

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068725

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1706/2017, de 8 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2949/2016

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Presunción de inocencia. Procedimiento sancionador. Tramitación. Prueba por presunciones. IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. Incrementos no justificados. Activos ocultos y deudas inexistentes. Recurso de casación para la unificación de doctrina. Estando con la actora, como no podía ser de otro modo, en que las presunciones establecidas en la ley para determinar la existencia de deuda no declarada, no pueden utilizarse sin más para presumir la culpabilidad e imponer sanciones, porque la prueba de la existencia de dolo o culpa corresponde al poder público, resulta que ni la sentencia impugnada se fundamenta solo en la presunción legal y en el silencio o falta de colaboración o explicación de la entidad, ni, como parece mantenerse, la ausencia absoluta de explicación por la persona o entidad objeto de inspección no puede ser considerada jamás, bajo ninguna circunstancia, como un indicio más a tener en cuenta a los efectos de la prueba de la culpabilidad, ni, en fin, los hechos examinados por las sentencias de contraste y la impugnada son los mismos. [Vid., en sentido contrario, STSJ de Andalucía, de 31 de marzo de 2016, recurso nº 457/2014 (NFJ068722), que se recurre en esta sentencia y, en el mismo sentido, SAN, de 13 de diciembre de 201, recurso nº 46/2010 (NFJ049612) y, STSJ de Andalucía, de 20 de noviembre de 2012, rec. nº 2197/2009 (NFJ050690), que se utilizan de contraste].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 134.
Constitución Española, art. 24.2.

PONENTE:

Don Ángel Aguallo Avilés.

SENTENCIA

En Madrid, a 8 de noviembre de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2949/2016, promovido por GONZÁLEZ Y TELLO, S.L., representada por el Procurador de los Tribunales Andrés Escribano del Vando en el tribunal de instancia, no constando la personación de la parte ante este Tribunal Supremo, contra la sentencia de 31 de marzo de 2016 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 457/2014. Comparece como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

González y Tello, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 457/2014 contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 24 de julio de 2014, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 11/1096/2011 que se formuló contra el acuerdo de liquidación de 16 de marzo de 2011 de la Dependencia Regional de la inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con sede en Cádiz, en concepto de Impuesto la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y el acuerdo sancionador de la misma fecha, por importe de 73.516,28,- euros.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, dicto la sentencia de 31 de marzo de 2016, desestimando el recurso núm. 457/2014, en lo que aquí interesa, con el siguiente fundamento:

«SEGUNDO. El acuerdo liquidador encuentra su sustento normativo en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según el cual "se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad...", presunción que "...procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición..." (apartado 1) y cuando "...hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes..." (apartado 4).

En tales casos, añade el precepto, "...el importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros..." (apartado 5).» Añadiendo en el fundamento cuarto in fine «Además, de haber servido tales deudas para generar bases imponibles susceptibles de compensación en este último ejercicio, al mismo resultado conduciría lo entonces establecido por el artículo 23.5 de La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, introducido por la Ley 40/1998, de 29 de diciembre, y modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, según el cual "...el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron...". La norma pasó con el mismo tenor al artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, habiendo sido también recogida por el artículo 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que ya con el ámbito general que le otorga el cuerpo normativo en que se inserta y ampliando también sus determinaciones a las cuotas tributarias, subordina la compensación con origen en ejercicios prescritos a su acreditación "...mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales..."»

Y respecto de la actuación sancionadora, aclara la sentencia «SEXTO. Finalmente, en lo que respecta a la actuación sancionadora también impugnada, la demanda denuncia la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, basada en la inexistencia de prueba de cargo suficiente y que, en efecto, ampara a quienes, como la recurrente, se encuentran sometidos al ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, según declaró ya desde un principio el Tribunal Constitucional, para quien "...la disposición que declara -dentro de las garantías contenidas en el artículo 24.2 CE - que todos tienen derecho a la presunción de inocencia, contiene una regla del juicio con relevancia en lo que atañe a la prueba, y, además, una regla de tratamiento del imputado -en el proceso penal- o del sometido a procedimiento sancionador, en aquellos a los que son extensibles principios que rigen en lo punitivo, regla que proscribire que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada..." (Sentencia 66/1984, FJ 2°).

Sobre este particular se afirma en la demanda que, como tal presunción, la aplicada por la Administración, sobre la adquisición de los elementos patrimoniales ocultos con cargo a renta no declarada, no puede servir por sí sola para quebrar la contraria, es decir aquella presunción de inocencia constitucionalmente consagrada, conclusión que en el presente caso habría de descartarse precisamente en atención a la pasiva actitud misma de la recurrente a la hora de tratar de justificar de alguna forma la procedencia distinta del patrimonio oculto, con absoluta carencia de apoyo probatorio respecto de sus anotaciones contables, carencia esta que, por lo tanto, junto a aquella

presunción legal, llega a constituir un conjunto probatorio de cargo más que suficiente para superar aquella presunción de inocencia.

