



Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 20 Feb. 2009,  
rec. 85/2007

Ponente: López de Hontanar Sánchez, Juan Francisco.

Nº de Sentencia: 10125/2009

Nº de Recurso: 85/2007

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Clases de infracciones. Infracciones graves.

Normativa aplicada

#### TEXTO

En la Villa de Madrid a veinte de febrero de dos mil nueve

PROGRAMA DE ACTUACIÓN POR OBJETIVOS DE LA SALA EN APOYO A LA SECCIÓN QUINTA

T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

MADRID

SENTENCIA: 10125/2009

RECURSO Nº 85/2007

SENTENCIA Nº

----

PROGRAMA DE ACTUACIÓN POR OBJETIVOS DE LA SALA

EN APOYO A LA SECCIÓN QUINTA

----

Ilustrísimos Señores:

Presidente:

D. Francisco Gerardo Martínez Tristán



Magistrados:

D. Juan F López de Hontanar Sánchez

D. Francisco Javier Canabal Conejos

D. Marcial Viñoly Palop

Vistos por la Sala, constituida por los señores del margen, de este Tribunal Superior de

Justicia de Madrid, los autos del recurso contencioso-administrativo 85/2007 número interpuesto por Daniel representado por el Procurador Don Ignacio Melchor de Orduña y asistido por el Letrado Don José Antonio Álvarez-Ossorio Gálvez, contra la resolución de fecha 28 de junio de 2006 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación formulada contra: a) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM000 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad, n° NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 25.985,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM002 . b) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM003 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a resolución con imposición de sanción, por infracción tributaria grave, derivada de la anterior liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 11.577,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM004 . c) contra desestimatorio de recurso de reposición, n° de expediente NUM005 , deducido frente a acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación de Madrid, relativo a Providencia de apremio de la liquidación n° NUM006 , liquidación derivada del acta incoada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, por un importe 31.182,72 euros, incluido recargo de apremio. Se tramita como la reclamación n° NUM007 . Ha sido parte la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid), asistido y representado por el Sr. Abogado del Estado.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Que previos los oportunos trámites el Procurador Don Ignacio Melchor de Orduña en nombre y representación de Daniel formalizó su demanda el día 11 de julio de 2007, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando que en su día y previos los trámites legales se dictara Sentencia por la que se estimaran las reclamaciones n° NUM002 , NUM004 y NUM007 .

**SEGUNDO.-** Que asimismo se confirió traslado al Sr. Abogado del Estado para que, en representación de la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid) presentara contestación a la demanda, lo que se verificó por escrito de fecha 20 de noviembre de 2.007 en el que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.



**TERCERO.-** Que, no estimándose necesaria la celebración de vista pública ni trámite de conclusiones se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 20 de febrero de 2009 a las 10,00 horas de su mañana, en que tuvo lugar.

**VISTOS.-** Siendo Magistrado Ponente el Ilustrísimo Señor Don Juan F López de Hontanar Sánchez.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El Procurador Don Ignacio Melchor de Orduña en nombre y representación de Daniel interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución de fecha 28 de junio de 2006 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación formulada contra: a) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM000 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad, n° NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 25.985,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM002 . b) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM003 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a resolución con imposición de sanción, por infracción tributaria grave, derivada de la anterior liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 11.577,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM004 . c) contra desestimatorio de recurso de reposición, n° de expediente NUM005 , deducido frente a acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación de Madrid, relativo a Providencia de apremio de la liquidación n° NUM006 , liquidación derivada del acta incoada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, por un importe 31.182,72 euros, incluido recargo de apremio

