art. 179.2 LGT , porque dicho precepto no establece un número cerrado de todos los supuestos en los que hay que entender que el obligado tributario, aunque incumpliera la norma tributaria, actuó diligentemente. Habiendo empleado el órgano competente para sancionar este argumento por exclusión, debe ser rechazado por lesionar los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia. Esto es lo sucedido en este caso: se impuso una sanción " por exclusión ". En caso además la norma no era suficientemente clara y hubo diligencia en el obligado al pago.

CUARTO.- El artículo 45.1 A).a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece exención subjetiva para " **El Estado y las Administraciones públicas** territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al **del Estado o al de las Administraciones públicas** citadas".

Nótese que la exención no es sólo para las Administración públicas territoriales e institucionales, como entiende la sentencia recurrida: Es para el Estado y para las Administraciones públicas. Y el Estado es un concepto más amplio que el de Administración. Además aquí el Estado, en sí, es accionista y socio único de la sancionada. A lo que hay que añadir que si bien en este caso el sujeto pasivo es la sociedad, en otros (como en la reducción de capital) lo es el propio socio (art. 23 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) ; es decir, el mismo Estado llega a ser sujeto pasivo. El cual puede llegar a ser incluso responsable de la deuda (arts 4 del TR y LGT) . De donde la norma no es tan clara como entiende la Sala de instancia.

Los preceptos que se citan de la Ley General Presupuestaria (art. 2 y 3) regulan lo que llaman " *el sector público estatal*", y lo hacen solo " *a los efectos de esta ley...*", no a efectos tributarios. E incluso a tales limitados **efectos incluyen las sociedades mercantiles estatales dentro de tal sector público**.

La sociedad anónima no es Administración, eso es claro. Pero es cien por cien del Estado y forma parte del sector público estatal. Es decir, es del Estado.

Ante todo ello la Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre, S.A **actuó en este caso con diligencia**, autodeclarando, **sin ocultar dato alguno, pagando el tributo cuando le fue requerido (con**



intereses) y no recurriéndolo. Así lo confirma la propia resolución sancionadora en su fundamento cuarto. Y también la sentencia impugnada.

QUINTO.-Sobre las circunstancias personales de la sancionada y su incidencia en la sanción.

· **La Resolución sancionadora**, en su Fundamento octavo, concluye que hay falta de diligencia" dada la entidad del sujeto infractor". Y antes decía:

" En el caso que nos ocupa nos encontramos ante una forma societaria: sociedad anónima estatal , a la cual por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al ciudadano común, ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario".

· Hay que señalar que **no cabe concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo a sus circunstancias personales** , como hace la sala de instancia.

La sentencia de 16 de diciembre de 2014 (casacion núm. 3611/2003), que estima un recurso promovido por la Administración General del Estado, dice:

Otro de los motivos por los que en la Propuesta de resolución-que, en este punto, parecer asumir el Acuerdo sancionador- se aprecia la existencia de culpabilidad precisa para sancionar es porque " el sujeto pasivo disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto".

Pero, **de acuerdo con reiterada jurisprudencia de este Tribunal, es rechazable que " pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga" experiencia", disponga de " suficientes medios" y esté " asistida de profesionales jurídicos". Y es que , " no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo** de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantiene sobre las normas aplicables" [Sentencias de 9 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo ; de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm.11/2004), FD Cuarto; de 18 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 1247/2004); y de 4 de noviembre de 2010 (rec. cas. núm. 4693/2007)]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que " **no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE** [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) **por sus circunstancias subjetivas- aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos**, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto).

En suma, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal, a la hora de decidir si el obligado tributario actuó culpablemente, la Administración Tributaria no debe centrarse en si éste goza de una apreciable capacidad económica o si tiene o debió tener un asesoramiento fiscal adecuado, por lo que **tampoco esta es fundamentación idónea para cumplir con las exigencias de los principios de culpabilidad y de presunción de presunción de inocencia**".

Por tanto la naturaleza de la persona jurídica cuya ampliación de capital constituye el hecho imponible **es indiferente a efectos de apreciar la culpabilidad** . Y por ello la sentencia recurrida no es ajustada a Derecho tampoco en este punto.

