



Roj: **STS 4499/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:4499**

Id Cendoj: **28079130022017100450**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/12/2017**

Nº de Recurso: **1727/2016**

Nº de Resolución: **1909/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1324/2016,**
STS 4499/2017

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.909/2017

Fecha de sentencia: 05/12/2017

Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION

Número del procedimiento: 1727/2016

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/11/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

RECURSO CASACION núm.: 1727/2016

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1909/2017

Excmos. Sres.



D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de diciembre de 2017.

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1727/2016 interpuesto por D. Mauricio , representada por la procuradora Dª. Sara García-Perrote Latorre, bajo la dirección letrada de D. Carlos Casanova Caballero, contra la sentencia de 2 de marzo de 2016, de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo n. 486/2014 .

Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 486/2014, seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 2 de marzo de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Mauricio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 3 de julio de 2014, con imposición de las costas causadas al recurrente».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora Dª. Sara García-Perrote Latorre, en nombre y representación de D. Mauricio , el día 20 de abril de 2016.

SEGUNDO.- La procuradora Dª. Sara García-Perrote Latorre, en nombre y representación de D. Mauricio , presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 4 de mayo de 2016, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 18 de mayo de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La procuradora Dª. Sara García-Perrote Latorre, en nombre y representación de D. Mauricio , presentó con fecha 30 de junio de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 24 de la Constitución , en cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva, el artículo 33 y siguientes y los artículos 67 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en cuanto a la obligación de juzgar dentro de las pretensiones formuladas por las partes y con pronunciamiento sobre las pruebas aportadas y los artículos 105 , 106 y 108 de la Ley General Tributaria , así como lo dispuesto por los artículos 60 y 61 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 150 de la Ley General Tributaria en relación con la no interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones, por inactividad de la Administración Tributaria por plazo superior a 6 meses por causas no imputables al contribuyente.

3º) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de lo dispuesto en los artículos 34.m) y 99.8 de la Ley General Tributaria en relación con la omisión del trámite de audiencia previa y en el artículo 62.1 de la Ley 30/92 de 26 de noviembre al prescindirse del procedimiento legalmente establecido.



4º) El cuarto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en los artículos 178 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con la potestad sancionadora de la Administración y flagrante violación del principio "non bis in ídem".

5º) El quinto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en los artículos 21 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, el artículo 101 de dicho texto legal, los artículos concordantes del Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007 y el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

6º) El sexto, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en los artículos 34 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

7º) El séptimo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de lo dispuesto en los artículos 178 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con la potestad sancionadora de la Administración y la ausencia de fundamentación de la sanción impuesta al recurrente. Asimismo, infringe la jurisprudencia sólida y consolidada del Tribunal Supremo en cuanto a los requisitos que debe reunir un acuerdo sancionador tributario en lo relativo, en particular, a la motivación de la "culpabilidad" existente en la conducta del obligado tributario; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que estime los motivos del recurso, case la sentencia recurrida, en todo o en parte, por no ser conforme a Derecho y, en consecuencia, resuelva de conformidad a las pretensiones de esta parte y revoque dejando sin efecto la resolución del TEAC impugnada ante la Sala de instancia y consecuentemente declare nulos y/o anulables y/o revocables el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción relativos al IRPF correspondiente al ejercicio 2007, de que este recurso ha traído causa. Subsidiariamente y en defecto de lo anterior, estime el primer motivo casacional y reponga las actuaciones al Tribunal de instancia para que éste realice una valoración lógica, razonable y ponderada de las pruebas aportadas por esta parte, analice el fondo de las cuestiones planteadas y resuelva acorde a Derecho».

CUARTO.- La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó en concepto de parte recurrida.

QUINTO.- Por providencia de fecha 26 de octubre de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la posible causa de inadmisión del recurso relativa a carecer manifiestamente de fundamentos los motivos primero, cuarto, quinto, sexto y séptimo.

Y, por Auto de fecha 18 de enero de 2017, la Sala acordó declarar la inadmisión del motivo primero del recurso de casación y la admisión de los restantes motivos, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Por Diligencia de Ordenación de 10 de marzo de 2017, se tuvo por personado al procurador D. Javier Pérez-Castaño Rivas, en sustitución de su compañera la procuradora D^a. Sara García-Perrote Latorre, en virtud del escrito presentado con fecha 9 de marzo de 2017.

SÉPTIMO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó escritos de oposición con fecha 6 de abril de 2017, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) El primer motivo, ha sido inadmitido por Auto de 18 de enero de 2017 de la Sección Primera, Sala Tercera, del Tribunal Supremo.

2º) El segundo motivo, el motivo no puede estimarse partiendo de los hechos declarados probados en la sentencia (Fundamento Tercero). Por otra parte, como ha señalado la jurisprudencia, el incumplimiento del plazo de notificación de 10 días establecido en el art. 58.2 LRJPAC, no produce efectos en relación con la interrupción de la prescripción pues debe aplicarse el -como es el caso- la retroacción (entre otras, STS de 18 de junio de 2015, rec. cas. 3531/2014). Este mismo argumento podría reiterarse respecto del plazo de un mes señalado en el art. 66.2 RGRVA. Adicionalmente, el incumplimiento del plazo previsto en este art. No lleva aparejada consecuencia alguna (se trataría de una irregularidad no invalidante) y el transcurso del mismo no tiene efectos sobre la prescripción interrumpida por el inicio de actuaciones inspectoras. Por tanto, las quejas del contribuyente relativas al tiempo transcurrido entre la fecha en que se dictó la resolución del TEAC el 31 de enero de 2013 y la fecha de su notificación a la Delegación Especial de Cantabria el 29 de julio de 2013, no pueden ser atendidas en cuanto que no invoca un perjuicio efectivamente causado, ni el precepto que vendría a reconocer -en el seno del procedimiento inspector- ese perjuicio.



