



Roj: **STS 1604/2017 - ECLI:ES:TS:2017:1604**

Id Cendoj: **28079130022017100165**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/04/2017**

Nº de Recurso: **1496/2016**

Nº de Resolución: **726/2017**

Procedimiento: **Recurso de apelación. Contencioso**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 1087/2016,**  
**STS 1604/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 27 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que con el número 1496/2016 ante la misma pende de resolución, interpuesto por doña Antonia , representada por el Procurador don Ignacio Cuadrado Ruescas, contra la sentencia de 1 de febrero de 2016 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en los recursos contencioso-administrativos acumulados núms. 1344/2013 y 220/2014). Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que, copiada literalmente, dice:

« **FALLAMOS:**

*Que DESESTIMAMOS los recursos contencioso-administrativos de D<sup>a</sup>. Antonia y confirmamos las resoluciones económico-administrativas reseñadas en el encabezamiento de esta sentencia, con expresa imposición de las costas procesales a la parte recurrente».*

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, por la representación de doña Antonia se presentó escrito interponiendo recurso de casación para la unificación de doctrina que terminaba así:

« **SUPLICO A LA SALA**, (...) tenga por interpuesto **RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA**, y (...), dicte Resolución en la que casando la Sentencia impugnada dicte otra nueva de acuerdo con el suplico del Recurso Contencioso-Administrativo que da origen a las presentes actuaciones».

**TERCERO.-** El Abogado del Estado ha formalizado su oposición con este **SUPLICO A LA SALA:**

«tenga por (...) formalizada oposición al recurso de casación para la Unificación de Doctrina (...) para que (...) se pronuncie (...) resolución en la cual se declare no haber lugar al mismo, todo ello con imposición de las costas procesales».

**CUARTO.-** Concluidas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 18 de abril de 2017.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**



**PRIMERO.-** *Los hechos y actuaciones administrativas relevantes, el proceso de instancia y la parte recurrente en la actual casación para la unificación de doctrina.*

Lo anterior, expuesto a partir de lo que consigna la sentencia recurrida, se resume en lo que continúa:

1.- A doña Antonia se le giró liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del período de 2.006, derivada de acta de conformidad, por importe total de 81.606'83 ? (64.138'59 ? de cuota y 17.468'24 ? de intereses de demora); y con disconformidad se le impuso una sanción de 33.672'76 ? por infracción tributaria asociada al acta anterior.

La mencionada acta de conformidad, como luego se expondrá, propuso incrementar la base liquidable como consecuencia de apreciar una ganancia patrimonial no justificada.

2.- Los anteriores actos fueron objeto de reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid [TEAR-M]; y ante el mismo Tribunal se solicitó devolución de la reducción practicada en el acuerdo sancionador.

3.- El proceso de instancia lo promovió doña Antonia mediante recursos contencioso-administrativos dirigidos contra desestimaciones presuntas de las reclamaciones y la solicitud que habían sido presentadas ante el TEAR-M, y esos recursos jurisdiccionales fueron desestimados por la sentencia aquí recurrida.

4.- El actual recurso de casación para la unificación de doctrina también ha sido interpuesto por doña Antonia .

**SEGUNDO.-** *Las cuestiones enjuiciadas por la sentencia recurrida y sus respuestas y razonamientos sobre ellas para justificar el fallo desestimatorio.*

Señaló en su fundamento de derecho (FJ) segundo que las cuestiones planteadas en la demanda fueron estas cuatro: (1) nulidad del acta de conformidad firmada por el representante debido a la insuficiencia del apoderamiento otorgado; (2) inexistencia de incremento patrimonial no justificado; (3) acreditación del origen de los ingresos considerados por la Administración incremento patrimonial no justificado, y (4) improcedencia de la sanción impuesta.

La respuesta a dichas cuestiones fue la que continúa.

1.- Sobre la cuestión del apoderamiento conferido al representante el FJ cuarto se expresa así:

*«La primera cuestión planteada por la recurrente se refiere al apoderamiento conferido a su representante que firmó el acta de conformidad relativa a aquella liquidación, negando que tuviera expresa facultad para ello. El acta de conformidad, de fecha 26/03/2.012, aparece firmada por D. Eulalio , con DNI NUM000 , y consta que en el documento de apoderamiento, la actora D<sup>a</sup>. Antonia le facultó, ante la Administración Tributaria, para*

*"facilitar la práctica de cuantas actuaciones sean precisas para la instrucción del expediente, aportar cuantos datos y documentos se soliciten o se interesen, recibir todo tipo de comunicaciones, formular peticiones y solicitudes, presentar toda clase de escritos y alegaciones relacionadas con dicho procedimiento y la instrucción de los procedimientos sancionadores que puedan iniciarse, manifestar su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos en el correspondiente trámite de audiencia o renunciar a otros derechos, así como firmar cuantas diligencias se extiendan, suscribir actas y propuestas de resolución que resulten de la tramitación del/de los procedimiento/s y del procedimiento sancionador..."*

*Resulta así que dentro de las facultades que tenía atribuidas, el apoderado de la recurrente podía firmar actas, sin distinción entre las de conformidad y las de disconformidad, suscribiendo sin objeción la de conformidad de la que deriva la liquidación que nos ocupa.*

