



Roj: **STS 1238/2017 - ECLI:ES:TS:2017:1238**

Id Cendoj: **28079130022017100124**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/04/2017**

Nº de Recurso: **519/2016**

Nº de Resolución: **601/2017**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 4 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para unificación de doctrina núm. 519/2016, interpuesto por la Procuradora Doña Pilar Cermeño Roco, en representación de DOÑA Benita Y DON Candido , contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, de fecha 27 de julio de 2015, que desestima el recurso contencioso administrativo nº 145/14 , interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 27 de junio de 2014 resolviendo las reclamaciones económico administrativas formuladas por los recurrentes, la primera, contra el Acuerdo que contiene la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 del que resulta una cantidad a ingresar de 35.224,86 €, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria derivado de la liquidación provisional anteriormente citada por importe de 17.409,32 €, habiendo acordado el TEAR desestimar la reclamación NUM000 confirmando la liquidación impugnada y estimar en parte la reclamación NUM001 , anulando parcialmente el Acuerdo sancionador de conformidad con lo razonado en dicha resolución. Ha sido parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada en su parte dispositiva sostiene lo siguiente:

« Desestimar el recurso contencioso-administrativo Nº 145/14 interpuesto por DON Candido y DOÑA Benita , asistidos de la Letrada Doña Sonsoles Jiménez Herrero, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 27 de junio de 2014 reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, y en consecuencia procede declarar que la resolución del TEAR impugnada es conforme a derecho».

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia, preparó recurso de casación parra unificación de doctrina y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso .

**TERCERO.-** Conferido traslado se formalizó la oposición por la Abogado del Estado que solicitó no se diera lugar al recurso.

**CUARTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 28 de marzo de 2017, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-Alegación de inadmisibilidad por defecto de cuantía.**



Sostiene el Abogado del Estado que si bien el recurso se presenta contra la sentencia de 24 de julio de 2015 dictada por el T.S.J. de Castilla y León, Sala de lo Contencioso Administrativo, que ha desestimado el recurso jurisdiccional interpuesto contra la resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, que había desestimado la reclamación económico administrativa, interpuesta contra liquidación derivada de acta de disconformidad, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2010, por impone de 35.224,86 euros de cuota tributaria y acuerdo sancionador por importe de 17.409,32 euros, el recurso es inadmisibile pues la sentencia recurrida desestima el recurso contencioso administrativo y confirma la legalidad tanto de la liquidación tributaria como del acuerdo sancionador, si bien el recurso de casación para unificación de doctrina únicamente ataca e impugna la sanción tributaria. Nada dice de la liquidación por IRPF, por lo que muestra su conformidad con la misma. Así resulta del suplico del recurso, cuando pide que se declare nula la sanción impuesta, así como el pronunciamiento que realiza la sentencia sobre la condena en costas. Y es obvio que la sanción no alcanza la cantidad de 30.000 euros, que es la cantidad mínima cuya cuantía permite interponer este recurso de casación para unificación de doctrina ( art. 96.3 de la L.J.C.A ., en redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, art. tercero. 7 ). por lo que, de acuerdo con dicha parte recurrida procedería sin más, declarar la inadmisión del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO.- Fundamento de la sentencia recurrida en cuanto a la sanción.**

Sostiene la sentencia recurrida en el fundamento jurídico séptimo lo siguiente:

*«En último término se invoca la nulidad de la sanción por no cumplirse las exigencias de debida motivación en relación con la culpabilidad del sujeto infractor.*

*El artículo 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento General Sancionador en materia tributaria dispone que el órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas*

*No existe una fórmula general para dar por cumplido este requisito, bastando con que se expongan los hechos y fundamentos que constituyan la razón por la que se considera que se ha cometido una infracción que debe de imputarse a una persona determinada y que debe de ser sancionada con la sanción que se impone.*

*Obviamente, a mayor complejidad de los hechos y/o de su calificación la exigencia de motivación será mayor, debiéndose también recordar que está generalmente admitido que la exigencia de motivación se cumple también mediante una remisión a los informes que puedan obrar en el expediente administrativo.*

*Lo esencial, pues, es la existencia de un razonamiento que permita al destinatario del acto -en este caso al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa.*