3º) El tercer motivo, la sentencia de instancia considera que la inicial resolución del TEAC se limitó a ordenar la retroacción para la notificación de la liquidación y sanción. El recurrente insiste en que el procedimiento inspector que dio lugar a la primera liquidación no se tuvieron en cuenta sus alegaciones, cuestión que no se discute. Ahora bien, teniendo en cuenta que su alegación se refiere a la liquidación y no a la sanción, esa omisión no le ha provocado indefensión: 1º) Como consta en el Fundamento Cuarto de la Resolución del TREVAC, la Inspección, en el seno del procedimiento económico-administrativo contra la primera liquidación evacuó informe el 3 de diciembre de 2009, sobre las alegaciones que no había tomado en consideración. En consecuencia, el obligado tributario pudo tener por desestimadas sus alegaciones y nada le impidió hacerlas valer, tanto en el primer procedimiento, como en el posterior seguido en vía económico-administrativa. 2º) En el procedimiento seguido ante el TEAC que concluye por resolución de 3 de julio de 2017 (resolución impugnada), el recurrente ha hecho valer de nuevo todas sus alegaciones frente a la liquidación y frente a la sanción, habiéndose pronunciado sobre ellas el TEAC. De manera que si, inicialmente no se tuvieron en cuenta por la Inspección las alegaciones al Acta, dicha omisión no ha causado indefensión alguna al recurrente, y no produce más efectos que los propios de una irregularidad no invalidante.

4º) El cuarto motivo, la recurrente afirma que tras la resolución estimatoria dictada por el TEAC ordenando la retroacción, la Inspección volvió a dictar una nuevo acuerdo de imposición de sanción por IRPF 2007 y esta conducta ha sido denunciada y reprochada por los Tribunales de Justicia que han entendido que dicha iniciación y sustanciación duplicada de un procedimiento sancionador por los mismos hechos, concepto y ejercicio de un obligado tributario constituye una directa violación del principio "*non bis in ídem*". Poner de manifiesto que esta alegación es una cuestión nueva, no alegada por el obligado tributario en la demanda ni en el escrito de conclusiones, por lo que el motivo debe ser desestimado con arreglo a la jurisprudencia (entre otras, STS de 28 de febrero de 2017, rec. cas. 402/2016). Además, consideramos que, incluso si no se tratara de una cuestión nueva, en el presente caso no ha infringido el principio antes citado porque no se ha iniciado un nuevo procedimiento sancionador (la liquidación fue anulada por motivos de forma, ordenando la retroacción, limitándose la AEAT a anular la liquidación y sanción y a practicar nueva notificación de ambos actos, indicando la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria).

5º) En los motivos quinto y sexto, se alegan infracciones que el recurrente considera cometidas por la sentencia en relación con la regularización por IRPF. Ambos motivos permiten una respuesta conjunta, toda vez que deberían ser objeto de inadmisión porque los motivos y las infracciones que se alegan no fueron mencionadas en el escrito de preparación del recurso y tampoco se derivan de otras infracciones mencionadas en el mismo y, a juicio del Tribunal Supremo esta falta de consignación de las infracciones en el escrito de preparación es determinante para la inadmisión del motivo (Auto de 1 de enero de 2017, rec. cas. 2223/2016). Así, en cuanto al fondo del asunto, la sentencia de instancia considera que existe un acto consentido y firme, y no puede reabrirse el debate: ese es el núcleo argumental, la razón de decidir.

6º) El séptimo motivo, por infracción de lo dispuesto en los artículos 178 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con la potestad sancionadora de la Administración por ausencia de fundamentación de la sanción impuesta e infracción de la jurisprudencia en cuanto a los requisitos que debe reunir un acuerdo sancionador tributario en lo relativo, en particular, a la motivación de la culpabilidad. Reiterar que la cuestión se examina por la sentencia de instancia en el Fundamento Quinto, negando la Sala la posibilidad de entrar a conocer de esta pretensión por haber quedado resuelta con carácter firme tras la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013. No habiéndose combatido esa conclusión de la Sala a quo, procede la desestimación del motivo. De cualquier modo, la resolución del TEAC examina la motivación de la culpabilidad en el Fundamento de Derecho Octavo, poniendo de manifiesto que la Inspección justificó con detalle la existencia de culpa, sin que pueda afirmarse que se trate de un razonamiento estereotipado y haciendo mención a múltiples criterios (vinculación de las partes, declaraciones del obligado tributario, ausencia de interpretación alternativa, conducta y conocimientos del obligado tributario), por lo que no puede admitirse la infracción alegada en el motivo; suplicando a la Sala « dicte sentencia por la que desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente ».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de noviembre de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 29 de noviembre de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.



Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 2 de marzo de 2016, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del TEAC de 3 de julio de 2014, resolutoria de la reclamación dirigida contra acuerdos de la Inspección Regional de la Delegación Especial de Cantabria de la AEAT dictados en ejecución de la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013, que estimó parcialmente la alzada que el sujeto pasivo dedujo frente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, que rechazó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas NUM000 y NUM001 contra acuerdo de 24 de septiembre de 2009 de aquel órgano por el concepto de IRPF, liquidación ejercicio de 2007, y sanción correspondiente.

Es de hacer constar que la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 anuló la liquidación y el acuerdo sancionador relativos al IRPF del ejercicio 2007, acordando la retroacción de las actuaciones para que se practicara por la inspección una nueva notificación de la liquidación dictada por el ejercicio comprobado y por la sanción impuesta, con el fin de que incluyera la advertencia que permitiera al sujeto pasivo instar la tasación pericial contradictoria frente al acuerdo liquidador, puesto que se había efectuado una comprobación de valor sin que se le brindara la posibilidad de rebatirlo por este procedimiento.

Recoge la sentencia de instancia los datos relevantes en los siguientes términos:

«1º- Tras levantar el Acta A02 nº NUM002, se dictó el 24 de septiembre de 2009 acuerdo liquidatorio por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la AEAT, por el concepto del IRPF del ejercicio 2007, del que resultó una deuda tributaria por importe de 1.942.265,87 euros, de los cuales, 1.803.805,17 se correspondía con la cuota y 138.460,70 con los intereses de demora.

a) La regularización se debió a los siguientes conceptos: (i) la retribución en especie del capital mobiliario a imputar al sujeto pasivo, socio de la mercantil Gamufe SL, por el uso y disfrute de una vivienda de la entidad, sita en el municipio de Castro Urdiales; (ii) y la ganancia patrimonial derivada de la aportación no dineraria (acciones sin cotización oficial), que realizó el sujeto pasivo en la ampliación de capital acordada por Gamufe SL.

b) Se le incoó expediente sancionador asociado al ejercicio, imponiéndosele sanción por infracción tributaria grave del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), cuantificándose en el 75 % de las cantidades dejadas de ingresar, como resultado de incrementar el mínimo del 50 % en 25 puntos porcentuales, por aplicación del criterio de graduación de perjuicio económico.

2º- Contra ambos acuerdos, el sr. Mauricio interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM000, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, que tras su acumulación fueron desestimadas íntegramente.

3º- No conforme, dedujo recurso de alzada RG 5194/12, que fue acogido parcialmente por el TEAC el 31 de enero de 2013, acordando la retroacción de las actuaciones con el fin de permitir al contribuyente instar la tasación pericial contradictoria, frente a lo que consideró una comprobación de valores llevada a cabo por la inspección.

4º- Este acuerdo fue notificado al interesado el 20 de febrero de 2013 y al Regional de Cantabria el 10 de julio de ese año. El 29 de julio de 2013 le fue comunicado por ese órgano de revisión a la Delegación Especial de Cantabria la resolución del TEAC para su ejecución.

5º- La Delegación, en atención de la retroacción acordada por el TEAC, dictó acuerdo el 23 de octubre de 2013, notificando el 29 de octubre la misma liquidación, originariamente dictada, así como el acuerdo sancionador, si bien ya se le informaba al obligado tributario sobre la posibilidad de interponer recurso de reposición, reclamación económico-administrativa o bien a instar la tasación pericial contradictoria en los siguientes términos: « [d]ado que la liquidación que se notifica deriva principalmente de la comprobación de valor que la Inspección realiza (...) puede también instar frente a la liquidación arriba reproducida la Tasación Pericial Contradictoria ante esta Dependencia dentro de los plazos previstos para la interposición del primer recurso o reclamación (plazos señalados más arriba al expresar los recursos procedentes) que se tramitará de acuerdo con lo establecido en el artículo 135 de la LGT y 161 y ss del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007(RGAT), no pudiendo en ningún caso reservarse dicho derecho para ser ejercitado una vez firme el acuerdo de resolución del recurso o reclamación que puede interponer contra la liquidación, al no contemplar la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la impugnación previa y separada del acto de comprobación de valores.

En este caso, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. (...)En el caso



de que inste la Tasación Pericial Contradictoria frente a la liquidación dictada en resolución del expediente de disconformidad del que el presente expediente sancionador trae causa, determinará la suspensión de la ejecución de la sanción y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma».

6º- Notificados los acuerdos, liquidación nº NUM003 y sanción nº NUM004 , el 29 de octubre de 2013, el sr. Mauricio interpuso reclamación económico-administrativa, referencia RG 6804/13, que fue desestimada por el TEAC el 3 de julio de 2014, en la resolución que es objeto del presente recurso».

Aborda y resuelve la Sala de instancia las siguientes cuestiones:

- Prescripción por haberse superado el plazo de seis meses que previene el art. 150.5 de la LGT .
- Falta del trámite de audiencia previo al dictado de la liquidación.
- Imposibilidad de entrar sobre las cuestiones de fondo planteadas por haber sido ya resueltas en la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013, sin que la parte la hubiera recurrido.

Por auto de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 18 de enero de 2017 , se declaró la inadmisión del motivo primero del recurso de casación.