*Dada la validez y eficacia del acta de conformidad, deviene aplicable lo dispuesto en el artículo 144.2 de la Ley General Tributaria , que determina que*

*"Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".*

*La naturaleza de los denominados "errores aritméticos, materiales o de hecho" ha sido analizada de manera constante por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, entre otras, por la Sentencia de 5 de Noviembre de 2.002 , al proclamar que es un principio general imperante en el derecho administrativo y fiscal la posibilidad de subsanar los errores de hecho, materiales y aritméticos, siempre y cuando este remedio no se proyecte más allá de los objetivos fijados por la naturaleza de la institución, puesto que, de lo contrario, quebraría todo el sistema de seguridad jurídica, con el consiguiente caos en el orden jurídico. Por ello - afirma esa sentencia-, no es lícito aplicar la técnica del error de hecho a cuestiones que realmente, de ofrecer algún posible error, sería de derecho por afectar al sentido e interpretación dados a determinadas normas o fuentes legales, incluso aunque estos hipotéticos errores jurídicos sean manifiestos y patentes, porque lo que marca la frontera para la subsanación*



del posible error por la Administración no es el grado de evidencia del mismo, sino que incide en el plano de lo puramente fáctico, sin poner en cuestión declaraciones conceptuales de inequívoco carácter jurídico. Y también ha declarado la Sentencia de 15 de Diciembre de 2.003 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que la posibilidad de corrección de errores exige el cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Ha de implicar una mera rectificación del acto, sin alcanzar a su contenido fundamental; b) Ha de limitarse a errores materiales o de hecho, sin incluir una nueva interpretación o aplicación diferente de norma o valoración jurídica; c) Ha de basarse en datos que obren en el expediente.

Y la más reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de Enero de 2.012 (recurso de casación nº 2374/2008) declara sobre el error de hecho:

"Dicho error se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y por exteriorizarse prima facie por su sola contemplación, por lo que su corrección por ese cauce requiere que concurran, en esencia, las siguientes circunstancias: (a) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; (b) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; (c) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de las normas jurídicas aplicables; (d) que mediante su corrección no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; (e) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); (f) que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o la revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión; y (g) que se aplique con un hondo criterio restrictivo [véanse las sentencias de 5 de febrero de 2009 (casación 3454/05, FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05, FJ 5º) y 18 de marzo de 2009 (casación 5666/06, FJ 5º)]".

De la aplicación de estos criterios al caso de los presentes autos se desprende que la conformidad de la recurrente, a través de su representante, a la liquidación le impide plantear cualquier cuestión que excede del ámbito delimitador de un propio error de hecho, como es, sin duda, la relativa a la consideración o no de incremento patrimonial no justificado del ingreso bancario a que remite la liquidación, que exige una valoración jurídica y con cuyo planteamiento la recurrente pretende modificar el resultado cuantitativo de la liquidación.

No obstante, en aras de una plena tutela judicial efectiva, procedemos a analizar el fondo de la actuación liquidatoria».

2.- Sobre el fondo de la actuación liquidatoria el FJ quinto argumenta lo que continúa:

«La fundamentación del contenido del acta de conformidad liquidatoria se transcribe a continuación:

"Según consta en la documentación obrante en el expediente, en la cuenta del Banco Popular Español, sucursal 0039 de Elche, número NUM001 de la que es titular Pío, el día 11 de Mayo de 2006 se realizaron dos operaciones en efectivo por ventanilla, en su mayoría en billetes de 500 euros; el ingreso de 150.000 euros efectuado por Antonia y el ingreso de 150.500 euros efectuado por Pío.

En el curso de las presentes actuaciones de comprobación, el representante debidamente autorizado de D<sup>a</sup>. Antonia, en diligencia de fecha 07/11/2011, manifiesta:

"Que en relación al origen de los 150.500 euros [se refería a 150.000 ? según corrección posterior] ingresados en el ejercicio 2006 en efectivo en la cuenta NUM001 de la que es titular D. Pío, éstos proceden de la cancelación parcial de un Fondo de Inversión por un importe de 220.000 ? el día 13/09/2004".

Solicitado por la Inspección el extracto de movimientos de la cuenta desde la cual se retiró el efectivo necesario para poder realizar el ingreso de los 150.000 euros mencionados, con fecha 29/11/2011 se envía por correo electrónico extracto de movimientos de la cuenta NUM002 en el que se aprecia la emisión de cheque bancario núm. (...) con fecha 14/10/2004 por un importe total de 215.000 euros.

Solicitada justificación documental de la operación mencionada, se aporta un justificante detallando la operación en el que se identifica como beneficiario de dicho cheque bancario Inmoexpert Gestión Total SL, sociedad dada de alta en el epígrafe 834 "Serv. Propiedad Inmobiliaria e Industrial", y que aparece el 16/10/2004 como transmitente de un inmueble situado en la CALLE000 NUM003 NUM004 NUM005 del término municipal de Madrid, por un importe total de 446.000 euros a la contribuyente.

Por tanto, a la vista de lo mencionado, dado que la cantidad resultante de la cancelación del Fondo de Inversión, esto es, 211.485'87 euros, fue destinada íntegramente a la compra del inmueble situado en la CALLE000



NUM003 NUM004 NUM005 del término municipal de Madrid, a través del cheque bancario mencionado, no se identifican dichos fondos con los 150.000 euros que son ingresados por ésta en la cuenta corriente número NUM001 .

