

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-#

Referencia: NFJ065184

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 2735/2016, de 22 de diciembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 348/2016

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Tramitación. Falta de motivación. *Recurso de casación para la unificación de doctrina.* No puede hacerse reproche ninguno a las premisas fácticas de que parte la fundamentación de la sentencia de instancia, que por otro lado responden a la jurisprudencia de este Tribunal. Ahora bien, lo que sí se aprecia es su incorrecta aplicación en su proyección al concreto acto sancionador impugnado en la instancia; en efecto, es precisamente al considerar que los argumentos contenidos en el acuerdo sancionador «*son elocuentes y evidencian que el acuerdo sancionador justifica la culpabilidad del sujeto pasivo [...]*», cuando ha de considerarse que la sentencia de instancia no hace una adecuada aplicación de las premisas doctrinales que considera. No puede entenderse como una especie de confesión de culpabilidad, como parece entender la Administración al motivar su acto sancionador, el que el obligado tributario admita los hechos al suscribir en conformidad el acta; una cosa es que se reconozca el dato objetivo y la procedencia de la regularización practicada, y otra que la declaración o autoliquidación que se regulariza se realizara sin error y con la intención que se exige para que la conducta pueda ser considerada infracción merecedora de sanción.

En concreto, de la afirmación apodíctica y de la deducción, ya consideradas improcedentes, de que porque conocía la existencia del depósito el obligado tributario omitió dolosa o negligentemente el dato en sus autoliquidaciones del impuesto -cuando la propias actuarias manifestaron la existencia de discrepancias interpretativas razonables-, el elemento subjetivo de la culpabilidad se fundamenta en el acto sancionador en los siguientes datos: la firma del acta en conformidad; los medios personales y materiales de los que puede disponer el obligado tributario por tener un considerable patrimonio; no haberse efectuado alegación alguna que pueda amparar la conducta sancionada; y no poderse apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria, cuando resulta que:

a) La intencionalidad de la conducta y aún la culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras, dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que el obligado tributario acepte el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

b) Es criterio jurisprudencial reiterado de esta Sala que el simple hecho de que el obligado tributario tenga «experiencia», disponga de «suficientes medios» y esté «asistido de profesionales jurídicos» no permite presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que le rodean.

c) Se han efectuado alegaciones encaminadas a acreditar que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma y, en todo caso, como señala nuestra jurisprudencia, no es posible invertir la carga de la prueba que deriva de la presunción de inocencia: tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, el sujeto pasivo sostuvo que el préstamo no tenía un contenido económico que hubiera de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio porque no le había sido concedido a título personal, sino para que se constituyera una fianza por responsabilidades civiles de las sociedades.

d) La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 96 y 97.

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

PONENTE:

Don Rafael Fernández Montalvo.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 22 de diciembre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina seguido con el núm. 348/2016, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Adela Cano Lantero, en nombre y representación de don Hugo, contra sentencia, de fecha 15 de septiembre de 2015, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 563/2013, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de febrero de 2013, desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001 formuladas contra acuerdo sancionador relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2003 a 2006, y contra el acuerdo que exigió la reducción practicada en dicha sanción. Comparecen como partes recurridas la Comunidad Autónoma de Madrid, representada por letrado de su servicio jurídico, y la Administración General del Estado representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En el recurso contencioso administrativo núm. 563/2013, seguido ante la Sección Quinta de la Sala de dicho orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se dictó sentencia, con fecha 15 de septiembre de 2015, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Hugo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de febrero de 2013, que desestimó las reclamaciones deducidas contra acuerdo sancionador relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2003 a 2006, y contra el acuerdo que exigió la reducción practicada en dicha sanción, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte actora".

Segundo.

Por la representación procesal de don Hugo se interpuso, por escrito presentado el 30 de octubre de 2015, recurso de casación para la unificación de doctrina interesando que, previo los trámites oportunos, se dicte "sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la sentencia impugnada, y unificando la doctrina de la misma y la doctrina expuesta en las sentencias de contraste invocadas, en el sentido de estas últimas y, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida" (sic).

Tercero.

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Madrid, por medio de escrito presentado el 13 de enero de 2016, se opone al recurso de casación para la unificación de doctrina formulado.

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se opuso al recurso por medio de escrito presentado el 26 de enero de 2016, en el que se solicitaba la inadmisión o desestimación del recurso.

Cuarto.

