



Roj: **SAN 1488/2007** - ECLI: **ES:AN:2007:1488**

Id Cendoj: **28079230022007100177**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/03/2007**

Nº de Recurso: **142/2004**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

Madrid, a veintinueve de marzo de dos mil siete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 142/04 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. PEDRO PEREZ MEDINA, en nombre y representación de D. Pedro Francisco , frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 05/12/03 sobre IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús Nicolás García Paredes.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO: Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 05/02/04 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Providencia de fecha 11/02/04 con reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO: En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 21/10/04, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

TERCERO: El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 23/12/04 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

CUARTO: Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, quedan las actuaciones pendientes de señalamiento.

QUINTO: Por providencia de esta Sala de fecha 09/02/07 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22/03/07 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

PRIMERO: Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 5.12.2003, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma enalzada el acuerdo de fecha 13.7.2000, del TEAR de Cataluña, relativo a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1990, por importe de 556.517,41 euros, según Acta de disconformidad de fecha 19 de julio de 1996, en la que se modificaban las bases declaradas por los conceptos de incremento de patrimonio derivado de la venta de una serie de fincas y por el de incremento de patrimonio no justificado.



El recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Aplicación del valor de mercado, en relación con el incremento de patrimonio derivado de la venta de las fincas, y que fue fijado por la Administración tributaria, a los efectos del I.T.P. y A.J.D. en la suma de 40.601.000 pesetas, correspondiendo al 56,3% del inmueble vendido la cantidad de 22.858.701 pesetas, por lo que debe respetarse el principio de estanqueidad. Considera que el hecho de que se hayan producido dos ventas sucesivas no impide que se aplique la referida valoración, firme, pues las circunstancias también eran distintas, sin que, por otra parte, el recurrente haya podido impugnar las nuevas valoraciones promoviendo la tasación pericial contradictoria. 2) Imprudencia de la liquidación por el concepto de incremento no justificado de patrimonio y la sanción correspondiente, por la incorporación al patrimonio del recurrente de 15.000.000 pesetas, pues dicho importe está justificado por el certificado del Banco Central Hispano aportado, respondiendo al cobro de tres cheques por parte de la entidad HULL MANAGEMENT INC, que la Administración dice fueron ingresados por el recurrente, lo que no está acreditado en el expediente. Y 3) Nulidad de la sanción por falta de culpabilidad y al existir una discrepancia con la Administración.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, manifestando que la resolución, al confirmar el acuerdo del TEAR, se limita a cumplir el procedimiento de valoración, en el que puede intervenir el recurrente impugnando la nueva valoración, si así lo entiende. En relación con el incremento no justificado considera que el recurrente no acreditó el origen del ingreso de los cheques; por ello, manifiesta la procedencia de la sanción.

SEGUNDO: Se ha de señalar que la resolución impugnada en cuanto que confirma el acuerdo estimatorio en parte de la reclamación económico-administrativa dictado por el TEAR de Cataluña, sobre la cuestión de la valoración del incremento de patrimonio derivado de la venta de las fincas, se remite a las nuevas actuaciones de comprobación de la operación de compraventa de los locales, al anular la realizada, así como la sanción por este concepto. Con ello se quiere significar que, no existe liquidación por el concepto de incremento de patrimonio, al depender del resultado de la nueva comprobación, procedimiento en el que el recurrente puede intervenir oponiéndose a la valoración que resulte, pudiendo incluso proponer, en su caso, la tasación pericial contradictoria. En este sentido, no puede hablarse de indefensión, pues quedan latentes los derechos y garantías procedimentales en defensa de los intereses del recurrente.

En relación con el "principio de estanqueidad", la Sala entiende que no puede suponer a efectos de la determinación del valor de adquisición, una vinculación respecto de otro tributo, dado el principio de estanqueidad que rige en el ámbito tributario, y sobre el que se ha pronunciado la doctrina jurisprudencial. Así lo ha declarado reiteradamente esta Sala, en sentencias, entre otras, de 9 de mayo de 2005, recurso 739/02 y 9 de marzo de 2006, rec. 19/2003, entre otras, declarando: "En relación con la cuestión sobre la ya existencia de una valoración administrativa por el concepto del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, declaró: "En lo que respecta a la alegación de la actora de que no se ha respetado en este caso el principio de unicidad de la Administración al haberse realizado evaluaciones discrepantes por parte de la Inspección de hacienda a efectos de este Impuesto y por la .... en relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, hemos de decir que según sentencias del Tribunal Supremo (TS 3ª Secc. 2ª S 16-04-1997, Pte Pujalte Clariana, Emilio) la Administración estaba autorizada a practicar la comprobación de valores correspondiente En lo que se refiere a las tres primeras y a la última, hay que señalar que aquel viejo principio de unidad desaparece en nuestro sistema político-administrativo a partir de la Constitución de 1978, y el art. 1º de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957 -que cita el apelante- es reemplazado por el art. 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando dice que se entiende por Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local, sin perjuicio de las Entidades de Derecho Público a que se refiere el apartado 2, lo que evidencia que en la actualidad existe una pluralidad de Administraciones Públicas, con personalidades distintas y separadas. Bajo aquel planteamiento de "unidad" y "coordinación", lo que en definitiva pretende suscitar el recurrente es la cuestión que se ha dado en llamar de "estanqueidad tributaria", es decir, permeabilizar ciertos elementos del tributo (por ejemplo, el valor de los bienes), de forma que se generalice su validez. Este tema, que no tiene ninguna implicación constitucional y que ha sido objeto de amplio debate en la doctrina científica, nacional y extranjera, podrá constituir o no constituir un "desideratum" del Derecho Tributario pero, salvo aislados intentos, no ha tenido general acogimiento en nuestro ordenamiento, como tampoco lo ha tenido en muchos sistemas tributarios extranjeros.