**SEGUNDO.-** El recurrente afirma que había venido prestando sus servicios profesionales a la entidad PLALEVIC, SL., durante los años 1991, 1992,1993, 1994 y 1995. habiéndose generado una deuda por importe de 60.101,21 Euros, incluyendo los intereses de demora, en concepto de los servicios profesionales. El 29 de abril de 1999 la sociedad PLALEVIC, SL-, reconoció la deuda a favor de Don Daniel , por importe de 10.000.000 pesetas, la cual, debido a problemas surgidos en el seno de la entidad no se había procedido a su abono, por lo que se garantizó mediante hipoteca sobre la finca número 78.549 del registro de la Propiedad de Madrid. Con fecha 28 de enero de 2002, mediante documento privado elevado a publico con fecha 29 de enero de 2002. de una. la entidad mercantil PLALEVIC, SL. y de otra Don Daniel , llegan al acuerdo en virtud del cual se procede, por parte de D. Daniel a la quita de parte de la deuda, restando a favor de éste y en concepto de pago por los servicios prestados a la citada entidad, la cantidad de 4.000.000 pesetas (24.040, 48 Euros). Con fecha 27 de enero de 2002, mi representado recibió, en relación con la cantidad citada anteriormente, el importe total, es decir 24.040,48 euros, en concepto de pago por la prestación de servicios aludida durante los ejercicios 1991 a 1996, incluyéndose esos rendimientos en su declaración del ejercicio 2002 en concepto de rendimientos de actividad profesional.



TERCERO.- La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de 28 de junio de 2006, desestimó la reclamación económico- administrativa nº NUM002 , declarando conforme a derecho la liquidación derivada del acta nº NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1999 teniendo en cuenta que el artículo 31.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que: " 1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos". y que el artículo 37 de la Ley especifica que "Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción. ". Señala el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que la ganancia patrimonial no justificada puede determinarse, bien por alteraciones patrimoniales que no se correspondan con la renta y patrimonio declarados por el sujeto pasivo, o bien por elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en cualquiera de las declaraciones de Renta o Patrimonio. En el presente caso, obran en el expediente la escritura de reconocimiento de un derecho de crédito en 1999 a favor del reclamante, escritura en la que no se especifica que el nacimiento o la exigibilidad de dicho derecho correspondan a un ejercicio distinto del año 1999, a la vista de la cual la Inspección, ante la falta de justificación suficiente por parte de la reclamante, califica dichos ingresos como ganancia de patrimonio no justificada. Frente a ello, el reclamante únicamente ha aportado, como elementos presuntamente probatorios de que la renta no es una ganancia patrimonial (sino rendimientos de actividades económicas), y de que es imputable a ejercicios anteriores, un contrato privado (luego elevado a escritura pública) de fecha posterior al inicio del propio procedimiento inspector. Por otra parte, obran en el expediente las autoliquidaciones formuladas por el propio interesado por los ejercicios de referencia (años 1991 a 1996) en las que no se ha declarado ninguna renta generada por la prestación de servicios a la entidad PLALEVIC. Pues bien, en relación con ello, debe tenerse en cuenta que, por obra del artículo 37 de la Ley del Impuesto , se ha invertido la carga de la prueba: así, es reiterado el criterio del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 18 de octubre de 2002) y del Tribunal Económico-Administrativo Central (entre otras, resolución de 23 de noviembre de 1994) de que los incrementos no justificados de patrimonio constituyen un instituto jurídico tributario fundado en una presunción "iuris tantum" derivada del estado de origen y aplicación de los fondos del interesado. Existe constancia de la titularidad de un derecho de crédito, pudiéndose deducir, en la forma que se indica en el acta, en el informe ampliatorio de la Inspección y en la liquidación, que la renta en cuestión corresponde al reclamante. Demostrado el hecho de que el interesado ha obtenido una renta que no se corresponden con los ingresos de años anteriores, en la medida en que en dichos años el interesado no declaró precisamente ningún ingreso, es cierto que ello no implica "per se" la existencia de una renta y el correlativo hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 114 de la LGT , se admite, como es propio de la naturaleza de las presunciones "iuris tantum", que se aporte por el interesado una explicación razonable que sustituya la conclusión a la que en buena lógica se llega de modo



natural por vía deductiva. Dicha explicación debe aportarse exclusivamente por el interesado y no por la Administración, así como las pruebas que sustenten la misma. Sin embargo, el reclamante no aporta explicación alguna acerca del origen de los ingresos controvertidos, lo que determina que las reglas del criterio humano, con apoyo en el carácter dialéctico del procedimiento inspector, indican la existencia de un enlace preciso y directo con el hecho imponible que se deduce, y, en consecuencia, resulta conforme a derecho la imputación al reclamante de dichas rentas en concepto de ganancia de patrimonio no justificada. En este mismo sentido, puede citarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2005, en la que se señala que, tratándose de ganancias de patrimonio no justificadas, partiendo de que estamos ante una presunción «iuris tantum», "la parte recurrente no ha probado el origen de los fondos (...), limitándose a la aportación de unos documentos privados de reconocimiento de deuda de determinadas personas, documentos que fueron elevados a escritura pública una vez transcurridas las primeras actuaciones inspectoras". De tales hechos, la Audiencia Nacional extrae la misma conclusión que este Tribunal Regional: la insuficiencia de las pruebas aportadas por los interesados.