El fundamento del primer motivo de casación, declarado inadmisibles, fue la negativa de la Audiencia Nacional a conocer y resolver los motivos de fondo al considerarlos ya resueltos definitivamente por la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013, cuando a criterio de la recurrente no sólo no entró a resolverlos esta resolución sino que expresamente declaró la improcedencia de entrar sobre ellos, al punto que consideró que lo resuelto al respecto por el TEAC debían tenerse por no realizado. La recurrente anudó a esta cuestión, al "*posicionamiento de la Sala de instancia respecto del fondo*", la abstención del Tribunal de instancia a la valoración de la prueba, lo que dio lugar a que la Sección Primera entendiera que "*cuando lo que se pretende denunciar es el error del Tribunal de instancia en la valoración de la prueba, esa es una cuestión referida al tema de fondo*" por lo que el motivo casacional estaba mal formulado al deberse articular por el apartado d) del art. 88.1. de la LJCA .

SEGUNDO.- *Sobre el rechazo del motivo casacional cuarto por tratarse de una cuestión nueva.*

El cuarto motivo de casación, articulado por la parte recurrente al amparo del art. 88.1.d) (en su redacción aplicable cronológicamente) de la LJCA , se formula por infracción de lo dispuesto en los arts. 178 y ss. de la Ley 58/2003 , en relación con la potestad sancionadora de la Administración y flagrante violación del principio "*non bis in ídem*".

Opone a este motivo el Sr. Abogado del Estado que se trata de una cuestión nueva no alegada por el obligado tributario en la demanda ni en el escrito de conclusiones.

Atendiendo a los términos en los que se formula la demanda la razón asiste al Sr. Abogado del Estado. La parte demandante después de hacer un relato de los hechos, funda jurídicamente su demanda en la prescripción de la facultad de la Administración a practicar liquidación respecto del IRPF ejercicio de 2007, nulidad por ausencia de audiencia previa, improcedencia de la valoración sobre los rendimientos del capital mobiliario obtenido en especie e impugnación de la valoración de la aportación no dineraria de participaciones del grupo INICIARES, S.L.; respecto de la sanción impuesta sus alegaciones se contraen en exclusividad a la ausencia de motivación de la resolución sancionadora y a la ausencia de culpabilidad, nada más, ni una sola línea sobre la vulneración del principio "*non bis in ídem*". Resulta evidente que es una cuestión que se introduce por primera vez en el recurso de casación, por lo que obviamente sobre la misma no pudo pronunciarse la Sala de instancia. Por tanto, debe recordarse aquí la jurisprudencia de esta Sala - sirvan de muestra nuestras sentencias de 16 de junio de 2014 (casación 525/2012) y 26 de abril de 2012 (casación 857/2009), en las que se citan otras de 12 de junio de 2006 (casación 7316/2003), 22 de enero de 2007 (casación 8048/2005) y 7 de febrero de 2007 (casación 9707/2003)- que declara de forma reiterada que la introducción de cuestiones nuevas no tiene cabida en casación, así como en otras ocasiones hemos dicho «resulta imposible, ni siquiera como hipótesis que pueda producirse aquella infracción en relación con una cuestión que ni siquiera fue considerada y sobre la que, por tanto, no hubo pronunciamiento en la sentencia, y en caso de entenderse que, planteada la cuestión - lo que no es el caso- la sentencia ha incurrido en una omisión de pronunciamiento sobre la misma, esa omisión tendría su adecuado cauce revisor en el de la incongruencia omisiva».

TERCERO.- *Sobre las inadmisibilidades hechas valer por el Sr. Abogado del Estado.*

Los motivos quinto y sexto del recurso de casación, se formulan al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA . El quinto por infracción de lo dispuesto en los arts. 21 y ss. y 101 de la Ley 35/2007 , y concordantes del Real Decreto 439/2007 y art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en relación con las retribuciones en especie percibidas por el recurrente. El sexto por infracción de los arts. 34 y ss. de la Ley 35/2007 y art. 16 del Real Decreto legislativo 4/2004 , respecto de las aportaciones no dinerarias realizadas.



El Sr. Abogado del Estado alega que estos dos motivos deben ser declarados inadmisibles pues los mismos no fueron siquiera mencionados en el escrito de preparación del recurso y tampoco se derivan de otras infracciones mencionadas en el mismo.

Ciertamente el escrito de preparación del recurso de casación resulta extremadamente escueto y, sobre todo en lo que ahora importa, incompleto e insuficiente. Así es, aparte de señalar que se hace al amparo de los apartados c) y d) del número 1 del art. 88 de la LJCA , respecto de los hechos valer como motivos de fondo expresamente habla de vulneración del art. 150.5 de la LGT , del art. 34.m) y 99.8 de la LGT , del art. 33 de la LJCA y de los arts. 178 y ss. de la LJCA , nada más; ni siquiera hace referencia a la vulneración de las normas que conforman los motivos de casación quinto y sexto en su escrito de interposición del recurso de casación.

A la vista de ese planteamiento le asiste la razón al Sr. Abogado del Estado pues como se ha indicado, no hay en el escrito de preparación referencia alguna a los motivos quinto y sexto que contiene el escrito de interposición, ni siquiera la mera referencia a las normas que consideró vulneradas por la sentencia de instancia, lo cual, sin más, conlleva la declaración de inadmisibilidad de estos motivos. En efecto, hemos declarado, entre otros, en el auto de 25 de noviembre de 2010 (recurso de casación 1886/2010) que «de los artículos 89 y 90 de la Ley de la Jurisdicción resulta que para interponer un recurso de casación es necesario prepararlo previamente ante la Sala de instancia y que ésta lo tenga por preparado, ex artículo 90.1, ya que este recurso extraordinario está estructurado en dos fases: una de preparación, que se sustancia ante la misma Sala que ha dictado la resolución que se pretende impugnar, y otra de interposición, ante este Tribunal Supremo, que arranca del emplazamiento acordado por aquélla al tener por preparado el recurso.

