



Roj: **STSJ MU 338/2018 - ECLI:ES:TSJMU:2018:338**

Id Cendoj: **30030330022018100109**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **22/02/2018**

Nº de Recurso: **482/2016**

Nº de Resolución: **107/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **PILAR RUBIO BERNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00107/2018

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

N.I.G: 30030 33 3 2016 0000781

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000482 /2016

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. Everardo

ABOGADO JOSE MARIA VALLES AMORES

PROCURADOR D./Dª. MARIA TERESA HIDALGO CALERO

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE LA REGION DE MURCIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

RECURSO núm. **482/2016**

SENTENCIA núm. **107/2018**

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA

SECCIÓN SEGUNDA

compuesta por

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Pilar Rubio Berná

Magistradas



ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA n.º 107/18

En Murcia, a veintidós de febrero de dos mil dieciocho.

En el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO n.º. 482/16, tramitado por las normas del procedimiento ordinario, en cuantía de 7.671,18 €, y referido a: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Parte demandante:

D. Everardo , representado por la Procuradora D^a. María Teresa Hidalgo Calero y defendidos por el Letrado Sr. Vallés Amores.

Parte demandada:

La Administración del Estado (TEAR de Murcia), representada y dirigida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 27 de abril de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 , acumuladas, interpuestas, la primera contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, por el que se desestima el recurso contra el Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador con número de referencia 5I 77116962, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicio 2009, por una cuantía de 5.753,38 €; y la segunda contra el Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el Acuerdo de Imposición de sanción por infracción tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, con número de referencia 2014300000102S, por el concepto IRPF, ejercicio 2009, por una cuantía de 1.917,80 €

Pretensión deducida en la demanda:

Se dicte sentencia por la que estimando el recurso se declare la nulidad del acto recurrido por no ser conforme a derecho con imposición de costas a la administración demandada.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Pilar Rubio Berná, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 18 de julio de 2016, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó la demanda, deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada ha solicitado la desestimación de la demanda por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Acordado el recibimiento del recurso a prueba, se practicó la que propuesta fue admitida con el resultado que obra en autos, y evacuado el trámite de conclusiones se señaló para votación y fallo el día 9 de febrero de 2018

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Dirige la actora el presente recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 27 de abril de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 , acumuladas, interpuestas, la primera contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, por el que se desestima el recurso contra el Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador con número de referencia 5I 77116962, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicio 2009, por una cuantía de 5.753,38 €; y la segunda contra el Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el Acuerdo de Imposición de sanción por infracción tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, con número de referencia 2014300000102S, por el concepto IRPF, ejercicio 2009, por una cuantía de 1.917,80 €



El TEARM desestima ambas reclamaciones y en cuanto al acuerdo de imposición de sanción, rechaza en primer lugar la alegación de falta de motivación del acto impugnado por considerar que consta en el Acuerdo debidamente expresado tanto el incumplimiento que dio origen a la infracción, como la conducta tipificada que ha sido sancionada; y en relación con la motivación del elemento subjetivo, el Órgano gestor incorpora al Acuerdo sancionador el hecho que pone de manifiesto la existencia de conducta negligente y consecuentemente sancionable, consistente en la declaración de unos ingresos susceptibles de tributación, sin que se pueda apreciar cierto grado de razonabilidad en la forma de actuar del interesado, teniendo en cuenta la claridad y precisión de las normas relativas a esta obligación.

En cuanto a la alegación de que no concurre en la conducta observada el elemento subjetivo de la infracción tributaria, la culpabilidad, a juicio del tribunal dicha alegación se funda en una mera opinión subjetiva del reclamante que no se basa en razonamiento o prueba de ninguna especie que desvirtúe las razones por las que la Administración aprecia la concurrencia de dicha culpabilidad, limitándose el reclamante a realizar afirmaciones genéricas, y generalmente aceptadas, como que rige la presunción de inocencia del contribuyente, que el elemento subjetivo de la infracción tributaria debe ser motivado por el Órgano gestor y otras similares, como el hecho de que las rentas no figurasen en el borrador de la declaración.

Explica el Tribunal que no es necesaria la voluntad de incumplir la norma, que implicaría la concurrencia de dolo, sino que basta la simple negligencia por omisión del mínimo deber de cuidado exigible;

En relación a la desproporción de la sanción con la trascendencia real de la declaración, reproduce el contenido de los artículos 96 y 7 y 97 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas que regulan, respectivamente, la obligación de declarar y las rentas exentas en relación con premios de loterías y **apuestas**; concluyendo que en este caso, el premio de 50.000 € obtenido en un sorteo de la Organización Impulsora de Discapacitados, debía estar sujeto a retención al no estar exento, y ello determinaba la obligación de declaración del reclamante, así como determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de la LIRPF, sin que el borrador sustituya per se la declaración, sino solo en el supuesto de que se suscriba y confirme (Art. 98 LIRPF), siendo el reclamante el responsable de su comprobación.