**CUARTO.-** El recurrente pretende la aplicación del artículo 14 apartado 2º de Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que establece que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza. Sin embargo este precepto resulta inaplicable puesto que no consta la existencia de procedimiento judicial alguno entre la entidad mercantil PLALEVIC, SL. y de otra Don Daniel, no pudiendo aplicarse análogamente dicha regla puesto que parte de la intervención de un tercero, el Juez que cuya resolución por mandato de la propia Constitución, debe de ser observada por la totalidad de los poderes públicos. La cuestión ha de plantearse en relación con la prueba de los hechos alegados por las partes. Pero debe tenerse en cuenta que como hemos señalado en la Sentencia de este Sala de lo Contencioso-Administrativo de Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Programa de actuación por objetivos en apoyo de la sección 5ª) de 27 de marzo de 2008 en el Procedimiento Ordinario número 269/2004, en interpretación del artículo 49 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo contenido es similar al artículo 37 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, que establece que tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción. La Sentencia de esta Sala (Sección 5ª) de 11 de Octubre de 2007 ha señalado citando la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2001 que dicho precepto «partía del supuesto de que toda afluencia patrimonial -salvo calificación de exención o no sujeción- constituía renta gravable. Para el supuesto de que la renta que afluía no pudiera encuadrarse en uno de los supuestos de rendimiento (trabajo o capital, actividades empresariales o profesionales), la calificación en el impuesto lo era de incremento de patrimonio. Figura que se erigía en cierre del sistema de sujeción al tributo. - Dentro de esta última categoría citada, existe otro elemento de clausura que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco



escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiesten o afloran, y que responden al "nomen iuris" de incrementos no justificados de patrimonio, donde se englobarían las adquisiciones que se produzcan a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados. El incremento no justificado se considera renta del período en que se descubra, salvo que se pruebe por el contribuyente que se produjo en otro período, en cuyo caso se imputa a éste. El incremento de patrimonio que debe imputarse está constituido por el valor de los bienes o derechos adquiridos y ocultados. Así pues, resumiendo sus características: la renta que se grava mediante el elemento de cierre descrito es la riqueza que afluye o se incorpora al patrimonio y no el patrimonio mismo; el contribuyente tiene, en todo caso, la posibilidad de enervar la presunción de renta demostrando el origen del patrimonio oculto; además, los incrementos no justificados sólo pueden ser apreciados por la Administración». Y añade dicha Sentencia de este Tribunal que en relación con la prueba de los "incrementos no justificados", el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia por parte de la Administración tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del Impuesto, que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones "iuris tantum", que trasladan al sujeto pasivo la carga de su destrucción, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las mismas no son ciertas, sino que por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria. En igual sentido la Sentencia de esta Sala (Sección 5ª) de 8 de Noviembre de 2007, ha recordado que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo, la Administración cumple su obligación al poner de manifiesto la existencia de unos incrementos que no se corresponden con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo, en cuyo caso opera la presunción de que tal incremento es injustificado y constituye renta gravable, correspondiendo al sujeto pasivo justificar la procedencia de esas entradas de dinero en su patrimonio al ser el único que puede conocer la verdadera fuente de tales ingresos (sentencias de 18 de octubre de 2002, 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004, entre otras), de forma que si la Inspección ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento de patrimonio por la diferencia entre la renta disponible y la renta dispuesta por el sujeto pasivo y su esposa, por lo que entra en juego la presunción de que se trata de un incremento no justificado y que constituye renta gravable, correspondiendo al contribuyente demostrar la procedencia de tales ingresos.". En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria vigente al tiempo de dictarse el acto impugnado, a cuyo tenor, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, mas como quiera que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Por tanto correspondía al recurrente acreditar justificar dichos incrementos, y sin embargo sólo realiza alegaciones carentes de toda prueba, no habiéndose aportado en este procedimiento judicial prueba alguna distinta de la aportada en el expediente administrativo y además como señala el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid obran en el expediente las autoliquidaciones formuladas por el propio interesado por los ejercicios de referencia (años 1991 a 1996) en las que no se ha