Todo ello, además, en circunstancias que muestran la concurrencia cuando menos de culpa en el actuar de la recurrente, evidenciada entre otras cosas por la llevanza incorrecta de su contabilidad, indicada en tal sentido por la propia resolución recurrida, o por la importancia del importe de la regularización practicada, que casi duplicaba la cifra de negocios de la recurrente.».

Segundo.

Disconforme con dicha sentencia, la representación procesal de González y Tello, S.L., por escrito presentado el 24 de mayo de 2016, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina con fundamento en que «La sentencia recurrida conculca el art. 24.2 de la Constitución Española al vulnerar el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Efectivamente, tal y como se ha desarrollado a la largo de este recurso, se produce una inversión de la carga de la prueba dado que la sentencia fundamenta la culpabilidad del contribuyente en, precisamente, su actitud pasiva y ausencia de justificación de determinados asientos contables. La motivación es totalmente contraria a la abundante doctrina emanada del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que de forma reiterada han rechazado la responsabilidad tributaria objetiva y exigido la prueba de que concurre una responsabilidad subjetiva a la hora de sancionar conductas de los contribuyentes...» (pág. 7 del escrito de interposición).

Aporta como sentencias de contraste, la sentencia de 13 de diciembre de 2012 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (rec. 46/2010) y Sentencia de 20 de noviembre de 2012 de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana (rec. 2197/2009), argumentando en base a ellas «mucho más acertada nos parece la fundamentación de las sentencias de contraste, que declaran la necesidad de una prueba directa sobre la conducta del contribuyente para imponer sanciones. Dichas motivaciones son acordes con la doctrina y jurisprudencia traída a colación en este apartado, respetando el derecho fundamental a la presunción de inocencia y no haciendo recaer una carga desmesurada sobre el contribuyente, sino trasladando la obligación de la prueba de la culpabilidad al acusador, en este caso la Administración tributaria, que en el supuesto recurrido nada hace para acreditar dicha actuación antijurídica. Consecuentemente consideramos que la sentencia recurrida en virtud del art. 98 LJCA debe ser casada y declarada la sanción nula al haber vulnerado el art. 24 CE y la doctrina legal del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo.» (pág. 9)

Tercero.

El abogado del Estado, por escrito de fecha 26 de julio de 2016, formalizó oposición a dicho recurso, aduciendo que «Tercera.- En definitiva, estamos ante materia probatoria ajena a la casación. En la convicción sobre la culpabilidad del sujeto intervienen elementos de hecho cuya identidad no se justifica en el recurso. Concurren además circunstancias específicas resaltadas por la Sala de instancia, por ejemplo la importancia del importe de la regularización practicada, que casi duplicaba la cifra de negocios de la recurrente y que da particular significado a la ausencia de contabilidad. O la propia actitud pasiva del sujeto pasivo, que también presenta sus propias características, resaltándose la falta de objeciones en las alegaciones al acta de la Inspección y ante el Tribunal Económico-Administrativo.

No hay por todo ello contradicción ontológica alguna entre las sentencias contrastadas, pues consideran las específicas circunstancias de los supuestos planteados.» (pág. 5 del escrito de oposición), por lo que interesa se declare no haber lugar al mismo, con imposición de las costas a la recurrente.

Cuarto.

Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el 31 de octubre de 2017, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna mediante este recurso de casación en unificación de doctrina la sentencia de 31 de marzo de 2016, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, desestimatoria del recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 457/2014 formulado contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 24 de julio de 2014, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 11/1096/2011 que se formuló contra el acuerdo de liquidación de 16 de marzo de 2011 de la Dependencia Regional de la inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con sede en Cádiz, en concepto de Impuesto la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 y el acuerdo sancionador de la misma fecha, por importe de 73.516,28,- euros.

Segundo.

Como hemos señalado en los Antecedentes, la Inspección de los tributos incrementó la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, declarada por GONZÁLEZ Y TELLO, S.L., por la existencia de saldos acreedores en dos de las cuentas de la entidad, sin justificación suficiente de la deuda que reflejaban, en aplicación del art. 134 del Texto Refundido de la Ley del citado Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Además de la correspondiente liquidación tributaria, el Inspector Regional Adjunto dictó acuerdo sancionador, por el que se imponía a la actora una sanción de 32.438,40 euros, que es exclusivamente el acto administrativo que se cuestiona en última instancia en este proceso.

A juicio de la entidad actora, la «sentencia recurrida conculca el art. 24.2 de la Constitución Española al vulnerar derecho fundamental a la presunción de inocencia». En concreto, entiende que «se produce una inversión de la carga de la prueba dado que la sentencia fundamenta la culpabilidad del contribuyente en, precisamente, precisamente su actitud pasiva y ausencia de justificación de determinados asientos contables». Y esta motivación sería «totalmente contraria a la abundante doctrina emanada del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que de forma reiterada han rechazado la responsabilidad tributaria objetiva y exigido la prueba de que concurre una responsabilidad subjetiva a la hora de sancionar conductas de los contribuyentes» (pág. 7 del escrito de interposición), por ejemplo, en la STC 76/1990 (págs. 7 y 8), y en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2008 (pág. 8) y de 6 de junio de 2008 (págs. 8-9).