*De conformidad con lo establecido y dado que no se ha podido demostrar el origen de los fondos ingresados en la cuenta NUM001 , se ha producido una Ganancia de Patrimonio no Justificada, dado que según el artículo 37 de la Ley del Impuesto ,*

*"tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción".*

*En consecuencia de todo lo anterior procede incrementar la base liquidable general del período objeto de comprobación en un total de 150.000 ?".*

*Tal período liquidado, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es el ejercicio de 2.006 y la recurrente alega que el incremento patrimonial de 150.000 ? proviene de "activos heredados al fallecimiento de su padre", aportando exclusivamente copia de la escritura de herencia del mismo, fallecido en el año 2.001, con un haber hereditario líquido de 21.102.758'03 ?, y siendo herederos sus hijos D. Pio y la hoy actora, correspondiendo a cada uno la mitad de aquella suma, esto es, 10.551.379'02 ?, adjudicándose a D<sup>a</sup>. Antonia , en pago de sus derechos, el pleno dominio de: participaciones sociales de la mercantil "Iván Continental, S.L." por valor de 5.200.660'50 ?, 2.500 participaciones sociales de la mercantil "Iván Shoes, S.L." por valor de 1.779.011'95 ?, 100 participaciones sociales de la mercantil "Deborah Shoes, S.L." por valor de 657.846'53 ?, 4.660 participaciones sociales de la mercantil "Patesis, S.L." por valor de 759.646'45 ?, 78 participaciones sociales de la mercantil "Unifive, S.L." por valor de 81.231'43 ?, 250 participaciones sociales de la mercantil "Bio- Shoes, S.L." por valor de 8.146'62 ?, 125 participaciones sociales de la mercantil "Químicas Catral, S.L." por valor de 751'27 ?, 125 participaciones de la mercantil "Calzados Galveston, S.L." por valor de 7.258'30 ?, además de mitad indivisa de determinada vivienda por valor de 19.833'40 ?, parte de depósitos, saldos, acciones e imposiciones existentes en el "Banco Popular Español por valor de 2.054.973'94 ?, y la mitad del ajuar doméstico que asciende a 21.921'92 ?.*

*Dispone el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria que*

*"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".*

*La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la Sentencia de 21 de Junio de 2.007 , proclama:*

*"... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".*

*En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de Enero de 2.000 señaló que compete, en todo caso, a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1214 y siguientes del Código Civil . La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.*

*Por su parte, la STS de 28 de Abril de 2.001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.*



Pues bien, en el presente caso resulta que la recurrente no acredita en modo alguno que el incremento patrimonial de 150.000 ? traiga causa directa de "activos heredados al fallecimiento de su padre", sin que baste con la sola aportación de la escritura de la herencia del mismo, en la que consta la adjudicación a la actora de numerosas participaciones sociales de distintas mercantiles, de manera que, de ser cierta su alegación, bien podría haberla justificado documentalmente.

Procede así la aplicación de lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , que establece que

"tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción".».

3.- En cuanto a la sanción impuesta los FFJJ sexto y séptimo razonan lo siguiente:

«En orden al enjuiciamiento sobre la sanción impuesta a la recurrente, ha de partirse de las siguientes premisas.

El principio de culpabilidad está recogido en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria , al proclamar 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", lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que el precepto da por supuesta la exigencia de responsabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente. Así se pronuncia el Tribunal Constitucional en Sentencias 76/1.990, de 26 de Abril , y 164/2.005, de 20 de Junio .

La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Por ello, debe ser el pertinente acuerdo el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

Así lo ha declarado la mencionada Sentencia 164/2.005 del Tribunal Constitucional al afirmar que

"no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere",

tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencias de 8 de Mayo de 1.997 , 19 de Julio de 2.005 , 10 de Julio de 2.007 y 3 de Abril de 2.008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente.

En ese mismo sentido se pronuncia también la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de Junio de 2.008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración Tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Febrero de 2.010 afirma que

"el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable".

Y también proclama que



"en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

La Jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

En el caso de los presentes autos, se imputa a la recurrente la comisión de una infracción tipificada en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria :

"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 . También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas...",

disponiendo el artículo (...) 5:

"Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento. En estos supuestos no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley , consistente en obtener indebidamente una devolución".

La base fáctica de la resolución sancionadora es que

"Los hechos y circunstancias recogidos se estiman probados y son subsumibles en los tipos de infracción descritos, toda vez que el obligado tributario dejó de ingresar, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y período 2006, un importe de 60.515,27 euros, habiendo solicitado y obtenido indebidamente una devolución de 3.623,32 por dicho concepto y período.

En consecuencia, la cuantía no ingresada asciende a 64.138,59 euros. Concorre, pues, el elemento objetivo de la infracción tipificada en los apartados 1 y 5 del artículo 191 de la LGT antes transcrito".

La culpabilidad de la recurrente se motiva en los siguientes términos:

"la obligada tributaria en la declaración presentada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al período 2006, no incluyó la renta que se ha puesto de manifiesto con el ingreso de efectivo por ella realizado en ventanilla en la cuenta número NUM001 del Banco Popular de la cual es titular Justiniano de 150.000,00 euros.

