



Roj: **STSJ M 2909/2014 - ECLI:ES:TSJM:2014:2909**

Id Cendoj: **28079330052014100340**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **27/03/2014**

Nº de Recurso: **1084/2011**

Nº de Resolución: **358/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **CARMEN ALVAREZ THEURER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 21-06-2011,**  
**STSJ M 2909/2014**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**Sección Quinta**

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009730

**NIG:** 28.079.00.3-2011/0002136

**Procedimiento Ordinario 1084/2011**

**Demandante:** D./Dña. Cipriano

PROCURADOR D./Dña. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

**Demandado:** Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA**

**DE**

**MADRID**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN QUINTA**

**SENTENCIA 358**

RECURSO NÚM.: 1084-2011

PROCURADOR D./DÑA.: MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES

LETRADO COMUNIDAD DE MADRID

**Ilmos. Sres.:**

**Presidente**



**D. José Alberto Gallego Laguna**

**Magistrados**

**D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo**

**Dña. María Rosario Ornos Fernández**

**Dña. María Antonia de la Peña Elías**

**Dña. Carmen Álvarez Theurer**

En la Villa de Madrid a 27 de Marzo de 2014

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1084/2011, interpuesto por la Procuradora Sra. Sampere Meneses en nombre y representación de D. Cipriano , frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 21 de junio de 2011 en la reclamación NUM000 , por la que se inadmite el recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución de dicho Tribunal de 15 de abril de 2011, en la reclamación interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, por infracción tributaria derivada de la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007, por importe de 5.785,07€.

Habiendo comparecido como parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada por el Abogado del Estado y codemandada la COMUNIDAD DE MADRID, representada por su letrado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** - Por el Procurador DÑA. MARIA DEL ROCIO SAMPERE MENESES actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

**SEGUNDO** .- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

**TERCERO** .- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

**CUARTO** .- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D<sup>a</sup> **Carmen Álvarez Theurer** , quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.** - Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 21 de junio de 2011 en la reclamación NUM000 , por la que se inadmite el recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución de dicho Tribunal de 15 de abril de 2011, en la reclamación interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, por infracción tributaria, ejercicio 2007, por importe de 5.785,07 €.

La parte actora alega contra la sanción impuesta varios motivos de impugnación entre los que se encuentra la falta de culpabilidad en su conducta, y la ausencia de motivación y prueba de la misma en el acuerdo sancionador.

La defensa de la Administración General del Estado solicita la confirmación de la resolución recurrida.

**SEGUNDO.**- En cuanto a la cuestión de fondo planteada debe iniciarse el análisis por las posibilidades revisoras que competen a este Tribunal de Justicia respecto de la resolución impugnada dictada por el TEAR de fecha 21 de junio de 2011, por la que se inadmite el recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución de dicho Tribunal de 15 de abril de 2011, en la reclamación interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción, por infracción tributaria, ejercicio 2007. La razón que llevó al TEAR a desestimar el recurso de anulación y a confirmar la resolución del TEAR impugnada en anulación es porque entendió que no había sido incongruente el pronunciamiento del TEAR impugnado en anulación en cuanto que no se apartaba del petitum sino que lo



denegaba de forma motivada de lo cual concluye que resultaba evidente que no había existido por parte del TEAR una modificación sustancial de los términos al no apartarse de la discusión jurídica sobre lo pedido.

Ciertamente nos encontramos ante una cuestión jurídica muy dudosa y así lo ponen de manifiesto tanto el Abogado del Estado como los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid en cuanto consideran que únicamente puede ser objeto de este proceso la resolución dictada por el TEAR que exclusivamente se pronuncia sobre la improcedencia del recurso de anulación planteado por la recurrente sin que sea posible en este proceso el examen de las alegaciones del recurrente recogidas en su demanda quien pretende la nulidad de la liquidación girada y de la sanción impuesta por motivos distintos de la incongruencia en que justificó el citado recurso de anulación.