Estima el TEARM, en consecuencia, que en el presente caso, la conducta del reclamante es suficientemente representativa de, al menos, negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando no declara la ganancia patrimonial obtenida.

En relación a la segunda de las reclamaciones, se transcribe lo dispuesto en el artículo 188 de la LGT, sobre la reducción de las sanciones, y se argumenta que, constando la presentación del recurso y reclamación frente a la sanción y no existiendo ninguna alegación específica, confirma el acto impugnado.

SEGUNDO.- Como fundamento de la pretensión anulatoria que se ejercita, alega la actora en síntesis, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dependencia Regional de Inspección, le citó el 12 de febrero de 2014 para un procedimiento de comprobación de su IRPF relativo a los ejercicios de los años 2009 y 2010 en relación a una posible "ganancia patrimonial derivada de premios" por un premio recibido en metálico por importe de 50.000 € en 2009, por su participación en un sorteo de la Organización Impulsora de Discapacitados.

Argumenta que no declaró dicho premio entendiendo que estaba exento de retención según el artículo 75.3.f) del Reglamento del IRPF aprobado por RD439/2007 de 30 de marzo, y ello teniendo en cuenta que el sorteo de la Organización de Discapacitados estaba supeditado al sorteo en una fecha concreta de la ONCE, por lo que interpretó que, quedaba incluido entre los expresamente citados en el artículo 7.º de la ley 35/2006 y que estaba exento. Además, recibió el borrador de su IRPF de 2009, emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con un resultado a devolver de 8887 €, sin que constara el premio recibido, por lo que entendió que dicha circunstancia, no era sino una confirmación de su no sujeción a retención, ya que el borrador se emitía por la propia AEAT.

Alega, por último, que todas las circunstancias concurrentes abonaban su interpretación puesto que cuando ganó el premio, nadie de la Organización de Discapacitados, le informó de los trámites a seguir para su cobro y declaración. No había información en el sorteo, en la publicidad ni en el justificante de participación, en ningún sitio se le indicó que el premio fuera una excepción al citado artículo de no sujeción a IRPF.; y además, cuando cobró el premio a través del banco no se le aplicó la habitual retención, como se hace actualmente teniendo en cuenta que están calificados como "entidad colaboradora" de AEAT. En el momento de recibir el borrador de AEAT, quien se supone que obtiene su información de las empresas y organizaciones, incluida la Organización de Discapacitados, dicho premio no figuraba entre los rendimientos o ganancias obtenidos en 2009. Pasados cuatro años desde la confirmación del borrador, volvió a solicitar el borrador de sus datos fiscales de 2009, el cual permanecía sin modificar, es decir, sin incluir el premio obtenido, por lo que parecía no haberse cambiado



la interpretación de la no sujeción de dicho premio a pesar de los procedimientos de comprobación iniciados por AEAT a través de otros departamentos incluso a la OID.

Entiende el recurrente que una simple interpretación y cumplimiento erróneos, tampoco pueden suponer actos dolosos o intencionales, según el Principio de presunción de inocencia del artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos o el artículo 24 de la Constitución Española. Y explica que del procedimiento de comprobación se derivó un acta por 14.52291 € en concepto de cuota y 2.72072 € en concepto de intereses, por lo que resulta un total a ingresar de 17.33250 €; que el actor firmó en conformidad, una vez que el Inspector de la AEAT, le hizo ver que la Organización de Discapacitados no se encontraba contenida en las organizadoras no sujetas, hecho que hasta entonces, desconocía. Se vio precisado a solicitar aplazamiento del importe a ingresar por principal e intereses de demora, asumiendo nuevos intereses, por liquidar las retenciones en 2014 en lugar de en 2010, y nuevamente intereses por aplazar la deuda, al no poder pagarla al contado, sin que recurriera dicho acto a pesar de que 2.72072€ de intereses de demora, le parecían injustos y desproporcionados, percibiendo una posible intencionalidad por parte de la Agencia Tributaria en su actuación, al revisar los ejercicios lo más tarde posible y justo antes de su prescripción, posiblemente para acrecentar los intereses y recargos derivados y así hacer un mayor logro recaudatorio.

Ello demuestra, a su juicio, que en ningún momento ha recurrido la cuota ni sus intereses, ni se ha ocultado información, ni se ha opuesto a liquidar el importe que se ha considerado correcto, pero sí ha manifestado su más absoluta disconformidad con el procedimiento sancionador que se le ha aperturado, basado en el único motivo de "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". Se califica la infracción como grave, y en base a ello se establece un porcentaje del 75%, por lo que se le impone sanción por 10.95883 €.