En el presente caso estamos ante unas cantidades de efectivo que fueron consciente y voluntariamente ocultadas a la Administración, y que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección ha sido posible su descubrimiento e integración en la base liquidable general como ganancia de patrimonio no justificada por tener la consideración de bienes o derechos cuya tenencia no se corresponde con la renta y patrimonio declarados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (LIRPF).

Esta omisión no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma o discrepancia de criterio en su aplicación porque el objeto de este impuesto lo constituye la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Estamos en presencia de una cantidad dineraria que no fue objeto de declaración, con la intencionalidad de eludir el pago del tributo.

Por todo ello, se estima que la conducta de la obligada tributaria fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias causando un claro perjuicio a la Hacienda



*Pública, por lo que se aprecia la existencia de culpabilidad, en su modalidad de dolo y no tan siquiera de simple negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT ".*

*Se considera infracción grave porque*

*"en el presente caso concurren las dos circunstancias establecidas en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 191, ya que la base de la sanción es superior a 3.000 euros y existe ocultación tal como está definida en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, toda vez que el obligado tributario ha ocultado rentas puestas de manifiesto por el ingreso en cuenta bancaria de cantidades en efectivo, lo que ha supuesto la sustracción al conocimiento de la Administración tributaria por parte del sujeto pasivo de todos los elementos constitutivos del hecho imponible, ocultación que se ha realizado mediante la presentación de una declaración inexacta que produce un claro perjuicio a la Administración tributaria al no percibir el importe total de la deuda tributaria, y la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10 por ciento".*

*Pues bien, los argumentos trascritos contienen la motivación suficiente sobre la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no son una simple manifestación genérica de su conducta, sino que expresan la necesaria concreción e individualización de la intencionalidad, con descripción de los hechos conectados con la misma, constando en el acuerdo sancionador el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 1/1.998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 35 del Real Decreto 1930/1.998 de Régimen Sancionador Tributario, y posteriormente en el artículo 211.3 de la Ley General Tributaria y artículo 24 del Real Decreto 2063/2.004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.*

*Es cierto que la conformidad con la liquidación no significa admitir la responsabilidad por infracción tributaria, pero la Administración no ha deducido la culpabilidad de la parte contribuyente por tal motivo ni con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas, ya que la conclusión a la que llega en el acuerdo sancionador impugnado se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos, objetivos y debidamente acreditados.*

*(...)- Finalmente, de los criterios legales de graduación resulta una sanción de 48.103'94 €, a la que se practica, primero una reducción del 30% por importe de 14.431'18 € por tratarse de un supuesto de conformidad ( artículo 188.1.b LGT ), y luego otra reducción del 25% por importe de 8.418'19 € por ingreso y falta de interposición de recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción ( artículo 188.a y b ), por lo que la sanción resultante fue de 25.254'59 €.*

*Mediante la resolución objeto del recurso contencioso 220/14 se acuerda la exigencia a la recurrente de la devolución de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción, por importe de 22.849'37 € (14.431'18 € + 8.418'19 €), al haberse interpuesto reclamación contra la liquidación de la que sanción traía causa.*

*Como ha quedado expuesto en el último párrafo del fundamento jurídico segundo de esta sentencia, en la demanda no se formulan alegaciones con relación a tal resolución, si bien desestimadas las alegaciones actoras contra la liquidación y la sanción debe confirmarse asimismo, por su propia motivación, el acuerdo de devolución de la reducción practicada en la sanción.*

*Procede así la desestimación de los recursos contenciosos acumulados declarando conforme a Derecho las resoluciones recurridas».*

**TERCERO.-** *Planteamiento del actual recurso de casación para unificación de doctrina.*

*Como sentencias de contraste se invocan la de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana de 23 de mayo de 2011 (rec. 3925/2008), la de la Sección Cuarta de la Sala de lo contencioso - administrativo de la Audiencia Nacional 4 de noviembre de 2014 (rec. 13/20014), y la del esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2013 (rec. de casación 6319/2011).*

*La contradicción invocada entre la sentencia recurrida y la de contraste del TSJ de la Comunidad Valenciana es referida a la cuestión de la valoración de la representación conferida; y por lo que hace a las otras dos sentencias de contraste, la contradicción denunciada se habría producido, según el recurso, en lo relativo a lo que la sentencia de instancia razona sobre la motivación del acto sancionador.*

*Las infracciones que se denuncian sobre lo decidido por la Sala de instancia sobre la representación son referidas a las normas siguientes:*

*- el artículo 46.2 de la Ley General tributaria de 2003 ;*



- el artículo 27.3 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril): y
- el artículo 1709 del Código civil .

Las infracciones reprochadas por lo resuelto sobre el acto sancionador son referidas a los artículos 24.2 de la Constitución y 183 de la ley General Tributaria , así como a la jurisprudencia constitucional que interpreta que la presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria que pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y requiere probar y motivar los hechos y las circunstancias que constituyan un criterio de graduación se citan las sentencias del tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril , 14/1997, de 28 de enero , 209/1999, de 29 de noviembre , y 332/2000, de 14 de febrero ).