Recibidas las actuaciones, por providencia de 27 de octubre de 2016, se señaló para votación y fallo el 21 de diciembre de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia de instancia señala como hechos relevantes los siguientes:

1. El 10 de junio de 2010 la Inspección de los Tributos procedió a incoar acta de conformidad al actor en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2003 a 2006, modificando la base imponible declarada por los hechos siguientes, en lo que aquí importa: procede computar dentro de la rúbrica "otros bienes", al amparo de lo dispuesto en el art. 24 de la Ley 19/1991, la fianza prestada por el contribuyente el día 31 de marzo de 2003 a favor de la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid, por importe de 12.260.647 euros, para atender diversas responsabilidades, siendo procedente computar como deuda la contraída por el contribuyente a favor de Corporación Financiera Alcor S.A. para atender la indicada fianza. Por ello, se formuló propuesta de regularización por importe de 924.683,68 euros (726.851,82 euros de cuota y 197.831,86 euros de intereses de demora), a la que prestó conformidad el obligado tributario, por lo que se convirtió en liquidación.

2. En el apartado III) del acta mencionada, los actuarios hicieron constar:

<<No obstante, ha de dejarse constancia a los efectos oportunos de que, en lo que hace referencia a la regularización tributaria de los hechos explicitados en el apartado 3.II, aquella debe realizarse en rectificación, a criterio de la Inspección, al concurrir el supuesto de discrepancia razonable en la interpretación de la norma, aplicado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencia de 15 de diciembre de 2008), y reconocido en la Instrucción Segunda de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988, amén de en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria >>.

3. El 2 de septiembre de 2010 la Subdirección General de la Inspección de los Tributos, Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, acordó el inicio de procedimiento sancionador por el impuesto y ejercicios antes reseñados, expresando que los hechos podrían ser constitutivos de una infracción del art. 191 de la Ley General Tributaria y que el importe total de la sanción sería de 355.196#52 euros, con reducción del 25% (88.799#13 euros), de modo que la sanción a ingresar ascendería de 266.397#39 euros, concediendo al interesado el plazo de quince días para presentar las alegaciones que estimase oportunas.

4. Por acuerdo de 12 de enero de 2011 se formuló propuesta de resolución al apreciar la instructora la comisión de una infracción del art. 191 de la LGT, proponiendo sanción de 363.941#40 euros, con reducción del 25% (90.985#35 euros), ascendiendo la sanción a ingresar a 272.956#05 euros.

5. En fecha 22 de febrero de 2011 se procedió a la subsanación de errores materiales existentes en la propuesta de resolución, que consistían en que "por error de arrastre se incluyó cuadro resumen del importe de la sanción que no se ajustaban a las bases sancionables de los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 derivadas de la comprobación inspectora efectuaba al obligado tributario y que figuraba correctamente en Acuerdo de Inicio de Expediente Sancionador". Y por ello se formuló nueva propuesta coincidente con la que figuraba en el indicado acuerdo de inicio: sanción de 355.196#52 euros, reducción del 25% (88.799#13 euros) y sanción a ingresar de 266.397#39 euros.

6. El 8 de marzo de 2011 se dictó acuerdo sancionador que apreció la comisión de infracción del art. 191.1 de la Ley General Tributaria y que impuso sanción reducida en cuantía de 266.397#39 euros (355.196#52 - 88.799#13).

7. Mediante acuerdo de fecha 11 de julio de 2012 se exigió el pago de la reducción aplicada en dicha sanción, por importe de 88.799#13 euros, al haberse presentado reclamación contra el acuerdo sancionador.

8. Tanto el acuerdo sancionador como el que exigió la reducción han sido confirmados por la resolución del TEAR impugnada en este proceso".

Segundo.

El demandante en la instancia, para fundamentar su pretensión anulatoria del acuerdo sancionador, formuló las siguientes alegaciones:

a) La conducta del contribuyente estaba amparada en una interpretación razonable de la norma a la vista de las diligencias practicadas, que permitían sostener que el préstamo no era un derecho de contenido económico que debiera quedar integrado en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del sujeto pasivo, ya que el Sr. Hugo, como administrador de Inversiones Financieras de Servicios Rústicos, que a su vez era socia de Fomento de Construcciones y Contratas, hubo de prestar fianza para responder de las posibles responsabilidades civiles que se pudieran exigir a las citadas sociedades en el procedimiento penal seguido ante la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Madrid, ante lo cual la entidad Corporación Financiera Alcor prestó al recurrente las cantidades exigidas por la Audiencia Provincial, que fueron ingresadas por el actor en la cuenta de consignaciones del Tribunal, de modo que el préstamo al Sr. Hugo no se hizo a título personal, por lo que cabía interpretar que esas cantidades no formaban parte de su patrimonio personal, y por ello la Inspección decidió no imputarle la utilidad de esa operación en su IRPF de los años comprobados.