Considera el recurrente que se han vulnerado los principios que deben regir en el Derecho Administrativo, como son el Principio de Buena Fe, principio de Legalidad y el Principio de Proporcionalidad puesto por la falta de ingreso en plazo de 14.52291 € se exige el pago de 30.18766€.

Por su parte, el Abogado del Estado se opone a la pretensión actora por los fundamentos contenidos en la resolución recurrida y en atención a los documentos obrantes en el expediente mantiene que no cabe apreciar una interpretación razonable cuando la norma es suficientemente clara, como ocurre con el artículo 7.º de la LIRPF, en su redacción aplicable al caso, que declaraba exentas los premios de las loterías y **apuestas** organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y **Apuestas** del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de **juegos** autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles, estando prohibida la analogía en el ámbito tributario.

Es, patente, a su juicio, que concurre, al menos, una falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que posibilita la imposición de la sanción.

TERCERO.- Esta Sala en reiteradas ocasiones ha precisado, en lo que se refiere al principio de culpabilidad, que los principios inspiradores de todo derecho sancionador no deben ser ajenos al ámbito de lo tributario, y que nunca una discrepancia jurídica puede desembocar en una sanción, puesto que en estos casos debe motivarse, explicarse o ponerse de manifiesto, con mayor rigor si cabe, el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma, pues en otro caso estaríamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva que no es en absoluto aplicable en el derecho sancionador en general, y en el tributario en particular. Es cierto que desde las reformas del art. 77 de la Ley General Tributaria de 1963 llevadas a cabo en abril de 1985 y julio 1995, establecieron que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, lo que se mantienen en la actualmente vigente Ley General Tributaria cuando en el art. 183 señala que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. Ahora bien, esa simple negligencia, como grado o escala mínima de la culpabilidad, tiene que verse reflejada en cada expediente sancionador. Y ante ello debemos destacar, como lo ha hecho el Tribunal Constitucional, entre otras en sentencias 76/1990, que uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador es el de que los principios y garantías existentes en el ámbito del Derecho Penal, son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública.

El Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente cuando la ley ha 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 aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (sentencias del Tribunal Supremo, entre otras muchas de 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo , 9 de junio de 1993 , 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

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.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de julio de 2012 ha señalado textualmente:

"...no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio»" (Sentencia de 6 de junio de 2008 , rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004); de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002); y de 2 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 9712/1997).

Por último y en lo que se refiere a la afirmación realizada por la Sala de instancia, centrada en que no ha existido ocultación, debe recordarse que la ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por la jurisprudencia para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el art. 77.1 de la L.G.T . -y debe entenderse que reclama, asimismo, el actual art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 146/2004), para poder imponer sanciones tributarias (Sentencias de 2 de noviembre de 2002 , (rec. cas. núm. 9712/1997), de 18 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 3267/2002) , y de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004)... "

Ciertamente, el artículo 7 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas declarados exentos en su letra ñ) Los premios de las loterías y **apuestas** organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y **Apuestas** del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de **juegos** autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Y en esta relación de organismos Exentos no se incluye la OID, sin embargo, tampoco podemos obviar, que a nivel popular y en el año 2009 la asimilación entre la ONCE y la OID estaba muy generalizada, llegando a confundirse en muchos de los casos los cupones de la ONCE con los que vendían los discapacitados, cuando además, hasta en el sorteo coincidía, al quedar vinculados unos a otros. Como señala la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 4 Nov. 2014, Rec. 13/2014 <<El Tribunal 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 (LA LEY 63/1963) no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE (LA LEY 2500/1978) 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 (LA LEY 1914/2003) 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 (LA LEY 1914/2003).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 (LA LEY 63/1963) -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 .

CUARTO.- En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo y anular la sanción tributaria impuesta por no ser conforme a derecho; sin hacer expresa imposición de costas atendiendo a las dudas de hecho y de derecho que plantea el supuesto de autos.

En atención a todo lo expuesto, Y POR LA AUTORIDAD QUE **NO** S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº. 482/16 interpuesto por D. Everardo contra la Resolución del Tribunal Económico Regional de Murcia de 27 de abril de 2016, que desestima las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 y NUM001 , acumuladas, interpuestas, la primera contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, por el que se desestima el recurso contra el Acuerdo de Resolución del procedimiento sancionador con número de referencia 5I 77116962, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicio 2009; y la segunda contra el Acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el Acuerdo de Imposición de sanción por infracción tributaria dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Murcia, con número de referencia 20143000000102S, por el concepto IRPF, ejercicio 2009, anulando y dejando sin efecto dichos actos por no ser conformes a derecho, sin costas

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley . El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.