**CUARTO.-** *La naturaleza y finalidad del recurso de casación para la unificación de doctrina.*

Debe recordarse que el recurso de casación para la unificación de doctrina es un instrumento procesal para garantizar el principio de igualdad en la aplicación de la ley cuando sobre controversias sustancialmente idénticas existen resoluciones contradictorias. Que realiza esa función principal anulando la sentencia impugnada, si esta incurre en infracción jurídica; pero, en el caso de que confirme como válida dicha resolución, por considerar correcta su doctrina y no la de las sentencias de contraste, deja inalteradas las situaciones creadas por estas resoluciones anteriores. Y que únicamente se puede acudir a él cuando no es posible utilizar el recurso de casación común.

En lo que acaba de expresarse están presentes las principales notas que lo caracterizan según declaración reiterada de este Tribunal Supremo (SSTS, entre otras, de 12 de marzo de 2008, rec. 130/2007 ; 9 de febrero de 2005, rec. 179/2004 ; 12 de julio de 2004, rec. 180/2003 ; 29 de octubre de 2003, Rec. 3625/1998 ), y éstas son principalmente las dos que continúan.

Por un lado, la doble finalidad que le corresponde: asegurar el principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; y realizar, también, la función nomofiláctica de protección del ordenamiento jurídico que es propia de toda casación, fijando la solución correcta o doctrina legal sobre la cuestión controvertida. Y, por otro, su significación de remedio procesal excepcional o subsidiario en relación con el recurso de casación común.

Ampliando la significación de esta última nota, debe decirse que este recurso revela la preocupación por ampliar los mecanismos de defensa del principio de igualdad en la aplicación de la ley.

La vulneración de este principio, como cualquier otra infracción del ordenamiento, se puede hacer valer a través del recurso de casación común, pero hay asuntos que tienen vedado este último recurso. Para estos últimos, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye precisamente una herramienta de salvaguarda del principio constitucional de igualdad en la aplicación de la ley; es decir, a esos litigios se les permite, al exclusivo efecto de tutelar el principio de igualdad en la aplicación de la ley, un remedio procesal que por regla general tienen excluido para cualquier otra infracción jurídica.

Como también ha de subrayarse que la consecuencia de esas notas que acaban de señalarse es la necesidad requerida por la jurisprudencia de estos dos fundamentos para que el recurso de casación para la unificación de doctrina pueda alcanzar éxito: que (1) existan de fallos contradictorios y (2) se exponga la infracción legal que es imputada a la sentencia recurrida para apoyar su anulación.

La STS de 12 de julio de 2004, rec. 180/2003 , es una muestra bien expresiva de esa jurisprudencia, y se expresa así:

« (...) El acceso al mismo se encuentra condicionado por requisitos de cuantía, imposibilidad de acudir al recurso de casación ordinario y, fundamentalmente, por la circunstancia de que la contradicción que se alega se hubiese ocasionado con respecto a los mismos litigantes, u otros en idéntica situación, en mérito de hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. Y sus efectos se reducen a casar y anular la sentencia recurrida, siempre que en la misma se hubiese producido una infracción de la correcta interpretación y aplicación de la normativa legal y jurisprudencial sentada por la resolución o resoluciones firmes citadas como contraste de la impugnada, aunque sin alterar -en caso contrario- las situaciones jurídicas creadas al amparo de aquéllas.

Así pues el éxito del escrito de interposición de un recurso de esta naturaleza está condicionado al cumplimiento de dos requisitos fundamentales: la acreditación de la identidad sustancial de las circunstancias subjetivas y objetivas entre el supuesto objeto de recurso y los que constituyen los precedentes que discordian con la solución adoptada, y la demostración, mediante la alegación de los correspondientes motivos de casación, de la errónea aplicación de la Ley o la jurisprudencia por parte de la sentencia recurrida, en contraposición a lo acertadamente resuelto en las resoluciones de contraste».





Esos elementos de coincidencia que resultan necesarios encarnan lo que una reiteradísima jurisprudencia viene denominando el requisito de la triple identidad, esto es, de la identidad subjetiva, objetiva y causal.

Y en lo que más particularmente hace a la identidad objetiva, debe decirse que está referida a las circunstancias de hecho, a las premisas fácticas tomadas en consideración por las sentencias comparadas para resolver las controversias enjuiciadas; y estas han de ser sustancialmente análogas en cuanto a los datos que son trascendentes para el derecho que haya sido aplicado.

Finalmente, debe así mismo subrayarse que lo que la jurisprudencia viene exigiendo sobre esta segunda identidad objetiva es que los hechos deben ser tomados en consideración tal y como hayan sido descritos o apreciados por la sentencia recurrida, sin que sea posible revisarlos o corregirlos so pretexto de que hubo una indebida valoración probatoria ( SSTS de 12 de marzo de 2008, rec.130/2007 , y 8 de abril de 2008, rec. 210/2007 ).