No obstante, sobre esta misma cuestión ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia dictada en fecha 14 de marzo de 2011 en el recurso de amparo nº 4510/2007 que estima el recurso de amparo porque entiende vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva si el Tribunal de Justicia limita su examen en el recurso contencioso administrativo a la resolución del TEAR que rechaza el recurso de anulación porque no concurre, como es el caso, el motivo tasado de impugnación como es la incongruencia. Y, en consecuencia, esta Sala se remite a los fundamentos de derecho recogidos por el Tribunal Constitucional en la citada sentencia. En dicha sentencia se afirma que:

*" TERCERO.- La Sentencia impugnada contiene expresamente una decisión de no pronunciamiento sobre el fondo y es doctrina reiterada de este Tribunal, como hemos señalado, entre otras muchas, en la STC 25/2010, de 27 de abril, FJ 3, que "el control constitucional de las decisiones de inadmisión o de no pronunciamiento sobre el fondo ha de verificarse de forma especialmente intensa, dada la vigencia aquí del principio pro actione, principio de obligada observancia por los Jueces y Tribunales que impide que determinadas interpretaciones y aplicaciones de los requisitos establecidos legalmente para acceder al proceso eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida ".*

Ciertamente, " *el principio pro actione no debe entenderse como la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión o a la resolución del problema de fondo de entre todas las posibles de las normas que la regulan, ya que esta exigencia llevaría al Tribunal Constitucional a entrar en cuestiones de legalidad procesal que corresponden a los Tribunales ordinarios ( SSTC 207/1998, de 26 de octubre, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 3 ; 64/2005, de 14 de marzo, FJ 2, por todas), y es que "lo que en realidad implica este principio es la interdicción de aquellas decisiones de inadmisión -o de no pronunciamiento- que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión -o no pronunciamiento sobre el fondo- preservan y los intereses que sacrifican (entre otras muchas, SSTC 160/2001, de 5 de julio, FJ 3 ; 27/2003, de 10 de febrero, FJ 4 ; 177/2003, de 13 de octubre, FJ 3 ; 3/2004, 14 de enero, FJ 3 ; 79/2005, de 4 de abril, FJ 2 ; 133/2005, de 23 de mayo, FJ 2; STC 25/2010, de 27 de abril, FJ 3).*

*CUARTO.- Para la aplicación de esta doctrina al caso que ahora se examina, es de indicar que el demandante, atendiendo el ofrecimiento de recursos que le hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional en su resolución de 29 de julio de 2004, interpuso el recurso de anulación establecido por el art. 239.6 LGT que literalmente dice así: "Con carácter previo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, podrá interponerse ante el tribunal recurso de anulación en el plazo de 15 días exclusivamente en los siguientes casos:*

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.*
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas.*
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.*

*También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo anterior.*

*El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin mástrámite en el plazo de un mes; se entenderá desestimado el recurso en caso contrario."*

*El Tribunal Regional, decidiendo el recurso de anulación en su resolución de 29 de octubre de 2004, estudia extensamente el motivo alegado -"incongruencia completa y manifiesta de la resolución"-, que constituía precisamente el fondo del recurso, pero lo declara "inadmisible", resolución ésta contra la que se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue registrado con el núm. 77-2005 y que terminó con la Sentencia aquí impugnada en amparo.*

*Ya en este punto es de señalar que esta Sentencia considera que sólo forma parte del ámbito de su conocimiento la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional en Illes Balears de 29 de octubre de 2004, que es la que decide el recurso de anulación interpuesto, por entender que debía limitarse a analizar si concurría el motivo*



de anulación invocado, sin que procediera examinar si la resolución impugnada en anulación incurría en las otras infracciones del ordenamiento jurídico alegadas.

Sobre esta base, ha de señalarse, como con acierto destaca el Abogado del Estado, que las cuestiones planteadas en estos autos tienen como punto de partida la delimitación del contenido objetivo del citado recurso contencioso, pues la pregunta a contestar es la de si la interposición de un "recurso de anulación" previo, facultativo y con motivos tasados -concretados por razones de gravedad, por un lado, y de una cierta sencillez que facilita su apreciación, por otro- traslada al ulterior recurso, en este caso jurisdiccional, la limitación de la cognitio que es propia del señalado cauce previo.

El recurso de anulación establecido en el art. 239.6 LGT, de motivos tasados, es un remedio que, en su "espíritu y finalidad" - art. 3.1, Título Preliminar del Código Civil - aspira a hacer innecesario el planteamiento de un ulterior recurso, éste de plena cognitio. Así las cosas, carecería de sentido que un remedio, basado en motivos tasados y que tiene como finalidad evitar un recurso posterior, en caso de quedar frustrada tal finalidad, provocara para éste, que no ha podido evitarse, la misma limitación de la cognitio que es propia del remedio. Éste no sólo habría fracasado sino que, además, habría cercenado el contenido natural del recurso posterior que no había conseguido hacer innecesario.