*Con ello se cumple la garantía esencial para el sancionado de que se trata, que hace posible conocer si la sanción impuesta es consecuencia de una correcta exégesis de la normativa aplicada en el seno de un procedimiento seguido con las adecuadas garantías.*

*Ciertamente, la motivación de los actos, según reiterada doctrina jurisprudencial, supone expresar los fundamentos de hecho y las razones de Derecho que han llevado a su expedición, y es un requisito sustancial de los mismos, en cuanto exteriorizan la causa del acto, y constituye un presupuesto necesario para su control jurisdiccional. En consecuencia no habrá vulneración si se conocen por el interesado las razones de la decisión y permiten, frente a ella, reaccionar mediante los recursos procedentes, no en vano la motivación cumple una triple finalidad: evitar la arbitrariedad de la Administración, en la medida que debe dar cumplida explicación de su actuar; en segundo lugar, permitir al interesado poder combatir mediante los correspondientes recursos el acto administrativo por motivos de fondo, o con pleno conocimiento de cual ha sido el parecer y proceder de la Administración; y en tercero y último, posibilitar que el órgano jurisdiccional lleve a cabo el preceptivo control de legalidad del acto administrativo en los términos recogidos en el art. 106 de la Constitución Española y del art. 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .*

*En el presente caso, el hecho constitutivo de la infracción tributaria no ofrece complejidad alguna, ya que como consecuencia de haber consignado gastos del ejercicio superiores a los deducibles, o correspondientes a elementos ajenos a la actividad o por ser considerados existencias finales, se ha dejado de ingresar dentro de plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.*



La Resolución sancionadora indica que se ha producido tal hecho y se remite para ello a la liquidación practicada por la Administración, se califica el mismo con arreglo al artículo 191 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y de manera expresa se dice que no se aprecia ocultación, ni concurren otras circunstancias que agraven la calificación.

Más concretamente, en el apartado "Motivación", se especifica que en la deducción impropia de gastos de la actividad económica, conforme a lo expuesto en liquidación provisional precedente, se aprecia cuando menos falta de la diligencia debida con ocasión de la confección y presentación de su declaración.

Así las cosas, entendemos que no concurre el vicio alegado por los recurrentes, en la medida en que el acuerdo de imposición de la sanción recoge expresamente los hechos imputados (dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación) su consideración de antijurídico (Tipo de infracción y sanción aplicable: Artículo 191) y la culpabilidad y reprobabilidad en la que incurren los actores en la comisión de la infracción, pues incurren en una "falta de la diligencia debida con ocasión de la confección y presentación de su declaración" en concreto, dicha falta de diligencia se aprecia por la deducción impropia de gastos de la actividad económica.

Consecuentemente, el Acuerdo impugnado está debidamente motivado, no siendo admisible entender que dicho Acuerdo no hace "alusión, en lo más mínimo", a qué concreta conducta se refiere el reproche - como alegan los recurrentes- y decimos que no es admisible tal alegación ya que el apartado dedicado a la motivación, aunque de forma escueta, lo cierto es que especifica claramente cuál es la conducta en la que los actores actuaron con falta de diligencia, a saber: en la deducción impropia de gastos de la actividad económica, por lo que entendemos no concurre el defecto invocado.

En todo caso, hemos de recordar que en el ámbito tributario para que proceda la imposición de una sanción deben concurrir tanto un elemento objetivo, que exige la tipificación de las acciones u omisiones que constituyen infracciones tributarias, como un elemento subjetivo, según el cual debe existir algún grado de culpabilidad en la comisión de las infracciones administrativas.

Y en este sentido, el art. 183.1 de la vigente LGT dispone que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".

Pues bien, respecto del elemento objetivo, el art. 191 de la LGT determina que:

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

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación....."

En el presente caso, es innegable y de hecho no es cuestionado por los recurrentes que existe una cuota dejada de ingresar en plazo habiéndose producido el elemento objetivo de la infracción imputada.