La primera fase -preparación del recurso tiene lugar ante la Sala que ha dictado la resolución judicial que se pretende combatir en casación, y comienza mediante la presentación de un escrito en el que <<deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos de forma exigidos>> (art. 89.1 cit.). Esta carga que se impone a la parte recurrente se justifica por el carácter extraordinario y eminentemente formal del recurso de casación, que, a diferencia de la apelación, es un recurso que está sujeto a específicas reglas formales que la misma Ley de la Jurisdicción establece y sólo puede basarse en las causas taxativamente enumeradas que también se recogen en dicha Ley. De ahí que ya en esta primera fase de preparación del recurso recaiga sobre la parte recurrente la carga de hacer constar el carácter recurrible de la resolución concernida y la observancia de los requisitos formales para la admisión del recurso; siendo inviable y estéril tratar de configurar la posición procesal del Tribunal a quo en este trámite como órgano judicial de mera recogida automática y acrítica de escritos de preparación para su posterior remisión al Tribunal Supremo, pues la Ley le otorga un papel protagonista en esta fase al establecer clara y taxativamente (artículo 90.2) que si la preparación no cumple los requisitos señalados, la Sala a quo <<dictará auto motivado>> denegatorio de la preparación del recurso. Todo ello sin perjuicio de que corresponda también a este Tribunal Supremo efectuar un nuevo control del trámite de preparación y declarar la inadmisión cuando, a pesar de haber tenido el Tribunal a quo por preparado el recurso, se estime que no se han observado las previsiones del artículo 89 [artículo 93.2 a]).

Asimismo, la fase de preparación del recurso tiene por objeto garantizar que la parte recurrida tenga ocasión de conocer en qué motivos del art. 88.1 de la LRJCA la parte recurrente pretende fundamentar el escrito de interposición del recurso, a fin de adoptar en consecuencia, la posición procesal que estime pertinente.

Interesa, pues, resaltar, que la primera fase, de preparación, del recurso de casación no se configura en el sistema de la Ley Jurisdiccional como un mero formalismo carente de mayor trascendencia, sino más bien como un trámite que adquiere sustantividad propia, en cuanto ha sido establecido por el legislador con la evidente finalidad de permitir al mismo Tribunal que ha dictado la resolución judicial efectuar un primer juicio sobre la procedencia del recurso y constatar si se dan las condiciones previstas en la Ley de la Jurisdicción para darle trámite y remitir lo actuado ante el Tribunal Supremo; y con el propósito de proporcionar a la parte recurrida información acerca de los motivos en que se fundamentará el recurso de casación. Obvio es que esa finalidad sólo puede cumplirse si la Sala a quo y las partes disponen de toda la información necesaria para formar criterio sobre tal cuestión; de ahí que sea carga del interesado en recurrir en casación proporcionar ya en el escrito de preparación los datos indispensables para comprobar el cumplimiento de esos requisitos, sin que, por lo demás, esta carga procesal que sólo al recurrente afecta, pueda ni deba ser cumplida o completada por la Sala, de oficio y en perjuicio de la parte procesal enfrentada a quien pretende recurrir.

... Pues bien, aun cuando el artículo 89.1 de la Ley Jurisdiccional no establece un listado de los requisitos de forma cuya concurrencia ha de plasmarse en el escrito de preparación, este Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en multitud de resoluciones la necesidad de hacer constar ya en dicho escrito, primero, el carácter recurrible de la resolución que se intenta impugnar; segundo, la legitimación de la parte recurrente; tercero, el cumplimiento del plazo legalmente fijado para presentar el escrito de preparación, y cuarto, la intención de interponer el recurso de casación contra la sentencia o auto impugnados (AATS de 11 y 18 de julio de



2007 , y 16 de octubre de 2008 , recursos de casación 9741/2003 , 2132/2004 y 4184/2007 , entre otros muchos). No obstante, ha de precisarse que -anticipando la conclusión que explicaremos inmediatamente a continuación- esta enumeración no agota las exigencias formales predicables del escrito de preparación del recurso de casación, pues tan sólo enuncia aquéllas que aparecen desconectadas de los concretos motivos de casación que sustentarán el indicado recurso. Así, a esos requisitos ha de añadirse la necesidad de anticipar en el mismo escrito de preparación los concretos motivos -de entre los previstos en el artículo 88.1 LJCA - en que se fundamentará el escrito de interposición, cualesquiera que sean en cada caso dichos motivos, y más aún, en el caso específico de impugnación de sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia en relación con el cauce casacional del apartado d) de dicho artículo 88.1, no sólo apuntar el motivo sino también justificar que la infracción de normas de Derecho estatal o de Derecho comunitario europeo ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia».

CUARTO.- *Sobre la prescripción por no interrupción del plazo de prescripción por haberse excedido la Administración del plazo contemplado en el art. 150 de la LGT .*

Formulado este motivo al par del art. 88.1.d) de la LJCA , considera la parte recurrente infringido el art. 150 de la LGT en relación con la no interrupción del cómputo de la prescripción, previa retroacción de actuaciones, por inactividad de la Administración Tributaria por plazo superior a seis meses.