b) Las actuarios consideraron en el acta que por esa regularización no procedía la imposición de sanción, a pesar de lo cual se inició el expediente sancionador sin motivar una decisión que va en contra del criterio expuesto por los funcionarios que mejor conocen el expediente de comprobación y que son los normalmente competentes para iniciar el procedimiento sancionador, razón por la que, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y de confianza en los actos de la Administración, el acuerdo sancionador debería haber motivado por qué estimaba equivocada la opinión de las actuarios, motivación que no consta.

c) Nulidad de la sanción por falta de motivación de la culpabilidad, invocando diversas sentencias y destacando que las afirmaciones del acuerdo sancionador son insuficientes y no guardan ninguna relación con la culpa. Alega además que el argumento de los medios personales y materiales que rodean al sujeto pasivo no tiene en cuenta la complejidad de las normas tributarias, que se prestan a distintas interpretaciones.

d) La aplicación de la ocultación carece de toda motivación y olvida que no hubo ocultación de datos al basarse la actuación del contribuyente en una interpretación razonable de la norma para no integrar el importe consignado entre los bienes y derechos de los que era titular.

e) Se ha prescindido absolutamente del procedimiento legalmente establecido al modificarse las bases sancionables de la propuesta de sanción como consecuencia de un supuesto "error de arrastre" que no constituye error material, sin dictar nueva propuesta ni trámite de audiencia, lo que le ha impedido ejercer el derecho de defensa contra la propuesta que después se convirtió en sanción.

f) En último término, plantea "ad cautelam" la nulidad de la sanción referida al ejercicio fiscal 2003 por no haberse comprobado el régimen sancionador más favorable para el sujeto pasivo, ya que la infracción se habría cometido durante la vigencia de la Ley 230/1963 porque el plazo reglamentario para presentar la declaración finalizaba el 30 de junio de 2004, y ello exigía aplicar la Disposición Transitoria 4ª.1 de la Ley 58/2003, lo que no hizo la Administración al aplicar directamente la nueva Ley General Tributaria.

Tercero.

Rechazadas todas las mencionadas alegaciones y desestimada, por tanto, la demanda por la sentencia que dicta la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se formula el presente recurso de casación para la unificación de doctrina en el que se señalan como sentencias de contraste: SSTs de 22 de octubre de 2009 (rec. 2422/2003), y de 6 de junio de 2008 (rec. 146/2004).

Después de referirse el recurrente a los requisitos formales de admisibilidad de su recurso, plantea la cuestión respecto de la que se solicita la unificación de doctrina en los siguientes términos: "si cabe considerar a efectos de motivar la culpabilidad en la imposición de sanciones tributarias, que las circunstancias de tener

importantes medios económicos, haber firmado en conformidad el Acta y la mención de no apreciarse causas exoneración de la culpabilidad, son suficientes".

Después de efectuar un recorrido sobre los hechos, en los que se incluyen las actuaciones inspectoras y el procedimiento sancionador seguido, se refiere a los hechos, fundamentos y pretensiones de la sentencia recurrida y de las sentencias de contraste, y sostiene que concurre, en una y otras, la triple identidad requerida para decidir el recurso de casación para la unificación de doctrina.

Concluye la representación procesal del recurrente que la doctrina de la sentencia impugnada, en su contradicción con las sentencias de contraste, incurre en infracción legal consistente en vulneración del principio de presunción de inocencia recogido en el artículo 24.2 de la Constitución e, implícitamente, en los artículos 179.1 y 183.1 de la Ley 58/2003, e infracción de los numerosos preceptos que imponen a la Administración el deber de motivar la culpabilidad de la conducta en la imposición de sanciones, artículos 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, artículo 24.1 del Real Decreto 2063/2004, y artículo 138.1 de la Ley 30/92. Y, de igual manera, se afirma, la sentencia impugnada infringe la constante, reiterada y numerosísima jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional sobre motivación de las sanciones tributarias.

Cuarto.

La representación de la Comunidad Autónoma recurrida, en su escrito de oposición al recurso, considera que la cuestión debatida es "determinar los requisitos para la imposición de sanciones por haber una interpretación razonable de las normas" (sic).