Además de alegar la vulneración del art. 24.2 CE, a los efectos de lo dispuesto en el art. 96 LJCA, la recurrente aporta como resoluciones judiciales de contraste la sentencia de 13 de diciembre de 2012 de la Audiencia Nacional, así como la sentencia de 20 de noviembre de 2012 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. A estos efectos, señala que «la contradicción que resulta de contrastar las dos sentencias radica en que en la sentencia recurrida realiza una inversión de la carga de la prueba respecto de la conducta culpable del contribuyente, declarando que en el caso que resulte aplicable el art. 134.4 TRLIS, una actitud pasiva del contribuyente con carencias de documentos que justifiquen sus anotaciones contables determina, por sí mismo, un elenco probatorio suficiente para superar lo presunción de inocencia. Por otro lado, la sentencia de contraste mantiene en una situación idéntica, un pronunciamiento totalmente diferente, manteniendo que en la mencionada circunstancia es necesaria una prueba de cargo plena y adicional que sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, que se enmarcaría dentro de una actitud activa de la Administración. Así, la contradicción se centra en si, una vez aplicada la presunción iuris tantum recogida en el art. 134.4 TRLIS en virtud de una ausencia de justificación por parte del contribuyente de las deudas contabilizadas, le corresponde la carga de la prueba para demostrar su inocencia al contribuyente o le corresponde la carga de la prueba para demostrar la culpabilidad a la Administración» (pág. 7).

Por su parte, el abogado del Estado solicita que se declare no haber lugar al recurso porque es materia «probatoria ajena a la casación la que pretende plantearse, sin por otra parte razonar suficientemente la supuesta identidad de supuestos. Así, por ejemplo, la equivalente naturaleza de los gastos no justificados en los supuestos contrastados, que en la apreciación de la culpabilidad resulta necesariamente considerada, siquiera sea

implícitamente (...), no se considera en absoluto. La actitud pasiva del sujeto pasivo no tiene siempre la misma significación, como no la tiene la importancia cuantitativa relativa de los gastos considerados.

Es más, el propio recurso admite que la Sentencia recurrida se refiere también a otras circunstancias presentes en el supuesto cuya concurrencia en el de contraste no consta en absoluto. Así, la sentencia recurrida tiene en cuenta para llegar a la conclusión fáctica no discutible en casación, no solo la actitud pasiva del contribuyente en la justificación de los gastos -específica y difícilmente equiparable sin un relato más concreto que el realizado por el recurso-, no sólo la ausencia de anotación en contabilidad, sino también las circunstancias concurrentes, como la llevanza incorrecta de la contabilidad, la importancia del importe relativo de los gastos no justificados, etc.

En todo caso, el propio relato fáctico del acuerdo -o el de la sentencia- suministra elementos que inciden e integran la apreciación de la culpabilidad y que difícilmente pueden equipararse con los de los supuestos de contraste» (pág. 3 del escrito de oposición).

En definitiva -concluye-, «estamos ante materia probatoria ajena a la casación. En la convicción sobre la culpabilidad del sujeto intervienen elementos de hecho cuya identidad no se justifica en el recurso. Concurren además circunstancias específicas resaltadas por la Sala de instancia, por ejemplo la importancia del importe de la regularización practicada, que casi duplicaba la cifra de negocios de la recurrente y que da particular significado a la ausencia de contabilidad. O la propia actitud pasiva del sujeto pasivo, que también presenta sus propias características, resaltándose la falta de objeciones en las alegaciones al acta de la Inspección y ante el Tribunal Económico-Administrativo.- No hay por todo ello contradicción ontológica alguna entre las sentencias contrastadas, pues consideran las específicas circunstancias en los supuestos planteados» (pág. 5).

Tercero.

Planteada en los citados términos la demanda, debemos comenzar señalando que el recurso que nos ocupa, es decir, el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta del Capítulo III del Título IV, arts. 96 a 99, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. «Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas [...]. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir» [sentencia de 15 de julio de 2003 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10058/1998), FD Tercero].

Cuarto.

Una vez recordada la naturaleza y finalidad de este singular recurso, procede, antes de pronunciarnos sobre la pretensión de la entidad recurrente, exponer sintéticamente el contenido de la sentencia impugnada y las de contraste, a fin de que posteriormente podamos contrastar adecuadamente si concurren los requisitos del art. 96 LJCA.

A) Comenzando por las de contraste, la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de diciembre de 2012, analiza el recurso interpuesto por una sociedad a la que en el ejercicio 2004 se le aplica el art. 134.4 de la LIS, precepto que establecía que «se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes» (FD Tercero).