SEXTO.-La carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria y no existe una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe- art. 33//1 de la Ley 1/1998 - que es la que debe ser desvirtuada por la Administración, En este caso la culpabilidad no está suficientemente motivada en la resolución sancionadora.

Así literalmente lo afirma la Sentencia de 6 de junio de 2014 (casación núm. 1411/2014) y muchas otras. Y este principio también se vulnera por la resolución aquí recurrida. No es suficiente basar la culpabilidad en que el sujeto pasivo no ha probado su error, como se dice, **es preciso acreditar que la Administración probó la culpabilidad** . A ella corresponde la carga de la prueba, por eso la resolución sancionadora debe estar así motivada, y aquí tampoco lo está.



Más aún , **la culpabilidad se basa en meros y simples " indicios "**. Lo afirma la propia sentencia recurrida dictada, en su FD 9º, cuando dice:

" NOVENO.- No niega este Tribunal que puedan darse errores de derecho , y aún de hecho, en relación con esa naturaleza jurídica, es decir, que se confunda la pertenencia al sector público administrativo con el sector público empresarial. Teóricamente, tal error es posible. Pero para que sea creíble debe ir acompañada de la correspondiente prueba. En tal aspecto, las resoluciones de los Tribunales Económicos- Administrativos que han intervenido en el presente caso han dado por cierto **la existencia del error de derecho sin exigir probanza alguna**. En este proceso deductivo, la Sala entiende que esa pretendida confusión de pertenencia a los sectores públicos administrativo y empresarial constituye un claro indicio del ánimo de defraudar lo que supone la concurrencia de culpabilidad en la Sociedad obligada al pago del tributo".

Se pide prueba inversa : Del sujeto pasivo sobre su no culpabilidad. Y se sanciona en base a **indicios** , como es la naturaleza jurídica de la sociedad.

No hay automatismo, la culpabilidad no se presume por no ingresar, pues como dice la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (casación núm. 3611/2013) :

" A) este Tribunal viene insistiendo, al menos desde la Sentencia de 6 junio de 2008 , en que **no se puede inferir la culpabilidad del mero incumplimiento de la norma tributaria** . En particular, hemos puesto de manifiesto que las sanciones tributarias no " pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), FD Tercero ; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1002/2003), FD Quinto , y de 9 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm 5020/2006), FD Sexto]. En efecto, " no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción", sino que " es preciso que, además; se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora".

En particular, hemos dejado muy claro que " no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque **el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963- ni constituye ahora- infracción tributaria**, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando " se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y 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 (FD 6)".

Es la Administración la que debe motivar, fundar y probar la culpabilidad. Así la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 (casación núm. 3611/2013) dice:

B).....cuando se recurre una sanción por la inexistencia de culpabilidad o/y su nula o deficiente motivación, **no hay que atender en la impugnación a las consideraciones contenidas en las Resoluciones del TEAC o el TEAR , ni siquiera a los razonamientos del órgano judicial, sino sólo y exclusivamente a la fundamentación que se contiene en el Acuerdo sancionador** y, en su caso, en la medida en que está dictado por el mismo órgano, en el Acuerdo por el que resuelve el recurso de reposición. En efecto, como subraya la Sentencia de 13 de octubre de 2011 [(casación núm. 2351/2009), FD Cuarto], **la existencia de culpabilidad debe aparecer « debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora »** [Sentencia de 22 de octubre de 2009 (casación núm. 2422/2003), FD Quinto], de tal forma que « desde la perspectiva de los citados arts. 24.2 y 25.1 CE » **lo que debe analizarse es si « la resolución administrativa sancionadora » contenía « una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor »** [Sentencia de 6 de mayo de 2010 (casación núm. 427/2005), FD Octavo], pues « sólo al órgano competente para imponer las sanciones tributarias le corresponde satisfacer las exigencias de motivación que dimanar de los arts. 24.2 y 25 CE » [Sentencia de 29 de octubre de 2009 (casación núm. 6058/2003), FD Quinto].