Después de reproducir, en parte, el texto de la sentencia recurrida, sostiene que existen diferencias entre ésta y las sentencias que se señalan como sentencias de contraste.

a) En cuanto a la primera sentencia (STS de 2 de octubre de 2009), indica las siguientes:

1º) El obligado tributario es una empresa, una persona jurídica, por lo que no estamos ante una sanción ligada al Impuesto del Patrimonio como ocurre en este caso (sic).

2º) Tampoco estamos ante un supuesto en el que se haya producido ocultación por parte del obligado tributario, ya que, en su caso, concurrían los requisitos para la ocultación en sus administradores sociales, mientras que en el caso que nos ocupa estamos ante una conducta directamente imputable al obligado tributario (sic).

3º) No se constata que se haya incluido en la misma declaración la cantidad correspondiente a favor pero no en contra del obligado tributario, como sí señala la sentencia impugnada que se hizo por parte del recurrente en el presente recurso (sic).

b) Respecto de la segunda sentencia de contraste (STS de 6 de junio de 2008)se señalan las siguientes diferencias:

1º) Se trata de otra entidad persona jurídica, por lo que las diferencias señaladas respecto de la sentencia anterior también son aplicables a la presente: ni puede imputarse como parte del Impuesto del Patrimonio (las sociedades no tributan por dicho impuesto) ni tampoco puede haber conflicto entre el patrimonio personal del sujeto pasivo y su patrimonio como parte de su actuación en nombre de otra entidad (sic).

2º) Tampoco existen cuentas que hayan sido incluidas por el propio sujeto pasivo (o en el caso que nos ocupa por sus administradores sociales o auditores) en el impuesto en la parte que le resulta positiva pero no en lo que resulte negativo (sic).

Dice la representación procesal de la Administración que "se sigue manteniendo, pues, por parte del recurrente que el hecho de que se prestasen las cantidades al contribuyente, como administrador de la entidad [...] le exime de [la] obligación de incluirlas en su declaración, a pesar de que sí debía responder a título personal y no meramente como administrador [...]".

Concluye dicha representación que "precisamente en base a las anteriores alegaciones se pide la desestimación del presente recurso, porque ni existe la misma base subjetiva ni fáctica ni jurídica entre las sentencias aportadas de contraste y la sentencia impugnada en el presente recurso" (sic).

Por su parte, el Abogado del Estado alega, en primer término, el carácter excepcional y subsidiario de la casación para la unificación de doctrina, y, en segundo término, la improcedencia de la revisión de la valoración de la prueba en esta clase de recurso de casación.

Quinto.

Como ha reiterado esta Sala (ad exemplum STS de 16 de septiembre de 2015, rec. cas. de doctrina 992/2015), el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario, 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.

Por consiguiente, de ser atendible la oposición que formula la representación procesal de la Administración recurrida, la decisión consecuente no sería la desestimación del recurso, sino su inadmisibilidad por ausencia de una exigencia precisa para determinar qué doctrina de las enfrentadas es la que se ajusta al ordenamiento jurídico.

Sexto.

En la formulación del presente recurso de casación para la unificación de doctrina son irrelevantes las diferencias que la Administración recurrida aprecia en la comparación entre la sentencia impugnada y las sentencias señaladas como sentencias de contraste.

En efecto, la exigencia de motivación se proyecta sobre los actos administrativos sancionadores con independencia de que el sancionado sea una persona física o una persona jurídica, y del concreto tributo a que se refiera el comportamiento contemplado. Así lo ha entendido esta Sala en la sentencia de 6 de junio de 2008, una de las ofrecidas como sentencia de contraste, que «[c]uando se examina la aplicación del ius puniendi por la Administración tributaria, debe entenderse que se cumplen los requisitos del artículo 96.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, siempre que los recurrentes en los procesos que dieron lugar a la sentencia impugnada y la de contraste hayan sido sancionados por la comisión de una infracción tributaria, ambos hayan solicitado la anulación de la sanción impuesta por falta de motivación de la misma y los órganos judiciales hayan dictado pronunciamientos dispares» (FJ 3º). Hemos reiterado este mismo pronunciamiento en la sentencia de 3 de diciembre de 2010 (casación para la unificación de doctrina 306/09 , FJ 2º)].

Es indudable que tales requisitos se dan en el presente caso, porque en el supuesto aquí enjuiciado y en los que se examinaron en las sentencias de contraste se impuso una sanción tributaria por dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente establecidos la totalidad o parte de la deuda tributaria, en un caso, por el Impuesto sobre el Patrimonio, y, en los otros, por el Impuesto sobre Sociedades, los recurrentes interesaron la anulación de la sanción impuesta por falta de motivación y los tribunales llegan a fallos diversos sobre ese particular, estimatorio en las sentencias de contraste y desestimatorio en la aquí recurrida.