En otro orden de cosas y por lo que se refiere al elemento subjetivo de la culpabilidad, se ha de señalar que, 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 amparado 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, ( 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 ). Criterio que ha sido recogido en el art. 179.2 de la Ley 58/03 en cuanto previene que no darán lugar la responsabilidad por infracción tributaria las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, precisando que entre otros supuestos, se entenderá que se ha



*puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.*

*Consecuentemente "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 sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el 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, no puede decirse que estemos ante una interpretación razonable de la norma que justifique la actuación de los recurrentes, pues de hecho ni siquiera lo invocan, por lo que es indudable que no actuaron con la diligencia debida en la deducción impropcedente de gastos de la actividad económica, conforme a lo expuesto en liquidación provisional precedente, apreciándose cuando menos falta de la diligencia debida con ocasión de la confección y presentación de su declaración, concurriendo el elemento subjetivo exigible para la apreciación de la infracción tributaria imputada, por lo que no concurriendo causas de exclusión de responsabilidad y no cuestionándose la graduación de la sanción impuesta, procedente será desestimar el recurso y confirmar la resolución del TEAR impugnada».*

Como sostiene el Abogado del Estado la recurrente interpone el recurso de casación para unificación de doctrina contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 24 de julio de 2015, y en vez, de ofrecer como contraste una o varias sentencias que, reúnan las identidades subjetiva, objetiva y causal, y lleguen a pronunciamientos contradictorios con la aquí recurrida y entonces, esperar a que resuelva la contradicción el Tribunal Supremo, dictando sentencia y fijando la doctrina legal, lo que hace, es, alegar que en su conducta hay falta de culpabilidad, y que hay contradicción en la resolución de esa cuestión por otros pronunciamientos judiciales, con la solución dada por la sentencia recurrida. Alega falta de culpabilidad en la conducta de la recurrente y falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción.

Y sobre esa cuestión, la recurrente ofrece como contraste otra sentencia dictada por el Tribunal Supremo, la de 6 de noviembre de 2014 , dictada por esta misma sección, en que se llega a solución distinta, que la recogida en la sentencia recurrida. Como sostiene la recurrida la solución a esa cuestión dada por la sentencia ofrecida de contraste, resuelve un caso particular, distinto de lo resuelto en la sentencia recurrida. Cada recurso y su sentencia resuelven supuestos de hecho distintos, que no son extrapolables al resuelto por la sentencia aquí recurrida.

Esta Sala tiene dicho en numerosas sentencias que la valoración de la prueba no puede ser revisada en casación, por lo que el contraste entre distintas sentencias que llegan a distintas conclusiones sobre la valoración de la prueba no puede dar lugar por regla general a este recurso de casación, destinado a la unificación de doctrina .

Aparte que la sentencia ofrecida de contraste se refiere a una infracción tributaria cometida por una sociedad mercantil sujeta al Impuesto de Sociedades, en tanto que, en el caso de autos, el impuesto liquidado es el IRPF y la infracción tributaria cometida se refiere a la relación jurídica tributaria de los contribuyentes, personas físicas con la Administración tributaria, por lo que como sostiene el Abogado del Estado, no concurren las identidades subjetiva, objetiva y causal.

**SEGUNDO.-** En consecuencia, no ha lugar al recurso de casación interpuesto y procede la condena en costas a la recurrente hasta la suma máxima de 2000 euros, a tenor de lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1º.- No ha lugar al recurso de casación para unificación de doctrina núm. 519/2016, interpuesto por la Procuradora Doña Pilar Cermeño Roco, en representación de DOÑA Benita Y DON Candido , contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con



sede en Burgos, de fecha 27 de julio de 2015, que desestima el recurso contencioso administrativo nº 145/14 , interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 27 de junio de 2014 resolviendo las reclamaciones económico administrativas formuladas por los recurrentes, la primera, contra el Acuerdo que contiene la liquidación provisional practicada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 del que resulta una cantidad a ingresar de 35.224,86 €, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria derivado de la liquidación provisional anteriormente citada por importe de 17.409,32 €, habiendo acordado el TEAR desestimar la reclamación NUM000 confirmando la liquidación impugnada y estimar en parte la reclamación NUM001 , anulando parcialmente el Acuerdo sancionador de conformidad con lo razonado en dicha resolución. 2º.- Procede la condena en costas a la recurrente, en los términos del último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.