La sentencia confirma la liquidación practicada por la Inspección porque «se infiere de la documentación aportada por el propio contribuyente» que las deudas cuestionadas «se correspondían con pagarés emitidos por un empleado de la empresa, que eran descontados por la misma y satisfechos a la empresa a su vencimiento, sin que conste que la entidad contabilizara los pagos realizados a los vencimientos de tales pagarés».

La sentencia estima «extraordinariamente relevante que el actor no aporte prueba alguna al respecto para desvirtuar la presunción legal, a pesar de los continuos, y sucesivos requerimientos efectuados por la Inspección. Dicho de otro modo, frente a los contundentes datos incorporados por la Inspección al procedimiento (libramiento de los pagarés, pago por el librado y expresa manifestación de que eran satisfechos en efectivo) pretende el recurrente enervar la presunción obtenida trasladando la carga de probar la verdadera naturaleza de su falta de contabilización a la Administración demandada, señalando que la deuda fue saldada en 2005».

De manera que concluye que «la parte actora no ha destruido, ni siquiera indiciariamente, la presunción iuris tantum (legalmente establecida en el artículo 134.4 de la Ley del Impuesto)», y añade que «desde el punto de vista de la facilidad de la prueba, parece evidente que la contribuyente podía haber acreditado sin mayores esfuerzos la certeza de sus afirmaciones, bastando al respecto con aportar los documentos acreditativos sin que, sin embargo, solicite siquiera el recibimiento del proceso a prueba para destruir aquella presunción» (FD Tercero).

Respecto de la sanción, la sentencia recuerda el criterio reiterado de la Sala «en relación con los expedientes sancionadores derivados de la omisión del deber de declaración e ingreso relativo a deudas o activos de los regulados en el artículo 140 de la ley del Impuesto (actual artículo 134.4 del Texto Refundido). Hemos señalado, efectivamente, que una presunción legal como la que ha servido de base para la liquidación (aquí, la prevista en el precepto contenido en el artículo 134.4) puede fundamentar la deuda tributaria, ya que la Ley autoriza un desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente y, por tanto, permite que, a los efectos de la regularización, tenga la misma fuerza un hecho plenamente probado que otro establecido por presunción del que cabe, al menos conceptualmente, inferir elemento de incertidumbre en cuanto a su existencia y plenitud. Sin embargo, debido a esa misma razón, tales presunciones legales son inhábiles para fundar los hechos probados de una infracción, por ser contrarios al derecho constitucional a la presunción de inocencia (artículo 24 CE), salvo que los hechos determinantes hubieran sido reforzados dentro del procedimiento sancionador, lo que en este caso no ha ocurrido».

Así, la liquidación determinante, en este asunto, de la sanción, cuya conducta consiste en la omisión de un deber de declaración e ingreso de la deuda tributaria se ampara en la prueba de presunciones que autoriza, a los solos fines del ejercicio de las potestades de determinación de la deuda tributaria, el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria de 2003 ».

«[L]a regularización -dice la sentencia- se ha fundamentado en el empleo de una presunción, que la Ley permite en ciertos casos, como los previstos en el artículo 134.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, que se equipara a la prueba, pero solo a efectos de exigir la deuda debida, sin que dicha presunción quepa extenderla al ejercicio de la potestad sancionadora, precisamente por la incertidumbre fáctica que cabe apreciar en la prueba de presunciones, incompatible con la certeza exigible a los hechos para proceder a su sanción».

En otras palabras, esas presunciones son autorizadas por la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, el carácter probado de un hecho, esto es, que se tenga por probado o se finja probado un hecho cuando a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar.

Pero tales presunciones, aun siendo admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho penal, aplicables al Derecho administrativo sancionador, como una reiterada jurisprudencia ha declarado, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, prueba que, huelga recordarlo, no incumbe al contribuyente, como de forma francamente inadecuada parece expresar la resolución sancionadora, sino que corresponde íntegramente a la Administración» (FD Cuarto).

B) Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de noviembre de 2012, examina el supuesto de una persona física que, tributando por el sistema de módulos en el IRPF, impugna una liquidación y una sanción, con fundamento en que carecía de toda justificación que la Administración tributaria le hubiera atribuido 900 horas de actividad a su cónyuge como autónomo colaborador.

La sentencia confirma la liquidación al estimar que la Administración tributaria utilizó correctamente la prueba de presunciones.

La liquidación -argumenta en este particular- se basa en el cálculo «del rendimiento de la actividad del cónyuge de la actora en calidad de autónomo colaborador que debió declararse en la unidad de módulos como personal no asalariado. En la Diligencia de fecha 8-6-2007 se hicieron constar los parámetros de la actividad, constando en el mismo las horas del cónyuge y firmando de conformidad la actora. La cual no presenta alegaciones al expediente. Consta que el cónyuge de la actora estaba dado de alta en el RETA como autónomo colaborador desde el 1-1-2003», en «las declaraciones del IRPF de los años posteriores a 2003 se incluía el trabajo de aquella a media jornada», y «en la personación de los agentes tributarios se encontraron al citado cónyuge en el local prestando sus actividades».