Los hechos son los reflejados anteriormente. Para la parte recurrente el plazo a tener en cuenta es el que va desde la resolución del TEAC, 31 de enero de 2013, notificado al mismo en 20 de febrero de 2013, a la notificación de los acuerdos de liquidación y sanción en 29 de octubre de 2013. No le vale a la recurrente que se diga que la remisión y recepción del procedimiento a la Delegación Especial de Cantabria fue en 29 de julio de 2013; primero no ya sólo porque se incumple el plazo general de notificación de la Ley de Procedimiento Común de 10 días, sino que tampoco se cumple el plazo de un mes previsto en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005 , y desde luego no puede quedar a voluntad de la Administración decidir cuándo empiezan a correr los plazos.

Respecto del plazo previsto en el art. 66.2 del citado reglamento, ha de convenirse que el mismo no es aplicable al caso de autos, como una consolidada jurisprudencia ha puesto de manifiesto, por todas sentencias del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015, rec. Cas. 1198/2013 , en la que se dijo que «Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del art. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004 , tomando como base normativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección».

Como no puede ser de otra manera, a pesar de las dudas que la relación de hechos suscita a la parte recurrente, sobre todo por la diferencia de fecha en la notificación que a la misma se le hace y la remisión y recepción del expediente al órgano competente para la ejecución, debemos de estar a los hechos tenidos en cuenta por la Sala de instancia.

Las resoluciones de los órganos económico administrativos, art. 293 de la LGT , pueden ser estimatorias, desestimatorias o de inadmisión; la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

La resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 es estimatoria parcial y ordena la retroacción de actuaciones, «estimando parcialmente, anulando la resolución del Tribunal de instancia impugnada en los términos antes expresados, debiendo retrotraer las actuaciones para la práctica de nueva notificación tanto de la liquidación principal como de la resolución sancionadora, con expresa advertencia al contribuyente de la posibilidad de instar tasación pericial contradictoria frente a aquella liquidación principal, tal como se ha argumentado en la presente resolución».

Al caso le es de aplicación el art. 150.5 de la LGT , antes de la reforma por Ley 34/2015, aplicable por razones temporales, que establecía que «Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este



artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución». Destacar que es el propio artículo el que expresamente establece el momento en el que empieza a computarse el plazo para finalizar el procedimiento inspector que se estaba tramitando.

El órgano competente para la ejecución cumplimenta la resolución del TEAC mediante acuerdo de 23 de octubre de 2013:

- Anula la notificación del acuerdo de liquidación.
- Reposición a la fase voluntaria de la deuda con devolución de las cantidades procedentes.
- Proceder a practicar nueva notificación en los términos indicados por el TEAC.
- Anular la notificación del acuerdo de imposición de sanciones.
- Proceder a realizar nueva notificación.

La Administración tributaria disponía de seis meses para culminar el procedimiento inspector desde que el órgano competente recibiera el expediente remitido, evidentemente, por el órgano económico administrativo. Comprobamos que el TEAC en 17 de julio de 2013 remite al TEAR de Cantabria los documentos del asunto -la Sala de instancia recoge que la notificación al TEAR tuvo lugar en 10 de julio-, consistentes en la resolución, expediente de la reclamación y expediente de gestión, y según consta en la sentencia le fue comunicado a la Delegación Especial de Cantabria el 29 de julio de 2013 .

Ha de estarse a esta fecha para tener por recepcionado el procedimiento por el órgano competente ejecutor, resulta, pues, insoslayable que desde el 29 de julio de 2013, primer día que pudiera haber recibido el expediente, que ya hemos visto que fue remitido del TEAC al TEAR de Cantabria, a 23 de octubre de 2013, en modo alguno transcurrió el expresado plazo de seis meses, pues el acuerdo de liquidación y el acuerdo de sanción, con la notificación precedente, se notificó a la parte recurrente en 28 de octubre de 2013.

Alega la parte recurrente ante la ausencia de plazo para notificar las resoluciones en la legislación tributaria, la aplicación, carácter subsidiario, del art. 58.2 de la Ley 30/1992 (aplicable por razones temporales, hoy artº 40.2 de la Ley 39/2015). Ciertamente es que no establece la LGT el plazo para la notificación de las resoluciones de los órganos económico administrativos, el art. 240 de dicho texto dispone que «1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso precedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley». El único efecto que contempla es el de poder interponer el recurso pertinente transcurrido un año y el del devengo de intereses. Sin embargo aquella norma en modo alguno es aplicable, pues se refiere y regula una situación que afecta al interesado en el procedimiento administrativo, lo que en absoluto es predicable de la Administración de la que procede el acto impugnado; ciertamente en el sistema de revisión de los actos tributarios existen especialidades y singularidades, como acontece en las reclamaciones económico administrativas, pero lo que no cabe es identificar a la Administración con el interesado. Lo cierto es que en el caso que nos ocupa al interesado se le notificó la resolución del Tribunal Económico Administrativo en 20 de febrero de 2013, la notificación se realizó en dicha fecha al único interesado, en otro ámbito y a los efectos del art. 150 de la LGT , lo procedente es la remisión del expediente al órgano ejecutor para llevar a efecto lo resuelto, sin que la ley prevea plazo alguno. El problema, pues, no es de extemporaneidad en una notificación, sino en el cumplimiento de un determinado trámite, la remisión y recepción del expediente.