**QUINTO.-** *Falta de identidad entre el caso decidido por la sentencia recurrida y el resuelto por la sentenciade contraste dictada el 23 de mayo de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 3925/2008 .*

I.- De esa sentencia de contraste debe destacarse lo siguiente:

Señala que la demanda esgrimió tres motivos de argumentación y expone el tercero de ellos en estos términos:

*«Por último, y recordando el extraordinario efecto jurídico que para el posterior desarrollo del expediente comporta la firma del Acta de Conformidad, no pudiendo de ningún modo considerarse simple acto de trámite, niega la eficacia de las mismas porque se firmaron por persona que carecía de poder suficiente para ello».*

Acoge esa tercera impugnación de la demanda con este principal razonamiento:

*«(...) Tal como ya hemos afirmado la resolución impugnada daba respuesta a las tres objeciones formuladas. Sin embargo, y en lo que se refiere a la tercera de las alegaciones considera la Administración que el documento que obra en el expediente, tal como el mismo indica, es un impreso elaborado al amparo del art. 46 de la L.G. T. de 2003 y por tal razón constituye un documento suficiente.*

*En efecto, dice dicho artículo, bajo el epígrafe de "representación voluntaria":*

*1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.*

*2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV y V de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.*

*A estos efectos, serán válidos los documentos normalizados de representación que apruebe la Administración tributaria para determinados procedimientos.*

*3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación....*

*Ciertamente, en el impreso de referencia figura la firma de los interesados y del llamado "representante" pero no existe firma ni referencia alguna de la Administración que confirme que dicho documento ha sido firmado, como la norma exige en el párrafo (...) transcrito, que se trata de una "declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente".*

*Estamos, pues, ante un supuesto de los que en múltiples ocasiones ya se ha pronunciado esta misma Sala que, así, dispone de una consolidada doctrina en los términos que vamos a reproducir como argumentación jurídica de la Sent. 694/2008, de 22 de junio (entre tantas otras que cabría citar)».*

Luego, para reforzar ese básico razonamiento, dicha sentencia de contraste reproduce en ella lo que fue expuesto en esa anterior sentencia 694/2008 de la propia Sala de Valencia que invoca; y transcribe lo que esta sentencia 694/2008 declara sobre cuáles han de ser los términos del poder otorgado al representante para que este pueda firmar un acta de conformidad y sobre que su tesis fue confirmada por la sentencia de 10 de junio de 2005 de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

II.- Lo anterior pone de manifiesto que la concreta cuestión resuelta en esa sentencia de contraste fue la atinente a la necesidad formal de que el documento que formalice la representación otorgada por el obligado



tributario se realice ante el órgano administrativo competente; y que la razón de decidir, esto es, de negar validez a la representación cuestionada en ese proceso, fue que no constaba referencia alguna de que la Administración hubiese confirmado ese documento en los términos requeridos por el artículo 45 de la LGT de 2003 .

Lo cual, si se compara con la reseña de la sentencia aquí recurrida que antes se hizo, impide apreciar la identidad que resulta necesaria, pues lo que en esta se analizó y decidió fue la diferente cuestión del contenido que presentaba el documento de autorización.

Y ha de subrayarse que la identidad que resulta necesaria ha de apreciarse en relación con el concreto caso que fue enjuiciado por la sentencia de contraste y no con los que fueron analizados por las otras sentencias que tal sentencia de contraste cita.

III.- A ello ha de añadirse que la doctrina de la antes mencionada STS de 10 de junio de 2005 está superada por sentencias posteriores de esta Sala y Sección en lo que hace al contenido del poder de representación, entre ellas la STS de 14 de mayo de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina 194/2009 ), que se expresa así:

*«(...) la doctrina correcta es la de la sentencia recurrida, que concuerda con el criterio de la reciente sentencia de esta Sala de 3 de abril de 2012 (rec. de cas. 2207/2011 ) que considera suficiente el documento formalizado en el que aparecen las firmas de representante y representado otorga(n)do la representación para todas las actuaciones administrativas que resulten del procedimiento de regularización de la situación tributaria en curso, aunque no se mencione expresa y particularizadamente el acta de conformidad».*

**SEXTO.-** Falta de identidad entre el caso decidido por la sentencia recurrida y los resueltos por las sentencias de contraste dictadas el 4 de noviembre de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 13/2014 y el 31 de octubre de 2013 por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el recurso núm. 6319/2011 .

I.- La sentencia de 4 de noviembre de 2014 de la Audiencia Nacional anuló un acto sancionador por falta de motivación con este razonamiento (en su FJ 6).

*« 6. Por último, el recurrente considera nulo el acuerdo sancionador por falta de motivación. Alega al efecto que así lo ha resuelto esta misma Sala y Sección en la sentencia dictada, el 16 de abril de 2014, en el recurso nº 202/2013 interpuesto por el hijo del hoy recurrente (...) contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción que trae su causa de idéntico procedimiento de inspección.*

*Y, en efecto, esta Sala en la sentencia citada anuló la sanción impuesta por insuficiente motivación. Literalmente la Sala resolvió lo siguiente:*

*La actora se remite para apoyar su pretensión tendente a anular la sanción a la doctrina del Tribunal Supremo, que exige motivar la existencia del elemento objetivo de la infracción, así como el elemento de la culpabilidad. Remarca que dicha Doctrina exige una motivación específica ( artículo 103.3 , 210.4 y 211.3 LGT ), cuya omisión tienen una dimensión constitucional, en tanto lesiona el principio de presunción de inocencia ( artículo 24 CE ), y hace que el acuerdo sancionador sea nulo de pleno derecho ( artículo 62.1 a ) Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común . - Añade que no se acredita la ocultación o la intención de defraudar ( artículo 184 LGT ).*