«Pues bien, a partir de los citados elementos fácticos hemos de concluir que las presunciones han sido correctamente aplicadas por la Administración tributaria para proceder a la práctica de la liquidación que se impugna pues las presunciones las autoriza la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, la prueba de los hechos, o sea, que se tenga por probado un hecho con relevancia tributaria a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar -en este caso, una actividad laboral de 900 horas del autónomo colaborador-, determina legalmente que se presuma éste mismo teniendo en cuenta que los referidos no han sido desvirtuados en modo alguno por la parte actora». Así pues -se afirma-, «no se trata de extrapolar los datos del trabajo del cónyuge en las siguientes anualidades, sino de tomar dicho elemento como meramente indiciario, y en dicha tesitura la parte actora debió acreditar las causas por las que en la anualidad examinada el régimen de dedicación de aquel era otro» (FD Tercero).

«Sin embargo la sanción impuesta ha de ser objeto de anulación por cuanto el sustrato fáctico sobre el que se asienta la liquidación se ha establecido en virtud de la aplicación de las presunciones que autoriza la ley, pero sobre dichos presupuestos no cabe establecer los hechos subsumibles en la infracción imputada. En otras palabras, las presunciones las autoriza la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, la prueba de los hechos, o sea, que se tenga por probado un hecho con relevancia tributaria a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, (...)». Pero «[t]ales presunciones, admisibles con ciertos límites estructurales en el ejercicio de las potestades de aplicación, son inviables en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho penal, aplicables al Derecho administrativo sancionador, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia (artículo 24 CE), prueba que, huelga recordarlo, no incumbe al contribuyente, sino íntegramente a la Administración.

En resumen, la prueba de presunciones no dispensa a la Inspección de probar concluyentemente los elementos esenciales de la potestad sancionadora -en esencia, la tipicidad y la culpabilidad-, máxime cuando la ley prevé la existencia de un procedimiento sancionador que, cuando de presunciones probatorias se trate, como en este caso, exigiría una actividad probatoria complementaria, exclusivamente a cargo de la Administración, para convertir los indicios en hechos probados estrictamente tales» (FD Cuarto).

C) Finalmente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 31 de marzo de 2016, aquí impugnada, examina el incremento por la Inspección tributaria de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades declarada por la actora, debido a la existencia de saldos acreedores en dos de las cuentas de aquella, sin justificación suficiente de la deuda que reflejaban, en aplicación del art. 134 TRLIS.

La sentencia, en cuanto a la primera deuda declarada como inexistente por la Inspección (que la recurrente atribuye a que «habría realizado dos operaciones de compraventa de sendas viviendas situadas en Cádiz y Chiclana de la Frontera), subraya: que «la recurrente no aportó a la Inspección justificación ni explicación alguna sobre estas

operaciones, limitándose a significar que el origen del saldo de la cuenta no se documentó contractualmente (así lo indica el antecedente 5.º del acuerdo de liquidación), sin que sobre este particular expresara objeción alguna ni en las alegaciones al acta de la Inspección ni ante el Tribunal Económico-Administrativo»; que la «incorporación de tales alegaciones y justificaciones al recurso jurisdiccional tampoco puede servir para cuestionar la respuesta que en este aspecto la resolución recurrida ofreció a la reclamación económico-administrativa, máxime atendida la actitud mostrada por la recurrente, con la ocultación de aquellas justificaciones a los órganos a los que correspondía su examen como atribuciones propias»; y que todo «ello unido a la más que cuestionable argumentación que se introduce en la demanda y a la consiguiente dificultad que entraña la obtención de conclusiones probatorias concretas de la documentación aportada, refuerza la necesidad de excluir dicho examen en esta sede y de descartar en este aspecto un pronunciamiento favorable a la actora» (FD Tercero).

Y, respecto de la segunda deuda («que según la recurrente respondía a los pagos realizados en su nombre por uno de sus socios, debiendo considerarse como un préstamo del socio a la entidad»), la sentencia remarca: que no «exist[e] justificación alguna» de la «entrega de tales cantidades por parte de persona alguna, para lo que, como es fácil entender, ninguna prueba suministra el hecho de la posible disponibilidad de efectivo por parte de dicho sujeto»; que «[t]ampoco se ha justificado en forma alguna la existencia de relación de préstamo de ningún tipo»; que «el pretendido origen de dicho préstamo resulta también cuestionado por el propio reflejo contablemente realizado (la anotación en la cuenta de caja), que aun siendo incorrecto en sí mismo (por determinar un saldo negativo de la cuenta citada), evidenciaría una consideración distinta a aquella»; que «el saldo de la cuenta tampoco puede considerarse derivado de la existencia de aportaciones realizadas por el socio a la sociedad, que, concretamente, no encontrarían su correlación en la propia existencia de contrapartida contable alguna para el socio como mayor valor de su participación», no habiendo sido tampoco ese mayor valor «acreditado de ninguna otra forma»; y, en fin, que «a falta de aquellas justificaciones, el saldo negativo solo podría responder a la existencia de fondos en efectivo no contabilizados y, por tanto, de dinero oculto con que se realizaban los pagos» (FD Quinto).