Y, en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos ni por el Tribunal Económico Administrativo, dado que no " es el órgano competente para sancionar " [Sentencia de 22 de octubre de 2009 (casación núm. 2422/2003), FD Quinto; en el mismo sentido, Sentencias de 4 de noviembre de 2008 (casación núm. 7138/2005), FD Sexto ; y de 13 de octubre de 2011 (casación núm. 2351/2009), FD Cuarto], ni " por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En



este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que 'una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo'

"Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre 'la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 CE causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso'.- La razón estriba en que 'no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el ius puniendi del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, 'condenen' al administrado. Muy al contrario, **la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución.** De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE' (STC 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3; en el mismo sentido, entre otras, SSTC 89/1995, de 6 de junio 7/1998, de 13 de enero, FJ 3 ; 35/2006, de 13 de febrero, FJ 4)" [Sentencias de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 2166/2006), FD Tercero D); de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero C); de 13 de octubre de 2011, cit., FD Cuarto ; y de 28 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 904/2009), FD Cuarto].

En definitiva, para apreciar que la entidad SEITT S.A. actuó con el grado de culpabilidad imprescindible para sancionar -la simple negligencia-, la Sala de instancia sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el único órgano competente para sancionar --el Inspector Jefe [art. 211.5. d) LGT y art. 25.7 RGRST] --hizo derivar dicha culpabilidad, sin considerar las que hubiera valorado el TEAC o la Audiencia Nacional y, desde luego, sin indagar sobre otras nuevas circunstancias".

La Sentencia impugnada reitera la misma doctrina jurisprudencial que utilizó la Resolución del TEAC para anular **el acuerdo sancionador por falta de motivación de la culpabilidad.** No obstante, la Sentencia no reitera, sin embargo, toda la doctrina expuesta por el TEAC , pues omite toda referencia a la que resulta de la *Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010* , a la que sí se refieren tanto la Resolución del TEAC como el escrito de contestación a la demanda en el recurso contencioso-administrativo.

En dicha Sentencia se concreta, en primer lugar, **el acto administrativo que es preciso revisar para comprobar el alcance de su motivación: el acuerdo sancionador** . Así, la Sentencia de 12 de julio de 2010 declara que " la cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La facultad sancionadora atribuida a la Administración tributaria exige en todo caso la debida motivación que identifique la existencia de culpabilidad; requisito de todo acto administrativo, y que con mayor rigor debe concurrir en el caso de acuerdo sancionador, por la especial naturaleza de éste, que exige la concurrencia de culpabilidad en el presunto infractor, ya que la mera mención al hecho objetivo de la falta de ingreso, por si sola, no sería suficiente en ningún caso para establecer el "elemento subjetivo" de la infracción imputada. La doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo en recientes sentencias para unificación de doctrina 396/2004 y 146/2004 , exige de la Administración una motivación específica de la culpabilidad del obligado que justifique la imposición de la sanción, siendo la Administración quién debe demostrar la ausencia de diligencia del obligado tributario y no el obligado el que deba probar su inocencia, pues ello supondría invertir la carga de la prueba.

Así, la sentencia de 6 de junio de 2008, recaída en el recurso para unificación de doctrina nº 146/2004 , ha tratado esta cuestión, exponiendo en su Fundamento de Derecho Sexto que: "*En tercer lugar, la resolución judicial recurrida desconoce las garantías del art. 24.2 CE porque 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»[STC 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 ; 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, como señalamos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002), «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionadora 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»).

La resolución del TEAR de Madrid tras exponer la necesidad de motivación de todo acuerdo sancionador, señala en su Fundamento cuarto que: " Del examen de la resolución sancionadora se deduce la inexistencia de estos elementos en el mismo, exigidos actualmente por las normas sancionadoras tributarias, al motivar la apreciación de la culpabilidad exclusivamente en la afirmación: " En el caso que nos ocupa nos encontramos con una forma societaria -sociedad anónima estatal- , a la cual por propia definición, finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del "ciudadano común" ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario"; lo que nos lleva a considerar que el acto impugnado carece de la necesaria motivación y, en consecuencia, a afirmar la imposibilidad de acreditar el elemento subjetivo de la culpabilidad que, siquiera a título de simple negligencia, es necesario para que la Administración Tributaria imponga la sanción."