En lo que concierne al principio de igualdad que invoca el apelante, baste decir que el art. 14 de la Constitución establece el derecho fundamental de igualdad de los españoles ante la Ley, y para nada "cierta uniformidad en el régimen de los distintos Impuestos e, indudablemente, en cuanto al sistema de sanciones", que constituye un planteamiento muy peculiar de la parte, sin el menor apoyo en la abundante interpretación de este derecho realizada por el Tribunal Constitucional y por esta Sala a través del procedimiento de la Ley 62/78 ..



Esta misma doctrina se reitera en otra sentencia del Tribunal Supremo de 25-06-1998 , Pte Gota Losada .La contraposición entre el principio de estanqueidad y el de unidad de las valoraciones esta hoy día superada por la doctrina y en especial por la Jurisprudencia.

El principio de estanqueidad surgió de una interpretación literal del artículo 9º, apartado 1, letra b) de la Ley General Tributaria que dispone: "1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se registrarán: (...) Por las Leyes propias de cada tributo", precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su propio procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario.

Este principio de estanqueidad, llevado a su posición extrema, adolecía de graves defectos doctrinales, funcionales e incluso jurídicos, porque negaba la propia existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.

Hubo incluso un intento normativo de superar el principio de estanqueidad en el Decreto 208/1974, de 25 de Enero , que desarrolló el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre , que modificó la tributación de las plusvalías en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de la valoración de los activos enajenados, y así dispuso textualmente: " (...) -De modo especial, la Administración Tributaria podrá aplicar los valores que hayan prevalecido a los efectos de la liquidación de los Impuesto de Sucesiones o Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o en su caso, del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes o de cualquier otro tributo".

Ahora bien, la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía, como la que existió en España principalmente a lo largo del Siglo XVIII acerca del anhelo de establecer la Única Contribución (Memoriales de D. Lorenzo, D. Paulino, D. Rodrigo, Marques de la Ensenada, y tantos otros), que incluso culminaron en el intento de Carlos III, mediante sus tres Decretos de 4 de julio de 1770, de establecer la Unica Contribución, intento, que fracasó, y así siguieron los Proyectos, los Memoriales y la utopía, hasta principio del Siglo XIX.

La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos, de modo que ignorar este hecho, es sencillamente una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad.

La determinación del valor de los bienes y derechos que integran el hecho imponible de los impuestos sobre el patrimonio, o cuya transmisión opera en los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial y en los impuestos sobre el volumen de venta, o que generan ganancias de capital gravadas en los Impuesto sobre la Renta, es extraordinariamente diversa, y así los valores pueden ser históricos o actuales, de acuerdo con los valores del mercado o fijados capitalizando rentas reales o medias, ciertas o presuntas, los procedimientos jurídicos pueden ser distintos, estimación directa-contable, indirecta, comprobación administrativa de valores, etc.

Todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones, pero a su vez constituye una axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo, y el método de valoración admisible es el mismo, como por ejemplo, el dictamen pericial aplicado a efectos de un tributo, no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo.

Por último, no hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un Impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un Impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc, del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

La conclusión es que cada caso debe analizarse teniendo presente las similitudes y las diferencias que existen entre los tributos en liza, que es lo que hace esta Sala a continuación.

En virtud de esta teoría la Sala entiende que la valoración realizada por la .... a efectos del Impuesto de Transmisiones patrimoniales que por otro lado no ha sido aportada a las actuaciones, salvo las referencias a la misma efectuadas por la actora, no desvirtúa la valoración practicada en el presente litigio a los efectos del Impuesto sobre la Renta, ya que nos encontramos frente a Impuestos distintos y de Administraciones distintas



y sobre la base de presupuestos que no tienen porqué ser coincidentes, por lo que procede la desestimación del recurso en este extremo.