Ya en lo que respecta a la sanción, la sentencia recuerda que «la demanda denuncia la vulneración del derecho a la presunción de inocencia, basada en la inexistencia de prueba de cargo suficiente y que, en efecto, ampara a quienes, como la recurrente, se encuentran sometidos al ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, según declaró ya desde un principio el Tribunal Constitucional»; y que sobre este particular se afirma en la demanda «que, como tal presunción, la aplicada por la Administración, sobre la adquisición de los elementos patrimoniales ocultos con cargo a renta no declarada, no puede servir por sí sola para quebrar la contraria, es decir aquella presunción de inocencia constitucionalmente consagrada, conclusión que en el presente caso habría de descartarse precisamente en atención a la pasiva actitud misma de la recurrente a la hora de tratar de justificar de alguna forma la procedencia distinta del patrimonio oculto, con absoluta carencia de apoyo probatorio respecto de sus anotaciones contables, carencia esta que, por lo tanto, junto a aquella presunción legal, llega a constituir un conjunto probatorio de cargo más que suficiente para superar aquella presunción de inocencia.- Todo ello, además, en circunstancias que muestran la concurrencia cuando menos de culpa en el actuar de la recurrente, evidenciada entre otras cosas por la llevanza incorrecta de su contabilidad, indicada en tal sentido por la resolución recurrida, o por la importancia del importe de la regularización practicada, que casi duplicaba la cifra de negocios de la recurrente» (FD Sexto).

Quinto.

Pues bien, expuestos grosso modo los fundamentos de la sentencia impugnada en esta sede y las ofrecidas de contraste, estamos en condiciones de afirmar, con el abogado del Estado, que no estamos en presencia de doctrinas contradictorias, sino ante una diferente valoración de los hechos objeto de enjuiciamiento -por cierto, diferentes en cada resolución judicial-, que no puede ser revisada en un recurso de casación para la unificación de doctrina.

En efecto, la entidad recurrente sostiene que la sentencia impugnada vulnera la presunción de inocencia garantizada en el art. 24.2 CE y contradice la doctrina mantenida por las sentencias de contraste porque, a diferencia de estas últimas, confirmaría la sanción impuesta por la Inspección exclusivamente en base a dos elementos: de un lado, la presunción establecida en el art. 134.4 TRLS exclusivamente para liquidar la deuda tributaria; y, de otro, el silencio de la recurrente y la falta de justificación de los gastos ante la Administración.

Pero, estando con la actora, como no podía ser de otro modo, en que las presunciones establecidas en la Ley para determinar la existencia de deuda no declarada, no pueden utilizarse sin más para presumir la culpabilidad

e imponer sanciones, porque la prueba de la existencia de dolo o culpa corresponde al poder público, (a) ni la sentencia impugnada se fundamenta solo en la presunción legal y en el silencio o falta de colaboración o explicación de GONZÁLEZ TELLO, S.L., (b) ni, como parece mantenerse, la ausencia absoluta de explicación por la persona o entidad objeto de inspección no puede ser considerada jamás, bajo ninguna circunstancia, como un indicio más a tener en cuenta a los efectos de la prueba de la culpabilidad, ni, en fin, (c) los hechos examinados por las sentencias de contraste y la impugnada son los mismos, siendo así que la naturaleza de los gastos no justificados o de los ingresos no declarados en cada caso no carece en absoluto de relevancia. Nos explicamos.

A) Para empezar, como hemos anticipado, no es cierto que la sentencia impugnada fundamente la confirmación de la sanción impuesta exclusivamente en la presunción legal y en la falta de justificación de la actora.