Asimismo, del examen del acuerdo sancionador se desprende la siguiente motivación: "En todo caso, en el expediente no se ha justificado en ningún momento cual es exactamente la interpretación razonable de la norma que da la interesada y que se diferencia de la de la Administración. En este sentido es importante destacar la aceptación del criterio de la Administración, pues no cabe olvidar que por parte del obligado tributario no se formularon alegaciones ni se interpuso recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa frente al acto administrativo de liquidación, lo cual viene a cuestionar la pretendida discrepancia."

Del examen del acuerdo sancionador se advierte como ponía de relieve la resolución del TEAC, que la Administración tributaria argumenta la culpabilidad negando la existencia de una interpretación razonable de la norma señalando especialmente en su conclusión que se trata de una sociedad cuya finalidad y estructura se le ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al del "ciudadano común"; y argumentando especialmente la ausencia de causa excluyente de culpabilidad, destacando asimismo la conformidad de la propia entidad a la propuesta de regularización.

La sentencia de 6 de junio de 2008 , ha tratado esta cuestión, exponiendo en el FD. Quinto : "En segundo lugar, porque la simple afirmación de que no se aprecian «dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables» no constituye suficiente fundamentación de la sanción. En este sentido, esta Sección ha anulado, por carencia de justificación, una sanción tributaria impuesta con base en que las normas incumplidas «no ofrecían oscuridad que originara una razonable discrepancia interpretativa», porque aunque «no toda discrepancia en la calificación jurídica de un hecho produce el efecto de excluir el elemento culpabilístico», «lo que el ente sancionador está obligado es a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable» [Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina 306/2002), FD Segundo]. Y, también hemos considerado que resultaba insuficiente imponer la sanción con apoyo en que «las normas que configuran la tributación de la operación controvertida no presentan más dificultad añadida a la normal que presenta cualquier norma tributaria», de modo que «el contribuyente podía y debería haberlas aplicado en sus justos términos, por lo que no cabe considerar que se haya realizado por su parte una interpretación razonable de las mismas», porque la resolución sancionadora no hacía referencia «a circunstancias del caso concreto de las que se deduzca el carácter irrazonable y negligente de la conducta seguida por el sujeto pasivo» [Sentencia de 3 de abril de 2008 (rec. cas. 7874/2002), FD Séptimo].

Y es que el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE 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 -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera



de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art.77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2. d) Ley 58/2003 , dice «entre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente."

Este mismo criterio es reiterado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Julio de 2010 , la cual además se refiere al resto de las expresas motivaciones recogidas en el acuerdo sancionador impugnado: "La cuestión se reduce, en consecuencia, a valorar si la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora se ha justificado y, por consiguiente, si la imposición de la sanción ha estado suficientemente motivada, lo que nos conduce, de forma inexorable, al contenido del acuerdo por el que se infligió, por ser el lugar donde dicha motivación debe aparecer explicitada.

La Inspección cimentó la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos: (a) la conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta; (b) la inexistencia de oscuridad en la norma que infringió y (c) la importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales. Asimismo, (d) negó la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta. Vaya por delante que cada uno de esos aspectos ha sido objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala.

(a) En cuanto a la conformidad con los hechos, este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03 , FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03 , FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03 , FJ 6º).

La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04 , FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurría elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03 , FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03 , FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06 , FJ 6º)].

(b) De igual forma, en lo que se refiere a los supuestos que, conforme al artículo 77.4 de la Ley General Tributaria , excluyen las responsabilidad y, en particular, al de su letra d), esta Sala ha afirmado que la no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones, que no sólo derivan de la Ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución [por todas, sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/04 , FJ 4º)]. Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/04 y 10237/04, FFJJ 11º y 12º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03 , FJ 3º)].



(c) En tercer lugar, no cabe admitir, en contra de lo señalado por la Administración en el acuerdo de imposición de la sanción, que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos, pues hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida). En cada supuesto, y hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/04 , FJ 4º)].

d) Finalmente, frente a la alegación de que no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad, no resulta ocioso recordar que la veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria para poder imponer sanciones tributarias [sentencia de de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/97 , FJ 4º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/02 , FJ 8º), 6 de junio de 2008 (casación 146/04 , FJ 4º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/05 , FJ 7º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 13º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/03 , FJ 8º)]".