En consecuencia, el valor total de enajenación efectuada en fecha ..., es a juicio de la Sala el de ..... Ptas., una vez descontados los dos conceptos que a juicio de la Sala no habían sido contabilizados como costes por el perito tercero.

Los argumentos expuestos, recogidos también en la sentencia dictada por esta Sala, en fecha 23 de diciembre de 2004, recurso 742/02, interpuesto por D<sup>a</sup> .... son aplicables al supuesto enjuiciado en el presente recurso, sin que sea obstáculo que la hoy recurrente no solicitase la práctica de la tasación pericial contradictoria ( artículo 52, 2, LGT ) en el momento de interponer la reclamación económico administrativa contra la liquidación, que sí planteó en su escrito de alegaciones al acta de ....., sí se tiene en cuenta que tuvo fundadas razones para entender que le sería aplicable el resultado de la tasación pericial promovida por su hermana D<sup>a</sup> ..., habiéndose emitido el informe por el tercer perito (documento núm. 5 de los acompañados a la demanda) en fecha ....., es decir, con anterioridad a la fecha en que se giró la liquidación hoy recurrida, referidas ambas a la venta de la misma finca por los hermanos.....

La Sala entiende que el criterio jurisprudencial es aplicable en atención a los distintos conceptos impositivos confrontados (I.P. e IRPF) y la operación gravada en este caso, entendiéndose a efectos de la liquidación de este último Impuesto, conforme a lo establecido, con carácter general, en los artículos 9, 1, b, 109 y 121, de la Ley General Tributaria, que la Inspección puede practicar nueva comprobación de valores, con el fin de determinar el montante de renta a computar, sin que ello suponga infracción de la doctrina de los actos propios, ni produzca indefensión, al facilitarse a los recurrentes la posibilidad de impugnar dicha valoración.

Por otra parte, cabe indicar que la STS invocada por los recurrentes de 11 de marzo de 1991 no resulta aplicable al caso enjuiciado, si se tiene en cuenta que, tanto las declaraciones presentadas por IRPF e I.P. por el sujeto pasivo, como las liquidaciones por las que se pretendía revisar aquellas declaraciones, por los mismos impuestos y ejercicios 1978, 1982 y 1983, tuvieron lugar ante la misma Administración....".

En atención a este criterio jurisprudencial, se desestima el primer motivo de impugnación.

TERCERO: El segundo de los motivos es el de la improcedencia de la liquidación por el concepto de incremento no justificado de patrimonio y la sanción correspondiente, por la incorporación al patrimonio del recurrente de 15.000.000 pesetas, pues dicho importe está justificado por el certificado del Banco Central Hispano aportado, respondiendo al cobro de tres cheques por parte de la entidad HULL MANAGEMENT INC, que la Administración dice fueron ingresados por el recurrente, lo que no está acreditado en el expediente.

El hecho determinante de esta regularización es el ingreso por parte del recurrente realizado en fecha 8 de mayo de 1990 en la cuenta de orden interno de contrapagos de la Oficina Principal del Banco Central Hispanoamericano de Sant Feliu de Guisós. Este es un hecho inconcuso, como se desprende de las comprobaciones realizadas por la Inspección en la propia entidad bancaria. Desde esta perspectiva, la Inspección ha acreditado la realidad del ingreso, sin que por parte del recurrente se haya justificado el origen de los rendimientos que dieron lugar al referido ingreso. Como afirma la resolución impugnada el objeto de la regularización no es la aplicación posterior de dicho importe en una Imposición a Plazo Fijo en favor de la entidad Hull Management Inc., sino del origen de la suma del ingreso anterior, que no se corresponde con la renta y patrimonio declarados por el recurrente.

En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que dispone el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el artículo 1214 del Código Civil, que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal.

Pues bien, la Sala entiende que el recurrente no ha desvirtuado los hechos acreditados por la Administración, y, en consecuencia, la procedencia del activo que utilizó para realizar los ingresos en la citada cuenta de la citada entidad bancaria.

Por otra parte, se ha de señalar que, con carácter general, el art. 20.1, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, define por "incrementos o disminuciones" patrimoniales, "las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél".



Esta concepción amplia de "incremento o disminución patrimonial" viene determinada por la concurrencia de tres factores, que el propio precepto recoge: uno, la "alteración" en la "composición" del patrimonio; dos, la "variación" en el "valor" del patrimonio; y, tres, la relación de causalidad entre las circunstancias anteriores, es decir, que la "alteración" se produzca por la "variación" patrimonial.