Y es que, basta con acudir a su fundamento de derecho Sexto, para constatar que la Sala de instancia justifica la apreciación de la culpabilidad precisa pero sancionar en cuatro circunstancias:

a) Efectivamente, en primer lugar, en la presunción legal recogida en el art. 134 TRLIS.

b) En segundo lugar, en «la pasiva actitud misma de la recurrente a la hora de tratar de justificar de alguna forma la procedencia distinta del patrimonio oculto, con absoluta carencia de apoyo probatorio respecto de sus anotaciones contable».

c) En tercer lugar, en «la llevanza incorrecta de su contabilidad, indicada -se dice- en tal sentido por la resolución recurrida». Y, en efecto, en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, de 16 de marzo de 2011, en el que necesariamente debemos centrarnos, en el apartado dedicado a la culpabilidad (pág. 6), se expresa que «el contribuyente (...) conocía los elementos de cuantificación de la base imponible que no incluyó correctamente en su declaración tributaria, omitiendo y ocultando parte las rentas obtenidas en el desarrollo de su actividad económica, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse interpretación razonable de la norma. El obligado tributario -se insiste- conocía sus obligaciones tributarias consistentes en la declaración de las rentas por él obtenidas en el ejercicio de su actividad, por lo que el hecho de no actuar en tal sentido y declararlas contabilizando en cuentas incorrectas ingresos obtenidos para alterar su consideración fiscal, por un lado, y por otro contabilizando deudas inexistentes, no puede considerarse que tenga la ignorancia o el error involuntario».

d) Y, por último, en «la importancia del importe de la regularización practicada, que casi duplicaba la cifra de negocios de la recurrente».

Como puede apreciarse, frente a los supuestos enjuiciados en las sentencias de contraste, la resolución judicial impugnada tiene en cuenta la falta de explicaciones de la actora a los órganos de la Administración para confirmar la existencia de culpabilidad apreciada por la Inspección tributaria, lo cual, como en seguida razonaremos, en este caso, no incurre en vulneración alguna de derechos constitucionales. Pero, claramente, no es la única razón de decidir.

Lo dicho hasta ahora sería suficiente para que el recurso no pueda prosperar por falta de las identidades que reclama el art. 96 LJCA entre las sentencias de contraste y la impugnada. Pero aún existen otras razones que impiden que podamos asumir la pretensión de la actora.

B) Ya hemos dicho que la actora se queja de que «se produce una inversión de la carga de la prueba», vulneradora del art. 24.2 CE, dado que la sentencia impugnada «fundamenta la culpabilidad del contribuyente en, precisamente, su actitud pasiva y ausencia de justificación de determinados asientos contables».

Sin embargo, hemos comprobado cómo la resolución judicial cuestionada tiene en cuenta otros elementos, algunos de ellos reflejados en el acuerdo sancionador, para inferir la presencia de dolo o culpa, lo que, cuanto menos en esta circunstancia, no permiten censurar, desde la perspectiva constitucional, que el órgano judicial, a partir de hechos contundentes e indiscutibles que podrían ser fácilmente justificados, aprecie como un indicio o elemento de convicción más, adicional a los restantes, que la entidad inspeccionada no haya ofrecido ninguna explicación, por remota o imprecisa que pueda ser. Y, desde luego, no existe ningún inconveniente en que los diferentes órganos judiciales hayan hecho una interpretación diferente de esa falta de explicación, que dependerá de las específicas circunstancias concurrentes, interpretación que queda extramuros de este singular recurso.

En efecto, no estamos poniendo en cuestión que, en virtud del principio de presunción de inocencia (art. 24.2 CE), es exclusivamente a la Administración a quien compete en cada caso demostrar plenamente que concurre, no sólo el comportamiento tipificado como infracción, sino también la culpabilidad, debiendo concretar la resolución sancionadora de qué conductas, hechos o circunstancias se infiere que el acusado ha actuado al menos por la "simple negligencia" o "culpa leve" que reclama el art. 183.1 de la LGT [por todas, Sentencia de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 4228/2003), FD Cuarto], o, dicho de otro modo, debiendo «especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, de qué concretos comportamientos se infiere que la sociedad recurrente actuó culpablemente " [STS de 15 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 3334/2007), FD Tercero]. Como tampoco estamos negando que al obligado tributario le asiste en el procedimiento sancionador el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (art. 24.2 CE), o derecho a no autoincriminarse (art. 6 CEDH), garantías que, en principio, le permiten no responder a ninguna pregunta de la Administración ni ofrecer ninguna explicación de sus actos, sin que, con carácter general, pueda inferirse de esa actitud su culpabilidad.

Tampoco, conviene clarificarlo, estamos declarando, por primera vez, aplicable la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que, en su Sentencia de la Gran Sala de 8 de febrero de 1996 (caso Murray c. Reino Unido), estableció que «[s]olo si la prueba contra el acusado "reclama" una explicación que éste debería estar en posición de dar, la ausencia de cualquier explicación puede, como una cuestión de sentido común, permitir hacer la inferencia de que no hay explicación y que el acusado es culpable» (& 51). Lo que, en principio, de resultar aplicable dicha doctrina, podría significar que en aquellos casos en que se aprecia la existencia de riqueza gravable del obligado tributario sin declarar, de forma tan meridiana, evidente e incontrovertible, sin que esté en discusión la aplicación o interpretación de una norma, y en circunstancias tales que verdaderamente exigen una aclaración del interesado, ante la ausencia de cualquier mínima explicación de éste, la Administración tributaria podría colegir la existencia de culpabilidad, sin que ello suponga vulneración alguna de los derechos a la presunción de inocencia y a no autoinculparse (arts. 24.2 CE y 6 CEDH).