En definitiva, tal y como plantea la parte recurrente el presente motivo y en atención a las normas que señala como conculcadas, ha de desestimarse por las razones apuntadas.

Ahora bien, dicho lo anterior no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013 . Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución



de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003 , establece la separación de funciones en estos términos: «2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria»; distinguiendo claramente entre las funciones de aplicación de los tributos y de revisión, siendo los órganos económico administrativos órganos al margen de competencias gestoras y ejecutivas; pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor.

A la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable.

Dado el carácter extraordinario del recurso de casación, no cabe entrar de oficio sobre consideraciones no realizadas por la parte recurrente, pero al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas.

QUINTO.- *Sobre el trámite de audiencia.*

El tercer motivo de casación, formulado al abrigo del art. 88.1.d) de la LJCA , se articula en torno a la infracción de los arts. 34.m) y 99.8 de la 58/2003, en relación con el art. 62.1 de la Ley 30/1992 , por haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido; en concreto alega la parte recurrente que tras la formalización del acta de 16 de julio de 2009, se presentó escrito de alegaciones en 31 de julio de 2009, cuya existencia fue negada por los órganos gestores inicialmente, sin que fuera tenido en cuenta al dictar el acto de liquidación, sin que a la reposición de actuaciones ordenadas por el TEAC en 31 de enero de 2013 se haya concedido trámite de audiencia, volviéndose a dictar una liquidación igual a la anulada sin referencia alguna a aquellas alegaciones.

Sobre esta cuestión la Sala de instancia consideró que: «El trámite de previa audiencia, al que con carácter general se refieren los artículos 34 m) o 99.8 de la Ley 58/2003 , enlaza directamente con el derecho a la defensa de contribuyente y a la interdicción de la indefensión en que pudiera verse inmerso con ocasión de una liquidación practicada por la Administración tributaria. Sin embargo, en el presente caso ateniéndonos al contenido de la resolución del TEAC de 31 de enero de 2013, no se ordenaba la práctica de ninguna liquidación, es más, ni tan siquiera fueron modificados los acuerdos liquidadores y sancionadores impugnados; simplemente se le ordenó a la Administración tributaria que se volvieran a notificar esos actos, con la preceptiva información sobre la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria. Para tal cometido no era necesario ni preceptivo un trámite previo de audiencia al interesado, simplemente volver a notificar el acuerdo de liquidación, como así fue».

La respuesta dada por la sentencia de instancia jurídicamente resulta irreprochable. No puede obviarse, puesto que constituye el acto a cumplir y el que determina y define el alcance de las actuaciones a realizar, que el TEAC el 31 de enero de 2013 acordó la retroacción de las actuaciones con el fin de permitir al contribuyente instar la tasación pericial contradictoria; la retroacción de actuaciones se limita a volver a un determinado momento procedimental, aquel en el que se generó la actuación administrativa objeto del reproche de validez, a partir del cual se debe reparar el vicio y continuar el procedimiento, las actuaciones anteriores resultan ajenas a la declaración de invalidez, y en este caso resulta evidente que el vicio se produce al momento de la notificación de la liquidación por no contener la advertencia de la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria; a la actuación procedimental anterior al vicio no alcanza la declaración de invalidez, y siendo el trámite que reivindica la parte recurrente anterior al momento de la comisión del vicio invalidantes, resulta patente que la



resolución del TEAC se cumplimentaba mediante la nueva notificación de la liquidación incluyendo la referida advertencia.

SEXTO.- *Sobre la impugnación de la sanción.*

El último motivo de casación, acogiéndose la parte recurrente a los dictados del art. 88.1.d) de la LJCA , se formula por infracción de los arts. 178 y ss. de la Ley 58/2003 y la ausencia de fundamentación de la sanción impuesta, con quebranto de la jurisprudencia sobre la motivación de la culpabilidad que debe observar el acuerdo sancionador.

Sobre la sanción impuesta la Sala de instancia consideró que se trataba de una cuestión ya resuelta, y si bien entiende que no puede reabrirse el debate reconoce que la resolución del TEAC objeto del recurso contencioso administrativo si hizo referencia a la misma, para acabar remitiéndose sobre las cuestiones de fondo a lo resuelto por el TEAC.

La resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 recuerda la necesidad de que concurra el elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del obligado tributario para la imposición de sanción; al efecto concluye que el acuerdo sancionador motiva suficientemente la concurrencia del citado elemento, distinguiendo cada uno de los hechos imposables regularizados.

El primero referido a la utilización de la vivienda y los servicios prestados por terceros respecto de dicha vivienda, y habla de la connivencia entre sociedad y socio para que este gozara gratuitamente los bienes y servicios de la sociedad, sin que exista duda de que legalmente se trata de una renta, en especie, sujeta al IRPF, y así lo ratificó la Sala de Cantabria en su sentencia de 28 de octubre de 2013 al confirmar la sanción impuesta a la sociedad por estos hechos.

En cuanto a la ganancia patrimonial no declarada se pone de manifiesto la claridad de la norma, y como aportando la casi totalidad del capital de una sociedad cuyos fondos propios alcanza casi los 11 millones de euros, se valore la aportación en 899.400 euros, lo que resulta inexplicable no sólo por no acompañarse argumento justificativo, sino también en cuanto omitió respuesta alguna a los requerimientos realizados por la Inspección sobre la justificación del valor computado, cuando además el contribuyente en la gestión de sus empresas había demostrado un amplio conocimiento de las normas fiscales y contables lo que hace difícil de creer que no se planteara la aplicación de las normas del IRPF a la aportación no dineraria.