Si alguna duda hubiera respecto del sentido del art. 239.6 LGT, quedaría aclarada por el art. 60 del Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en sus apartados 2 -el plazo para la alzada sólo empieza a correr con la resolución expresa o presunta del recurso de anulación- y 4: "la resolución que se dicte como consecuencia del recurso de anulación sólo podrá ser impugnada en el mismo recurso que pudiera proceder contra el acuerdo o la resolución de la reclamación", lo que implica que el recurso de anulación no sólo no influye, recortándolo, en el ámbito objetivo de la cognitio del ulterior recurso, sino que, al contrario, es la resolución del recurso de anulación la que pierde su sustantividad, pues se engloba, para su impugnación, dentro del contenido más amplio de ese recurso posterior.

QUINTO.- La Sentencia aquí impugnada no lo ha entendido así y, dado que el demandante había interpuesto el recurso de anulación que le había sido ofrecido, no ha entrado en el conocimiento de las cuestiones de fondo planteadas y que versaban, en lo fundamental, sobre la conformidad o disconformidad a Derecho de una liquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales: se limita a examinar si concurría el motivo de nulidad que se atribuyó a la resolución de 29 de julio de 2004, declarando que las indicadas cuestiones de fondo "quedaban extramuros del limitado espacio de cognición propio del recurso 77-2005". Con ello traslada la limitación de la cognitio del recurso de anulación al posterior recurso contencioso-administrativo que aquél no consiguió evitar.

Tal solución es fruto de una interpretación del art. 239.6 LGT claramente desproporcionada, habida cuenta de que la finalidad perseguida por el recurso de anulación, que es la de evitar la interposición de un ulterior recurso, para nada exige que éste quede sometido a la misma limitación de la cognitio que afecta a aquél, con lo que ha venido a crearse una causa de no pronunciamiento sobre el fondo del asunto desprovista de base legal.

Por todo ello debemos concluir que el órgano judicial, al limitar su enjuiciamiento a la resolución por la que se inadmitió el recurso de anulación y no llegar a pronunciamiento alguno sobre el contenido de los motivos de fondo suscitados en el recurso contencioso-administrativo, ha dejado de dar respuesta a "todas las cuestiones controvertidas en el proceso", como establece el art. 67.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que exista una causa legal que fundamente su decisión de no pronunciamiento, vulnerando de este modo el derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción.

Procedente será, en consecuencia, el pronunciamiento previsto en el art. 53 a) LOTC ".

**TERCERO.** - La recurrente solicita que se dicte sentencia por la que se acuerde la nulidad de la sanción impuesta. Básicamente justifica su defensa en la inexistencia de culpabilidad por cuanto la actora presentó autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio de 2007, siendo así que en la resolución del expediente sancionador la Administración no hizo ninguna consideración sobre la culpabilidad de la entidad sancionada pues se limitó a una aplicación literal y automática de la ley sin entrar en el análisis de los elementos subjetivos.

Según se indica en la resolución sancionadora, el tipo infractor aplicado a dicha mercantil ha sido el previsto en el art. 191.1 de la LGT de 2003, en cuya virtud: "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 art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley." Y esta infracción se ha calificado como leve porque, aunque la cuantía dejada de ingresar ha sido superior a 3.000 euros, no ha habido ocultación ( art. 191.2. párrafo primero, de la LGT 2003 ).



Procede examinar la cuestión litigiosa planteada consistente en la adecuación a derecho de la sanción impuesta, respecto a la que se argumenta, entre otros motivos, la ausencia de reflejo de la culpabilidad en su conducta en el acuerdo sancionador.

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, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Comencemos por señalar que en el ámbito tributario, el principio de culpabilidad se encuentra recogido en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria al proclamar que "las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia", expresando el art. 183.1 de la vigente Ley 58/2003 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 76/1990, de 26 de abril, y 164/2005, 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 164/2005 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 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, 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 2008, 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".

La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 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".