En consecuencia, ni el hecho de que SEITT no impugnara la liquidación por el ITP y AJD y procediera a su ingreso, ni el tratarse de una sociedad estatal a la que " por definición, finalidad y estructura" se le puede requerir el conocimiento de sus obligaciones fiscales, son circunstancias que puedan considerarse válidas y suficientes a la hora de motivar la culpabilidad en el acuerdo sancionador de la CAM.

En cuanto al " juicio de culpabilidad " del acuerdo sancionador de la CAM, tanto el TEAR como el TEAC lo consideraron insuficiente para la motivación de la culpa de SEITT. En síntesis, el acuerdo sancionador se limita a considerar que " no nos encontramos ante una normativa susceptible de diversas interpretaciones" y que " en el expediente no se ha justificado en ningún momento cual es la interpretación de la norma que da la interesada y que se diferencia de la Administración".

Es claro, por tanto, que el acuerdo sancionador infringe la doctrina jurisprudencial en relación con el art. 24.2 de la Constitución , pero es que, además no es exacto afirmar que SEITT no había explicado su interpretación razonable de la normativa. Lo que ocurre es que en su escrito de alegaciones a la propuesta de sanción de 18/9/2008 SEITT reconoce que ha cometido un error de derecho pero razona por qué no es sancionable su conducta manifestando, entre otros extremos, que se trata de una " cuestión jurídica interpretable dada la complejidad de la naturaleza y el régimen jurídico aplicable a las sociedades estatales, que son entes de naturaleza jurídico privada pero incluidos en el sector público estatal y que, **si bien en su condición de sociedades mercantiles se rigen en principio por el Derecho privado, también quedan sometidas al Derecho administrativo en diversos ámbitos** (régimen presupuestario, de control económico-financiero y de contratación).

Afirmar, como hace el acuerdo sancionador de la CAM, que la normativa sobre formas de personificación de las Administraciones Públicas y del sector público en general no es una normativa que admita interpretaciones es, simplemente, irreal.

En conclusión, el acuerdo sancionador de la CAM no cumple con la motivación exigible en la resolución de un procedimiento sancionador en materia tributaria- arts. 137.1 y 138 LRJ y art. 24.2 de la Constitución - lo que debe determinar la estimación del presente recurso.

En la misma línea expuesta, la Sentencia impugnada considera como factor asimismo determinante de su Fallo que el error de derecho no se ha probado.

No se puede compartir este fundamento del Fallo de la Sentencia. En efecto, lo primero de todo es constatar que tanto en el escrito de alegaciones a la propuesta de imposición de la sanción, como en el escrito de alegaciones ante el TEAR y en las alegaciones ante el TEAC en el recurso de alzada interpuesto por la CAM, SEITT admite que al autoliquidar como exenta del ITP y AJD la ampliación de capital había cometido un error de derecho y de ahí que no impugnase la liquidación practicada por la Administración Tributaria de la CAM. Es decir, que SEITT reconoce haber cometido un error pero considera que dicho error no es sancionable al no concurrir en su conducta el elemento subjetivo de la culpabilidad y haber actuado en base a una interpretación razonable de las normas, como circunstancia excluyente de la responsabilidad- ar. 179.2 d) de la LGT.



Por todo lo anterior hay que entender que la sentencia recurrida infringe la doctrina contenida en la *Sentencia 6 de Junio de 2014* de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, (casación n.um. 1411/2012), cuando dice lo siguiente:

...La carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria y no existe una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una **presunción de buena fe** - art. 33/1 de la Ley 1/1998 – que es la que debe ser desvirtuada por la Administración.