Y no estamos pretendiendo aplicar dicha doctrina, entre otras cosas, porque, como hemos precisado, para fundamentar la culpabilidad, el órgano competente para sancionar (la Inspección tributaria) no hace referencia alguna en el acuerdo sancionador a la falta de explicaciones por la entidad recurrente, sino que para este menester ha tenido en cuenta otras circunstancias distintas (que recoge expresamente la sentencia impugnada), con lo que la aplicación de la doctrina Murray a este supuesto constituiría, en todo caso, un mero obiter dicta.

Más modestamente, frente a lo que parece mantener la entidad recurrente, lo que estamos rechazando es que, al menos en supuestos en los que, como aquí acontece, aparecen, de manera clara, incontestable, determinados pasivos susceptibles de minorar el gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, y concurren algunos otros hechos que podrían fundamentar la existencia de culpabilidad, la Inspección tributaria primero y la Sala de instancia después, no puedan extraer absolutamente ninguna inferencia negativa de la ausencia de justificación alguna del sujeto pasivo.

C) Finalmente, parece claro que la apreciación sobre la culpabilidad, y desde luego, la interpretación de la ausencia de alegaciones o justificación por el sujeto pasivo, dependen de los concretos hechos enjuiciados en cada sentencia, hechos que, ni la actora se ha preocupado de exponer para que esta Sala compruebe su similitud, ni, de todos modos, el examen de los mismos autoriza llegar a esa conclusión.

Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional aportada de contraste, las deudas cuestionadas eran de una sociedad, y «se correspondían con pagarés emitidos por un empleado de la empresa, que eran descontados por la misma y satisfechos a la empresa a su vencimiento, sin que conste que la entidad contabilizara los pagos realizados a los vencimientos de tales pagarés».

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana se analiza el supuesto de una persona física que, tributando por el sistema de módulos en el IRPF, impugna una liquidación y una sanción, con fundamento en carecía de toda justificación que la Administración tributaria le hubiera atribuido 900 horas de actividad a su cónyuge como autónomo colaborador; sin que, a diferencia del caso anterior o del revisado por la sentencia impugnada, por razones obvias, existan anomalías contables.

Finalmente, en el supuesto examinado por la sentencia recurrida en esta sede, la Inspección tributaria aprecia la existencia de dos deudas que considera inexistentes. Una reflejada en el saldo acreedor de la cuenta 553, "Cuenta corriente con socios y administradores", sin identificación alguna de su procedencia ni del acreedor, que la recurrente, en sede judicial, explica que obedece a que en el ejercicio 2002 «habría realizado dos operaciones

de compraventa de sendas viviendas situadas en Cádiz y Chiclana de la Frontera» (FD Tercero). Y otra, la «derivada de la cuenta 570 "Caja", que a 31 de diciembre de 2004 figuraba con un saldo acreedor de 8.650,90 euros, y que según la recurrente respondía a los pagos realizados en su nombre por uno de sus socios, debiendo considerarse como un préstamo del socio a la entidad» (FD Quinto).

En cualquier caso, además de que los comportamientos objeto de enjuiciamiento en las tres resoluciones judiciales son disímiles (lo que ya de por sí dificulta comparaciones a efectos de determinar la existencia de culpabilidad), a diferencia de los supuestos examinados en las sentencias ofrecidas de contraste, se trata de deudas contabilizadas, pero, según la Administración tributaria, «contabilizando en cuentas incorrectas ingresos obtenidos para alterar su consideración fiscal, por un lado, y por otro contabilizando deudas inexistentes».

Sexto.

La actora sostiene que «no existe, bajo [su] punto de vista, una diferente valoración de la prueba que haga que las sentencias transcritas sean incontrastables por fundarse en un resultado fáctico distinto» (pág. 6 del escrito de interposición). Pero todo lo razonado anteriormente conduce directamente a la conclusión contraria. Y, como venimos declarando, en este específico recurso de casación no cabe una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, sino que se parte de los hechos que, como justificados, ha fijado la sentencia impugnada, constituyendo la prueba una cuestión absolutamente ajena a este recurso extraordinario [por todas, Sentencia de 29 de junio de 2005 , (rec. cas. para la unif. de doct. núm. 246/2004), con cita de otras muchas].

Séptimo.

En atención a todo lo expuesto, procede declarar que no ha lugar al presente recurso de casación para la unificación de la doctrina, lo que determina la imposición legal de las costas causadas a la parte recurrente, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la LJCA , señala 2.000 euros la cifra máxima a reclamar por todos los conceptos.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Que no lugar al recurso de casación para la unificación de la doctrina interpuesto por GONZÁLEZ Y TELLO, S.L., contra la sentencia de 31 de marzo de 2016 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía , recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 457/2014, sentencia que queda firme.

2.- Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.