En el Acuerdo sancionador en el apartado relativo a la culpabilidad, se realizan solo unas consideraciones genéricas y estereotipadas, describiéndose únicamente los hechos que dieron lugar al acuerdo sancionador, sin que sea descrita la conducta culpable del sujeto pasivo, ya que se señala: "En lo que respecta al elemento subjetivo, en el caso que nos ocupa es cierto que el contribuyente no ha sustraído del conocimiento de la



Administración Tributaria ningún elemento determinante de la base imponible; al contrario, presentó en plazo autoliquidación, y puso a disposición de la Administración la información necesaria para determinar la deuda tributaria correspondiente al hecho imponible objeto de comprobación, por lo que no ha ocultado dato alguno. Dicha circunstancia ya ha sido tenida en cuenta por la Administración en el Acuerdo de Inicio del procedimiento sancionador al calificar la infracción como leve, por no concurrir la circunstancia de ocultación de datos. Sin embargo, el obligado tributario no efectuó el ingreso correspondiente y ha ignorado lo establecido en la norma por lo que queda acreditado que no ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 15 de enero de 2009, recaída en el recurso de casación 4744/04 , promovido contra el acuerdo sancionador derivado de una acta de disconformidad ha estimado que "la exigencia de motivación de las sanciones deriva, no sólo de la Ley General Tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003 , y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre ), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar, el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE (véase, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Cuarto).

Después la misma sentencia expresa " *la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [ Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), FD Quinto]; en efecto, «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 hecho de 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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse*", y 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" (FD 6)*» [ Sentencia de de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006 ), FD Sexto] y la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T. - no es suficiente para fundamentar la sanción porque «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 -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 art. 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» [ Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004 ), FD Cuarto]. Y añade que también son " *las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [ SSTC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997, de 28 de enero , FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio , FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio , FJ 8 ], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992 ), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002 ) que «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FJ Segundo).*



*Y es 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, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).*"

Pues bien, si tenemos en cuenta la indicación genérica de que se considera responsable al contribuyente, ahora recurrente, con frases hechas y generales, no puede derivarse de ello que se considere suficientemente motivado a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo el acuerdo sancionador, ya que no basta la simple manifestación de los hechos que constituyeron la conducta del sujeto pasivo, sino que es necesaria la concreción e individualización en cada caso específico, ya que debe hacerse referencia a en qué consistió la intencionalidad de su conducta. Por ello en el acuerdo sancionador se relata una sucinta descripción de los hechos pero no se conectan descrito con esa intencionalidad de la conducta, de tal manera que no consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho, no conteniendo las referidas expresiones valoración alguna de la voluntariedad o intencionalidad del sujeto pasivo a efectos de establecer su culpabilidad, sin que pueda presumirse la culpabilidad de la simple exposición o relato del hecho que se considera susceptible de ser sancionado, o la referencia a dichos hechos que constan en las actuaciones de comprobación que dieron lugar a la liquidación, lo que incumple lo dispuesto en el art. 211.3 de la Ley General Tributaria y art. 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario.

Así pues, en el supuesto estudiado, el acuerdo sancionador no se encuentra motivado, ya que no individualiza la conducta del infractor enlazándola con la culpabilidad, después de afirmar que la infracción consiste en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que resulta de su correcta autoliquidación.

Estas circunstancias nos permiten concluir sobre la ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, pues no se acredita ni justifica la concurrencia de este elemento en la actuación de contribuyente, contemplada según las exigencias derivadas de la ley y de la interpretación constitucional de las garantías derivadas de los derechos fundamentales reconocidos en los arts. 24 y 25 CE.

De ahí que, en consecuencia, deba de estimarse el recurso y de anularse la resolución impugnada por no ser conforme a derecho, así como el acuerdo sancionador del que traía causa.

**CUARTO.-** Según lo previsto en el artículo 139 LJCA, en su redacción vigente, no ha lugar a efectuar expresa condena en orden a las costas causadas en este proceso.

## FALLO

**Que debemos estimar y estimamos íntegramente el recurso interpuesto por la Procuradora Sra. Sampere Meneses en nombre y representación de D. Cipriano, frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 21 de junio de 2011 en la reclamación NUM000, por la que se inadmite el recurso de anulación interpuesto frente a la Resolución de dicho Tribunal de 15 de abril de 2011, en la reclamación interpuesta contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, acto que anulamos, así como la sanción de la que traía causa, sin imposición de las costas procesales causadas.**

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.