Tampoco hay duda de que el escrito de interposición cumple con lo exigido por el artículo 97.1 de la Ley 29/1998, puesto que, lejos de hacer la afirmación genérica de que concurren las identidades del artículo 96.1 de la Ley reguladora de esta jurisdicción contencioso-administrativa, dedica un epígrafe completo, el II, a examinar hechos, pretensiones y fundamentos de los recursos en los que se dictaron las sentencias de contraste, a poner de relieve la triple identidad requerida entre éstas y la sentencia recurrida y a señalar la infracción en que ésta habría incurrido, según el criterio del recurrente. Y de su lectura resulta que tanto en el supuesto ahora enjuiciado como en los que se produjeron en las sentencias ofrecidas de contraste los recurrentes eran obligados tributarios a los que se impuso una sanción, que recurrieron con fundamento en la falta de motivación de la culpabilidad y que los órganos judiciales han dictado pronunciamientos dispares (Cfr. STS de 27 de febrero de 2012, rec. de cas. unificación de doctrina 340/2010).

Séptimo.

Al concurrir los presupuestos necesarios para la admisión del presente recurso, es necesario determinar si la sentencia impugnada ha infringido el ordenamiento jurídico.

Y, a este respecto, ha de constatarse que el Tribunal de instancia incorpora a su sentencia un planteamiento teórico inobjetable cuando alude, en los fundamentos jurídicos octavo y noveno, al principio de culpabilidad como exigencia derivada del artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

Asimismo, es adecuada la afirmación de que la normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) 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 las infracciones tributarias.

Se adecúa a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que "debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] 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. Y 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 apodócticos 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".

Además, en lo que aquí interesa, 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".

Y, en fin, el mencionado fundamento jurídico noveno de la sentencia impugnada comienza reiterando que la jurisprudencia que se acaba de transcribir pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Octavo.

Ningún reproche, por tanto, puede formularse a las referidas premisas teóricas que contempla la sentencia recurrida, en cuanto concuerdan con la doctrina del Tribunal Constitucional y la reiterada jurisprudencia de esta Sala.

Ahora bien, lo que sí se aprecia es su incorrecta aplicación en su proyección al concreto acto sancionador impugnado en la instancia, cuya fundamentación incorpora la propia sentencia.

En él se recoge el comportamiento objetivo y una afirmación apodíctica de culpabilidad: "[...] el obligado tributario tenía constituido un depósito en cuenta a favor de la Audiencia Provincial de Madrid, por un importe de 12.260.647#00 €, y en consecuencia era plenamente consciente de que dicho depósito formaba parte de la de su patrimonio, no sólo por su elevado importe, sino también por la importancia del litigio del que derivaba dicho depósito, y por tanto de esta manera debía haberlos declarado a 31 de diciembre de cada año como parte de los bienes y derechos de su propiedad dentro de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto de Patrimonio [...]".

Es decir, del conocimiento de la existencia del depósito la Administración sancionadora hace derivar también el que era consciente el obligado tributario de que se trataba de un dato incluíble, en el epígrafe "otros bienes", en la correspondiente declaración del impuesto, cuando esta evidencia no resultaba avalada por el criterio de las propias actuarias que dejan constancia de que la regularización tributaria debe entenderse realizada en rectificación, "a criterio de la Inspección, al concurrir el supuesto de discrepancia razonable en la interpretación de la norma[...]".

Y, a continuación, el acto administrativo que confirma la sentencia recurrida hace referencia, para motivar la culpabilidad de la conducta sancionada, a datos o circunstancias que la jurisprudencia de esta Sala ha considerado improcedentes o insuficientes.

Así, no puede entenderse como una especie de confesión de culpabilidad, como parece entender la Administración al motivar su acto sancionador, el que el obligado tributario admita los hechos al suscribir en conformidad el acta. Una cosa es que se reconozca el dato objetivo y la procedencia de la regularización practicada, y otra que la declaración o autoliquidación que se regulariza se realizara sin error y con la intención que se exige para que la conducta pueda ser considerada infracción merecedora de sanción.