*El acuerdo sancionador establece que concurre infracción del artículo 193.1 de la Ley 58/2003 ("dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debería resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice ..."), siendo la infracción grave, en aplicación del artículo 191.3 ( "la infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3000 euros y exista ocultación"). El elemento objetivo- afirma- se produce con la constatación de la existencia de unas ganancias patrimoniales no declaradas que han supuesto que el sujeto pasivo dejara de ingresar 123.306,18 euros en el ejercicio regularizado. Además, concurre el elemento subjetivo de la culpabilidad, es decir, la concurrencia de culpa o negligencia, según se deduce de las actuaciones de comprobación e investigación, ya que el interesado incumplió la normativa IRPF obteniendo ganancias no declaradas.*

*A continuación razona que no puede alegarse ninguna de las eximentes de la responsabilidad previstas en el artículo 179.1 de la Ley 58/2003 , en especial que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que el contribuyente no se ha amparado en una interpretación razonable de la norma, por cuanto no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del IRPF, las cuales resultan claras concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa.*

*La voluntariedad de la infracción también se aprecia, a juicio de la Inspección, ya que de las cuentas bancarias han surgido unos ingresos que no se corresponden con las rentas declaradas, ni se ha podido probar que procedan*



de la capacidad de ahorro del sujeto pasivo (no se su familia), y tampoco justifica fehacientemente su origen. Por todo ello se considera que la conducta es voluntaria y culpable en el sentido de que era exigible otra conducta distinta. No puede apreciarse, dice, buena fe. Por consiguiente, concluye, no concurren ninguna de las causas de excusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 .

El Tribunal (Supremo) viene sosteniendo (por todas, Sentencia de 9 de abril de 2011 -rec. cas. nº 2312/2009 ) que determinadas afirmaciones en torno a la comisión de la infracción resultan por sí solas insuficientes para la imposición de sanciones, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, ya que esa nitidez en la regulación no es suficiente para la represión. Así, la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite [razonar] existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable - como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003 ), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d ) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice [entre otros supuestos], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Y que "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad".

La aplicación de esta Doctrina debe llevar a la anulación de la sanción por su insuficiente motivación acerca de la culpabilidad, ya que la justificación del elemento de la culpabilidad ( artículo 183 LGT ) se produce por exclusión, apelando a las causas de exclusión de la culpabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT . En un supuesto similar, en el que se regularizaban determinados incrementos de patrimonio no justificados, basándose en la presunción legal establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Alto Tribunal se pronuncia de forma clara en estos términos: "habiendo aceptado la liquidación por IRPF derivada de una presunción legal que no ha podido desvirtuar, a la hora de imponer sanciones, corresponde a la Administración Tributaria desvirtuar de forma clara, suficiente y objetiva la presunción de inocencia, que favorece al contribuyente, sin que en consecuencia las mismas razones y datos sirvan para la regularización y para la imposición de una sanción" ( Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 31 Octubre 2013, rec. 6319/2011 ).

El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, que la Administración pruebe y motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril ; 14/1997, de 28 de Enero ; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero ).

Así las cosas, procede anular la sanción impuesta, sin que sea preciso analizar el último de los motivos planteados en torno a la concurrencia del tipo agravado del artículo 191.3. LGT . ( SAN de 16 de abril de 2014 ).

Pues bien, por las mismas razones ya expresadas en la sentencia que parcialmente se acaba de transcribir y teniendo en cuenta que la sanción que ahora se examina adolece de idéntica falta de motivación, procede resolver en idéntico sentido y, por lo tanto, anular la sanción impuesta; sin que sea preciso analizar el resto de los motivos planteados en relación con la alegada inexistencia de la intención de ocultar».

II.- La sentencia de 31 de octubre de 2013 de esta la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo no acogió el único motivo del recurso de casación que interpuso el Abogado del Estado contra una sentencia que había anulado una sanción con este esencial argumento:

«(...) no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción

tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

Por tanto, siguiendo la doctrina expuesta, procede anular la sanción por su insuficiente motivación acerca de la concurrencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del sujeto infractor, como sería en este caso la recurrente».

Para rechazar ese motivo de casación expuso lo siguiente:

«La respuesta de esta Sala al motivo formulado parte de que, como ha quedado indicado, la sentencia impugnada estima la pretensión anulatoria de la sanción, por cuanto considera que el acuerdo sancionador

"al remitirse al resultado de la liquidación y aludir a la claridad de la norma como única justificación de la culpabilidad del sujeto pasivo, no ofrece una motivación suficiente de su concurrencia, en los términos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo".