declarado ninguna renta generada por la prestación de servicios a la entidad PLALEVIC., por lo que difícilmente puede entenderse que se trate de una renta derivada de su relación profesional con la misma en aquellos años. Debe pues desestimarse el recurso frente a la reclamación derivada del acta suscrita en disconformidad, nº NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, toda vez que debe aplicarse, en orden a su correcta imputación temporal, el artículo 37 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Según la cual estas ganancias se integrarán necesariamente en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción, prueba ésta que, como señala el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid , no ha sido aportada y podía haber aportado documentación demostrativa del tipo de servicios que prestaba o el resultado material de dichos servicios para acreditar los mismos en los años que el recurrente dice haberlos prestado

**QUINTO.-** Respecto de la alegación de infracción del artículo 31.1 de la Constitución, puesto que la alegación de que las resoluciones de las Administraciones aludidas no es ya devengar el tributo antes de realizarse la corriente monetaria, qué sí contempla la legislación tributaria, sino que incluso se devengue el impuesto incluso antes de tener una confirmación real de la cuantía que supone el hecho imponible, lo que vendría en detrimento de los principios de progresividad y efectivamente tendría un carácter confiscatorio. Esta alegación es meramente formal puesto que la existencia de un incremento patrimonial no justificado demuestra capacidad económica y no puede hablarse de confiscación alguna puesto que es al que sostiene la justificación del incremento patrimonial al que le corresponde la prueba de dicha justificación, caso contrario, la existencia en el patrimonio de un nuevo bien o derecho demuestra capacidad económica que debe ser gravada para no infringir el principio de igualdad.

**SEXTO.-** Respecto a la reclamación nº NUM004 . del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en la que se discute la imposición de sanción, por infracción tributaria grave, derivada de la anterior liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 11.577,60 euros., el recurrente afirma que en el caso presente en la actuación del contribuyente el ánimo de ocultar a la Administración Tributaria el hecho imponible, como así lo entiende la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Y esto es perfectamente aplicable en el caso que nos ocupa, toda vez que la elevación a público de un acuerdo que podía haberse mantenido en la esfera privada, de suerte que es esc mismo acto lo que hace que a Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga los datos suficientes para realizar la liquidación de oficio, pone de manifiesto la nula intención, de ocultación por parte de mi representado, siendo por tanto improcedente la imposición de infracción tributaria, en base a, precisamente el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria de 1963 .

**SÉPTIMO.-** El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, analiza la cuestión desde el ámbito de la culpabilidad. La Sentencia del Tribunal Constitucional nº 164/2005, de 20 de junio de 2005 afirma recordando la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1990, de 26 de abril que "no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias" y "sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de



sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente" (FJ 4), así continúa expresando que "por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

**OCTAVO.-** Por tanto en cuanto a las alegaciones de concurrencia de circunstancias para apreciar falta de culpabilidad y exención de responsabilidad, obligan traer a colación necesariamente la reiteradísima doctrina jurisprudencial acerca de la apreciación de culpabilidad en el ámbito tributario y así la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, de 23 de Octubre de 2001, señala que "como consecuencia de reiterada doctrina -Sentencias de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio de 1998, 17 de mayo de 1999 y 2 de diciembre de 2000 entre muchas más- según la cual toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, tanto antes como después de la reforma introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril conforme tuvo ocasión de declarar la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990. En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente -sigue la Circular- cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria." La última reforma de la Ley General Tributaria (L. 25/1995) modifica el apartado d) del número 4) del invocado art. 77, eximiendo de responsabilidad aquellas acciones tipificadas en las leyes, "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma". Finalmente la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha venido a clarificar todavía más la cuestión. Su artículo 33 dispone que, 1.- La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2.- Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que, concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Principios que estaban fijados de antemano en lo que concierne a la exigencia del elemento de culpabilidad y, a la carga de la prueba del mismo que, corresponde a la Administración, en los artículos 5 y 10 del Código Penal, en el artículo 137 de la Ley 30/92 y, en definitiva, en el artículo 24.2 de la Constitución Española, todos ellos de directa aplicación al derecho sancionador tributario según reiteradísima jurisprudencia. La vigente Ley General Tributaria, Ley 58/2003, ha venido a recoger lo anterior en su artículo 179.2 letra d) al establecer que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no





darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria; Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos . 86 y 87 de esta ley . Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta, exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. No existe interpretación razonable de la norma y el recurrente basa su alegación de ausencia de culpabilidad al entender que no existía ánimo de ocultación ya que se había otorgado una escritura pública en la que se documentaba la deuda que la entidad Plalevic S.L reconocía sin embargo la ocultación lo es en relación con los propios órganos de la administración tributaria omitiendo las declaraciones a las que estaba obligado por lo que también ha de desestimarse la pretensión de nulidad respecto de resolución sancionadora.