Subrayaba la resolución administrativa que " El elemento subjetivo de la infracción cometida hay que ponerlo en relación con las características propias del obligado tributario, es decir, habrá que tener en cuenta los medios personales y materiales con los que cuenta en cada caso concreto el sujeto pasivo a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales, y en este caso las características de D. Hugo y los medios personales y materiales de los que puede disponer con un considerable patrimonio, apreciándose una omisión de la diligencia exigida sin que, por otra parte, se haya efectuado alegación alguna que pudiera amparar la conducta que se sanciona y sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

En resumen, en el supuesto de referencia y dado que el obligado tributario no incluye en las declaraciones presentadas en los ejercicios 2003, 2004, 2005 y 2006 por el Impuesto sobre el Patrimonio, la totalidad de los bienes y derechos de los que era titular a fecha de devengo del mismo, se considera que esta conducta fue al menos negligente a efectos de lo establecido en el citado artículo 183.1 de la Ley 58/2003, ya que resulta responsable de la omisión de la declaración de los bienes y derechos detallados en los antecedentes de hecho y que de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, forma parte de la base imponible del citado impuesto. En consecuencia, concurre por una parte el elemento objetivo de la infracción tributaria, toda vez que, al no declarar la citada fianza, dejó de ingresar parte importante de la deuda tributaria que le correspondía, y, por otra, el elemento subjetivo, ya que siendo plenamente consciente de la constitución de dicha fianza y por tanto de su condición de titular de un derecho de contenido económico por un elevado importe, no obstante se oculta a la Administración tributaria no incluyendo en la declaración presentada y por tanto existe responsabilidad por infracción tributaria, al haberse estimado que en su conducta concurre también, al menos la omisión de la debida diligencia o cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, claramente establecidas en la normativa mencionada".

Es, precisamente, al considerar que los argumentos que se acaban de transcribir "son elocuentes y evidencian que el acuerdo sancionador justifica la culpabilidad del sujeto pasivo [...]", cuando ha de considerarse que la sentencia de instancia no hace una adecuada aplicación de las premisas doctrinales que considera y que, como se ha dicho, coinciden con el criterio de esta Sala.

En efecto, además de la afirmación apodíctica y de la deducción, ya consideradas improcedentes, de que porque conocía la existencia del depósito el obligado tributario omitió dolosa o negligentemente el dato en sus autoliquidaciones del impuesto, cuando la propias actuarias manifestaron la existencia de discrepancias interpretativas razonables, el elemento subjetivo de la culpabilidad se fundamenta en el acto sancionador en los siguientes datos: la firma del acta en conformidad; los medios personales y materiales de los que puede disponer el

obligado tributario por tener un considerable patrimonio; no haberse efectuado alegación alguna que pueda amparar la conducta sancionada; y no poderse apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria.

Cuando resulta que:

a) La intencionalidad de la conducta y aun la culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras, dado que la conformidad se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad comporta la valoración de la conducta; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que el obligado tributario acepte el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

b) Es criterio jurisprudencial reiterado de esta Sala que el simple hecho de que el obligado tributario tenga "experiencia", disponga de "suficientes medios" y esté "asistido de profesionales jurídicos" no permite presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables » [Sentencias de 29 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 4138/1997), FD Segundo; y de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm.11/2004), FD Cuarto]. En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que " no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (Sentencia de 26 de septiembre de 2008, cit., FD Cuarto).

c) Se han efectuado alegaciones encaminadas a acreditar que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma. Y, en todo caso, como señala nuestra jurisprudencia, no es posible invertir la carga de la prueba que deriva de la presunción de inocencia. Tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, el sujeto pasivo sostuvo que el préstamo no tenía un contenido económico que hubiera de integrarse en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio porque no le había sido concedido a título personal, sino para que se constituyera una fianza por responsabilidades civiles de las sociedades.

d) La referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley tributaria (arts. 103.3 , 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003), 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). Y es que, como ha señalado esta Sección, "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. 77.3 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. 77.3.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, 'en particular' [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice '[e]ntre 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] » [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009

(rec. cas.núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto ; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), FD Octavo].

Noveno.

Los razonamientos expuestos justifican que se estime el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, que se case la sentencia de instancia y, al resolver lo procedente dentro de los términos en que aparece suscitado el debate procesal, se anulen la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional y el acuerdo sancionador originariamente impugnado.

No procede la imposición de las costas causadas a ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la representación procesal de don Hugo, contra sentencia, de fecha 15 de septiembre de 2015, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 563/2013. Sentencia que se casa anulando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de febrero de 2013, desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001, así como el acuerdo sancionador originariamente impugnado relativo al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicios 2003 a 2006. No procede imponer las costas causadas a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo
PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Fernandez Montalvo, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado 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.