No sólo no corresponde al obligado tributario, y menos aún al Órgano revisor, acreditar que no existió negligencia en la conducta tipificada como infracción, sino que, además, la circunstancia excluyente de responsabilidad a la que se hace referencia de forma reiterada (la interpretación razonable de la norma aplicable), no es la única que permitiría apreciar la falta de culpabilidad. En este sentido, tal como indica la sentencia recurrida, la Ley General Tributaria contempla una serie de supuestos en los que no cabe sancionar la conducta del obligado tributario por no ser negligente. Pero estos supuestos en ningún caso suponen una lista cerrada, de forma que la carga de probar la culpabilidad del obligado tributario no puede limitarse a acreditar que no se dan ninguna de dichas circunstancias y, menos aún, dicha prueba puede identificarse con la simple afirmación de que, a juicio de la Inspección, no es posible otra interpretación distinta de la que determina la regularización tributaria.

En suma, que el órgano competente para sancionar no puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de que no considere aplicable el artículo 77.4.d) de la LGT, al no haber existido una interpretación razonable de la norma, dada la claridad de la misma. Como ha señalado esta Sala, la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 L. G. T. "no es suficiente para fundamentar la sanción", porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE 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 – como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" en el vigente artículo 179.2. d) Ley 58/2003, uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

En aquellos casos en los que, como en el presente, la Administración tributaria no motiva 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" (STC 76/1990, de 26 de abril ; 14/1997, de 28 de enero ; 169/1998, de 21 de julio ; 237/2002, de 9 de diciembre ; 129/2003, de 30 de junio), 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. casa núm. 4971/1992). En efecto, como señalamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. casa. unif. doctr. núm. 306/2002), 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 artículo 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 artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 (cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma)".

La Administración tributaria entiende que sólo el error invencible tiene efectos excluyentes de la culpabilidad. Y para la determinación de si concurren o no las circunstancias que permitan en este caso calificar el error como tal, se debe acudir a contemplar las circunstancias personales del infractor; y a la luz de los hechos



regularizados no hay base fáctica que autorice a sustentar que una entidad de la importancia y experiencia del Banco... pudiera desconocer -por complejo que sea- el aspecto tributario de su gestión económica. Esta Sala ha dicho (sentencia de 27 de noviembre de 2008 entre otras) que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables (sentencias de 29 de junio de 2002 casa. núm. 4138/1997 , y de 26 de septiembre de 2008 , rec. casa. unif. doct. núm 11/2004). En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que " **no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales** ; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE (véase, por todas, la sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008, rec. casa. unif. doct. núm. 146/2004) es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus **circunstancias subjetivas -- aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos**, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida-- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» (sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto)".(FD Quinto).

Más adelante la sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2014 hace referencia a que " la separación entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador no puede limitarse a ser una mera separación formal de manera que el segundo únicamente reproduzca las actuaciones realizadas en el primero o incorpore el resultado de las mismas. Esto puede ser válido en lo que atañe al elemento objetivo de la infracción o conducta tipificada en la norma como tal infracción, pero en ningún caso puede ser válido para el análisis y acreditación del elemento subjetivo o culpabilidad, ajeno totalmente al Procedimiento de Inspección. De hecho, éste es realmente el objeto del procedimiento sancionador: dilucidar si el obligado tributario ha de responder o no de los hechos acreditados en el procedimiento de inspección en función de que su actuación haya sido o no negligente, concretando el grado de negligencia que, en cada caso, se entienda concurrente.

A la vista de todo lo anterior, debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de la culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad (S. 23 de octubre de 2009, (casa. núm. 3121/2003).

Ha de reiterarse la necesidad de la prueba, pues esa aquiescencia no supone, sin más, la concurrencia de culpabilidad (SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 ; 21 de octubre de 2009 , casa. 3542/2003).

SEPTIMO.- A virtud de las consideraciones expuestas procede estimar el recurso y casar la sentencia recurrida, sin que en consecuencia proceda hacer imposición de las costas causadas en ambas instancias.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y en el ejercicio de la potestad de juzgar, que emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución .

FALLAMOS

1º.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación formulado por el Abogado del Estado contra la sentencia dictada, con fecha 16 de enero de 2015, por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid y, en concreto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo en el recurso núm. 813/2012 .

2º.- Que casamos y anulamos la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

3º.- Que desestimamos el recurso contencioso administrativo en su día interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 14 de junio de 2012.

4º.- No hacemos imposición de las costas causadas en la instancia y en casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin **Martinez** de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon **Juan Gonzalo Martinez Mico** Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Exmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia, certifico.