**NOVENO.-** Por último y respecto de la inadmisión por extemporánea de reclamación económico-administrativa referida Providencia de apremio de la liquidación n° NUM006 , liquidación derivada del acta incoada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, por un importe 31.182,72 euros, incluido recargo de apremio, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid señala que conforme dispone el artículo 88.2 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas , aprobado mediante Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, "habrá de presentarse en el plazo improrrogable de quince días, contados desde el siguiente a aquel en que haya sido notificado el acto impugnado, (...)".- Por su parte, el artículo 48-1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dispone que "Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos".-Pues bien, Del examen de la fechas de notificación del acto impugnado y de la interposición de esta reclamación económico-administrativa se observa que entre ambas ha transcurrido el plazo de quince días a que se refiere el artículo anterior, dado que dicho plazo finalizó el día 12 de febrero de 2003 , por lo que, de conformidad con el artículo 101 del citado Reglamento , procede declarar la inadmisibilidad de la citada reclamación. Debe desestimarse la pretensión del recurrente que entiende aplicable el artículo 182 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , sin embargo este precepto se aplica a los actos procesales de los Juzgados y Tribunales y no a los actos administrativos, para los que rige un régimen distinto establecido en el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común que establece que Siempre que por Ley o normativa comunitaria europea no se exprese otra cosa, cuando los plazos se señalen por días, se entiende que éstos son hábiles, excluyéndose del cómputo los domingos y los declarados festivos. Esta Ley no excluye del computo los sábados, por lo que el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado, mas aun cuando ni siquiera aplicando la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial podría atenderse a la pretensión del recurrente puesto que el artículo 182 de la misma fue reformado con posterioridad al vencimiento del



plazo que ocurrió el 12 de Febrero de 2003 , y la Ley Orgánica 19/2003 entro en vigor el 15 de Enero de 2004 , y fue a partir de dicho día cuando los sábados dejaron de ser hábiles para el computo de los plazos procesales.

**DECIMO.-** Y según lo dispuesto en el apartado primero del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, considerando la Sala que no es de apreciar temeridad ni mala fe en la actuación procesal de la partes litigantes, es por lo que no procede formular expresa condena en costas.

**VISTOS.-** Los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

### **FALLAMOS**

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Ignacio Melchor de Orduña en nombre y representación de Daniel contra la resolución de fecha 28 de junio de 2006 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación formulada contra: a) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM000 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a liquidación derivada del acta suscrita en disconformidad, n° NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 25.985,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM002 . b) acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, referencia expediente NUM003 , dictado por la Oficina Técnica de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, deducido frente a resolución con imposición de sanción, por infracción tributaria grave, derivada de la anterior liquidación, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, siendo la cuantía reclamada 11.577,60 euros. Se tramita como la reclamación n° NUM004 . c) contra desestimatorio de recurso de reposición, n° de expediente NUM005 , deducido frente a acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación de Madrid, relativo a Providencia de apremio de la liquidación n° NUM006 , liquidación derivada del acta incoada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, por un importe 31.182,72 euros, incluido recargo de apremio sin expresa imposición de las costas a ninguna de las partes.

Notifíquese la presente resolución con la advertencia de que la misma es firme al no poder interponerse recurso alguno

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

D. Francisco Gerardo Martínez Tristán

D. Francisco Javier Canabal Conejos

D. Juan F López de Hontanar Sánchez

D. Marcial Viñoly Palop

**PUBLICACIÓN.-**



Dada, leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Ilustrísimo Sr. Magistrado Ponente Don Juan F López de Hontanar Sánchez, estando celebrando audiencia pública ordinaria, en la Sala de este Tribunal, al mismo día de su fecha de lo que yo Secretario doy fe.