La parte recurrente alega la inexistencia en el expediente de circunstancia alguna acreditativa de la existencia de una conducta merecedora de sanción, careciendo el acuerdo sancionador de la necesaria motivación, cuando, por demás, corresponde a la Administración acreditar las circunstancias subjetivas y objetivas que concurren para poder sancionar, cosa que no ha hecho; acentuando que no hubo ocultación alguna, limitándose la actuación inspectora a llevar a cabo simples correcciones de valoración; sin que baste a mera indicación de que la norma es clara, ni la no concurrencia de motivos excluyentes de la culpabilidad. Añade que tampoco concurre culpabilidad en su conducta, siendo a la Administración a la que corresponde su prueba, constituyendo una verdadera tautología hablar de que la conducta ha sido al menos negligente sin dotar de contenido a dicha apreciación.

Este Tribunal ha establecido una doctrina legal sobre la cuestión que nos ocupa, que a la vista de la formulación del motivo de casación se antoja necesario recordar.

El órgano competente para sancionar, el que tiene atribuida la potestad sancionadora, es al que le viene impuesta la justificación y motivación sobre la concurrencia de culpabilidad, lo que no puede ser suplido ni por el órgano económico administrativo, ni por el judicial.

No puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 58/2003 , entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo 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.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario 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.



Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho 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, 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; 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 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.

El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada absolutamente incide sobre el elemento culpabilidad, que, claro está, es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

En el caso que nos ocupa se califican dos conductas, ofreciendo la Administración tributaria en cada una de ellas una justificación y motivación de la culpabilidad conforme a las circunstancias concurrentes.

Respecto de la primera, la obtención de rendimientos de capital mobiliario en especie, el acuerdo sancionador después de describir con detalle los hechos y la normativa aplicable, justifica la concurrencia de culpabilidad en que la norma es clara y no ofrece dudas sobre su interpretación, lo que le hace concluir que constituye una conducta " *cuando menos discutida y negligente en el cumplimiento de los deberes fiscales*". Aplicando la doctrina antes enunciada, resulta netamente insuficiente para justificar la concurrencia de culpabilidad hacer descansar la misma en la claridad de la norma y la inexistencia de dudas interpretativas, puesto que como se ha indicado el 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, por lo que resultaba absolutamente necesario justificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del contribuyente y al efecto la Administración incurre en un auténtica petición de principio vacía de contenido al hacer descansar el reproche sancionador en la existencia de una norma clara y sin dificultades interpretativa ello " *constituye una conducta cuando menos discutida y negligente*". Ha de acogerse por tanto el motivo de casación hecho valer respecto de este punto, procediendo a reducir la sanción impuesta al no considerarse la conducta regularizada sobre este concepto como culpable.

En cuanto al segundo concepto regularizado, la ganancia patrimonial, también recoge el acuerdo sancionador extensamente las operaciones llevadas a cabo, justificando y acreditando la concurrencia de culpabilidad no sólo en que estamos ante una norma clara y sin dificultades interpretativas, sino que completa la justificación en base a una serie de datos y circunstancias recogidas con detalle. Así se refiere a las condiciones personales del contribuyente, lo cual como se ha dicho sin ser suficiente para sobre la misma en exclusividad basar la concurrencia de culpabilidad, si puede constituir un elemento más a considerar en la evaluación de la conducta enjuiciada, en concreto se habla de que la " *gestión de sus empresas y patrimonio demuestra un amplio conocimiento de las normas fiscales y contables*". Pero también añade que a pesar de estos conocimientos con una mínima diligencia " *no se hubiera producido la falta de declaración y la falta de ingreso*". Si bien admite la Administración que con todo no es posible acreditar un propósito consciente y deliberado de defraudar, pero sí al menos que el contribuyente se hubiera planteado que su conducta resultaba lesiva para la Hacienda Pública y descompone el conjunto de operaciones realizadas para descubrir como la intención del contribuyente no era otra que no tributar de forma efectiva por los dividendos obtenidos del Grupo Iniciares. El acuerdo sancionador resulta correcta y suficientemente motivado en tanto recoge las razones de forma perfectamente entendible que le llevan a sancionar y queda justificada y acreditada la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario en tanto que los datos y las circunstancias valoradas se colige y descubre que medió culpa en su proceder al no observar la mínima diligencia fiscal en las operaciones que llevó a cabo, siendo evidente la generación de rendimientos y su sujeción al impuesto.

SÉPTIMO.- *Sobre las costas.*

Por lo expuesto procede estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto, por lo que conforme a lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA no procede la imposición de las costas. Al deberse estimarse parcialmente el recurso contencioso administrativo procede igualmente no hacer pronunciamiento condenatorio sobre las costas de la instancia.



FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Estimar parcialmente el recurso de casación contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 2 de marzo de 2016, recaída en el recurso contencioso administrativo 486/2014, la que casamos y anulamos en exclusividad a lo referido a la sanción impuesta por la regularización por rendimiento de capital mobiliario en especie.

2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo, declarando la nulidad de la resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 en exclusividad en cuanto confirma la sanción impuesta por la regularización por rendimiento de capital mobiliario en especie confirmándolo en el resto de extremos.

3.- No hacer imposición de costas en el recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Angel Aguallo Aviles

Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez

Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.