Esta justificación del fallo es plenamente conforme con la reiterada doctrina de esta Sala (valga por toda la jurisprudencia la Sentencia de 13 de diciembre de 2012, correspondiente al recurso de casación nº 3437/2010 y las que en ella se citan) acerca de que la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad, es, la mayoría de las veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal, no sucediendo lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la Sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia, que el art. 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y, en definitiva, el art. 25 C.E., exigen para que pueda imponerse sanciones (en este sentido, y por todas, Sentencia de 6 de junio de 2008, correspondiente al recurso de casación para la unificación de doctrina número 146/2004, FD Cuarto); y éste es claramente el caso, en el que, como pone de relieve la parte recurrida, habiendo aceptado la liquidación por IRPF derivada de una presunción legal que no ha podido desvirtuar, a la hora de imponer sanciones, corresponde a la Administración Tributaria desvirtuar de forma clara, suficiente y objetiva la presunción de inocencia, que favorece al contribuyente, sin que en consecuencia las mismas razones y datos sirvan para la regularización y para la imposición de una sanción.

Debe recordarse que el Tribunal Constitucional tiene declarado que el principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de Abril; 14/1997, de 28 de Enero; 209/1999, de 29 de Noviembre y 33/2000, de 14 de Febrero) habiéndose declarado en la Sentencia 164/2005, de 20 de junio, que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79.a) de la Ley General Tributaria, sin motivación de la culpabilidad, vulnera el derecho a la presunción de inocencia.

Tras examinar el expediente administrativo apreciamos las dificultades que ha tenido la Inspección en su tarea de comprobación; y que, en su caso, pudieran haber determinado las medidas previstas para los casos de resistencia, obstrucción, excusa o negativas a la Administración Tributaria, así como no se nos oculta el carácter "notorio" del supuesto al que hace referencia el Abogado del Estado en su escrito de interposición, pero ello no puede justificar que la presunción de inocencia, que tiene carácter constitucional ( artículo 24.2 de la CE ), trate de contradecirse a base de una fórmula estereotipada que pueda servir para toda clase de procedimientos sancionadores.

Por tanto, y en definitiva, no existe motivación "sucinta", como sostiene el Abogado del Estado, sino insuficiencia de motivación.

Por otra parte, la motivación de la sanción ha de vincularse al acuerdo de imposición de la misma y estar contenido en él, sin que sea posible ampararse en la argumentación de la resolución del TEAC, tal como con habilidad expone el Abogado del Estado, al final de su exposición.

Por lo expuesto, el motivo no prospera».

III.- La comparación de esos razonamientos que acaban de transcribirse de las dos anteriores sentencias de contraste con lo razonado en la sentencia aquí recurrida en sus FFJJ quinto y sexto (que también antes se transcribieron), pone así mismo de manifiesto que entre aquellas y esta tampoco se da la identidad que resulta necesaria para que pueda prosperar el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Esas sentencias de contraste básicamente razonan que para justificar la culpabilidad no basta con invocar los hechos que determinaron la regularización o el resultado de esta, ni con aludir a la claridad de la norma que resultaba aplicable para determinar la obligación tributaria, pues resulta obligada una explicación sobre las



concretas circunstancias de hecho de que se parte para apreciar la culpabilidad y sobre el razonamiento que se sigue para deducir de esas circunstancias la intencionalidad o negligencia determinante de dicha culpabilidad.

Mientras que en la aquí recurrida considera suficientemente motivada la culpabilidad porque se consignan los hechos en los que se apoya y, además, se incluye una explicación sobre las razones por las que de esos hechos se deriva en el obligado tributario la concurrencia del elemento de voluntariedad o intencionalidad.

Así se constata, en especial, de estas declaraciones de su FJ sexto:

*«Pues bien, los argumentos transcritos contienen la motivación suficiente sobre la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no son una simple manifestación genérica de su conducta, sino que expresan la necesaria concreción e individualización de la intencionalidad, con descripción de los hechos conectados con la misma, constando en el acuerdo sancionador el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, con expresiones de valoración de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, con lo que se cumple lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 1/1.998, de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y artículo 35 del Real Decreto 1930/1.998 de Régimen Sancionador Tributario, y posteriormente en el artículo 211.3 de la Ley General Tributaria y artículo 24 del Real Decreto 2063/2.004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.»*

*Es cierto que la conformidad con la liquidación no significa admitir la responsabilidad por infracción tributaria, pero la Administración no ha deducido la culpabilidad de la parte contribuyente por tal motivo ni con argumentos estereotipados ni con una remisión genérica a la claridad de las normas, ya que la conclusión a la que llega en el acuerdo sancionador impugnado se basa en la valoración de la intencionalidad del obligado tributario que se infiere de datos concretos, objetivos y debidamente acreditados».*

**SÉPTIMO.-** Decisión final de la Sala como consecuencia de lo anterior y costas.

La conclusión de todo lo que antecede es que procede declarar no haber lugar al actual recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina también la imposición de una condena en costas en aplicación del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional .

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA , señala como cifra máxima a que asciende esa imposición de costas, por la totalidad de los conceptos comprendidos en ellas, la de dos mil euros.

Y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios habituales seguidos por esta Sala y, desde ellos, se pondera la complejidad de lo suscitado en el recurso de casación y la dedicación requerida para formular el escrito de oposición.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido  
**1.-** No haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por doña Antonia contra la sentencia de 1 de febrero de 2016 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en los recursos contencioso-administrativos acumulados núm. 1344/2013 y 220/2014 ). **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes al presente recurso, con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia.

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. Angel Agualló 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. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.