Por su parte, el art. 20.13, de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (redacción, Ley 48/1985, de 27 de diciembre) dispone: "Tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, así como en el caso de elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o en la del Impuesto, respectivamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo veintisiete de esta Ley"; incremento que se "imputarán al período impositivo en que se descubran, salvo que se pruebe que se produjeron en otro período, en cuyo caso se imputarán a éste", ( art. 111, del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto ).

Por lo tanto, en relación con los "incrementos no justificados", el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones "iuris tantum", que trasladan al sujeto pasivo la carga de su destrucción, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas; sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que no se discute y que está reconocido.

CUARTO: En relación con la procedencia o no de la sanción impuesta por dicho concepto, es preciso tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo y por el Tribunal Constitucional acerca del principio de culpabilidad invocado.

Así, pues, en lo tocante a la alegada falta de culpabilidad, para resolver la cuestión planteada, una vez más, hemos de traer a colación la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que tiene declarado que "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios" ( SSTS de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997, 25 de mayo de 2000, entre otras muchas).

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el Tribunal Constitucional ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública ( STC 76/1990, de 26 de abril ).

El Tribunal Supremo ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable.

Ya el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de febrero de 1986 señaló que "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

Por su parte, la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo (del artículo 61 de la Ley Orgánica del Poder Judicial) en STS 17 de octubre de 1989, unificando contradictorias posiciones mantenidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, tras recordar la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de su STC 18/1981, de 8 de junio, en el sentido de que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación



al Derecho Administrativo sancionador, señala que "uno de los principales componentes de la infracción administrativa es el elemento de culpabilidad junto a los de tipicidad y antijuridicidad, que presupone que la acción u omisión enjuiciadas han de ser en todo caso imputables a su autor, por dolo, imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable". Con posterioridad, se ha señalado "que con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de la culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio ( SSTS 20 de febrero de 1967 11 de junio de 1976 concretándose en el aforismo latino "nulla poena sine culpa" ( STS 14 de septiembre de 1990

Especialmente paradigmática resultó la STS 9 de enero de 1991 que tras partir de "la negación de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena" expuso que "esta equiparación de la potestad sancionadora de la Administración y el "ius puniendi" del Estado tiene su antecedente inmediato, su origen y partida de nacimiento en la "doctrina legal" de la vieja Sala Tercera del Tribunal Supremo cuya STS de 9 de enero de 1972 inició una andadura muy progresiva y anticipó lúcidamente con los materiales legislativos de la época, planteamientos y soluciones ahora consolidadas". En la misma resolución se expresa que "en efecto, en esta decisión histórica, como así ha sido calificada, en este auténtico "leading case" se decía, con clara conciencia de su alcance que "las contravenciones administrativas no pueden ser aplicadas nunca de un modo mecánico, con arreglo a la simple enunciación literal, ya que se integran en el supra-concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran tanto el ilícito administrativo como el penal"... Y el Tribunal Supremo añadía, ya entonces: "ambos ilícitos exigen un comportamiento humano, positivo o negativo, una antijuridicidad, la culpabilidad, el resultado potencial o actualmente dañoso y la relación causal entre este y la acción". La misma sentencia expone que "esta progresiva andadura jurisdiccional encontró eco en otros ámbitos supranacionales y así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del Consejo de Europa, con sede en Estrasburgo, se pronunció en el mismo sentido cuatro años después", citándose al efecto las STDH de 8.junio.1976 (Engel), 21.febrero.1984 (Otzürk), 2. junio. 1984 (Campbell y Fell) y 22.mayo.1990 (Weber)."

En el ámbito del Derecho tributario y sancionador el propio Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se haya amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria ( Sentencias entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 9 de junio de 1993; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995 ). Por ello "cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones, puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios " ( SSTS de 5 de septiembre de 1991, 8 de mayo de 1997 , entre otras y, entre las más recientes, las de 10 de mayo y 22 de julio de 2000).

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

En el presente caso, teniendo en cuenta la falta de acreditación del origen de los rendimientos que dieron lugar al ingreso, y la calificación como incremento no justificado de patrimonio, la Sala entiende que, teniendo en cuenta lo declarado, no resulta procedente la aplicación de lo preceptuado en el vigente artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio , a cuyo tenor "Las acciones u 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 y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria 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".

En consecuencia, procede confirmar la sanción..



QUINTO: Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , no se hace mención especial en cuanto a las costas.

Por lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey y por la autoridad conferida por el Pueblo Español.

### FALLAMOS

Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Pedro Pérez Medina, en nombre y representación de DON Pedro Francisco , contra la resolución de fecha 5.12.2003, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

### PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma. Ilmo. Sr. D. JESUS N. GARCIA PAREDES estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional.