

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 6 Jun. 2008, rec. 146/2004

Ponente: Aguillo Avilés, Angel.

Nº de Recurso: 146/2004

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 74009/2008

Imposible fundar la existencia de una infracción tributaria en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Impuesto sobre Sociedades. Anulación de la sanción impuesta por falta de ingreso de la deuda. La resolución sancionadora y el acta de inspección se limitan a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin hacer referencia a las razones por las que estima que las irregularidades detectadas constituyen una infracción tributaria grave. Cuando la Administración no motiva los hechos o circunstancias de los que deduce una actuación culpable, confirmar la sanción porque el sancionado no ha explicitado en qué interpretación razonable de la norma se funda su conducta equivale a invertir la carga de la prueba, soslayando las exigencias del principio de presunción de inocencia. La conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en algún tipo legal, debe estar soportada por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción. RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. Contradicción entre las sentencias comparadas. Los recurrentes en los procesos que dieron lugar a ambas sentencias fueron sancionados por la comisión de una infracción tributaria, ambos instaron la anulación de la sanción impuesta por falta de motivación, y los órganos judiciales dictaron pronunciamientos dispares.

*El Tribunal Supremo estima recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra sentencia de la Audiencia Nacional, que anula, y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra resolución del TEAC, anulando la liquidación tributaria y la resolución sancionadora en concepto del Impuesto sobre Sociedades.*

#### Texto

En la Villa de Madrid, a seis de Junio de dos mil ocho

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 146 / 2004, promovido por el Procurador de los Tribunales don José Pedro Vila Rodríguez, en nombre y representación de la entidad mercantil CAMPSA ESTACIONES DE SERVICIO, S. A., contra la Sentencia de 4 de diciembre de 2003, dictada por la Sección

Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional (LA LEY 201818/2003), recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 547/2002, en el que se impugnaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2001 (R.G. 4054-99; R.S. 82-00), desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de 18 de mayo de 1999 del Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección por el que se impone una sanción de 5.112.157 ptas. (30.724,68 euros) por la comisión de una infracción grave del art. 79 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT) consistente en dejar de ingresar en el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La entidad Campsa Estaciones de Servicio, S. A. presentó en plazo la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992, en la que figuraba una base imponible de 1.716.275.435 ptas. y una cuota diferencial de 458.035.207 ptas. El 7 de julio de 1998 la Oficina Nacional de Inspección (O.N.I.) incoó a dicha entidad un acta de conformidad (núm. 70171583) que contenía una propuesta de liquidación de la que derivaba una deuda tributaria a ingresar en concepto del mencionado Impuesto y ejercicio de 22.453.044 ptas., de las cuales 14.572.667 ptas. correspondían a la cuota y 7.880.377 ptas. a los intereses de demora. Según se hace constar en dicha acta, procedía modificar el resultado contable declarado en 39.957.854 ptas. «por exceso de dotación a la amortización del inmovilizado material, de acuerdo con el art. 58 del R.I.S., de las cuales se consideran deducibles 37.606.439 ptas. en el ejercicio 1994, y se reconoce por parte de Inspección el derecho de la empresa a recuperar fiscalmente el exceso de 2.351.415 ptas. conforme vaya venciendo la vida útil de los distintos elementos»; «modificar las cantidades detraídas de la cuota» en 411.677 ptas. «por inversión en Activos Fijos Nuevos»; y, en fin, aumentar la cuota del ejercicio a ingresar en 175.740 ptas., «pues el sujeto pasivo ha perdido el derecho». Finalmente, el 15 de septiembre de 1998, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I., rectificando la propuesta de regularización contenida en la citada acta, dictó acta de liquidación del que resultaba una deuda tributaria a ingresar de 22.239.384 ptas., 14.606.163 ptas. en concepto de cuota y 7.633.221 ptas. de intereses de demora.

Mediante Acuerdo de 30 de noviembre de 1998 el Jefe de equipo núm. 2 de la O.N.I. acordó, con la autorización del inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I., la iniciación del expediente sancionador; en dicho Acuerdo se apreciaba que Campsa Estaciones de Servicio, S. A., al haber dejado de ingresar en plazo 14.606.163 ptas., había cometido una infracción grave del art. 79 a) LGT a la que correspondía una sanción del 50 por 100 de la deuda dejada de ingresar. Después de que la citada entidad presentara un escrito de alegaciones (en el que, entre otros extremos, aducía la improcedencia de la sanción al no concurrir el requisito de culpabilidad en la comisión de la infracción), el 18 de mayo de 1999 el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. acordó finalmente la imposición a la actora de una sanción por infracción grave consistente en dejar de ingresar la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 [art. 79 a) LGT], sanción que, tras la aplicación de la reducción por conformidad del 30 por 100, ascendió a 5.112.157 ptas. La fundamentación de la sanción fue, literalmente, la que sigue: «El obligado tributario a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992, presentó declaración-liquidación con una Base Imponible de 1.716.275.435 ptas., incluyendo entre los gastos fiscalmente deducibles, entre otros, la cantidad de 39.957.854 ptas. de exceso de dotación a la amortización del Inmovilizado Material. La deducción de la cuota por inversión en Activos Fijos Nuevos declarada debe disminuirse en 411.677 ptas. Procede incrementar la

cuota a ingresar, por pérdida de beneficios de ejercicios anteriores en 175.740 ptas.».

Contra la referida sanción, el 1 de junio de 1999 Campsa Estaciones de Servicio, S. A. interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.), en la que, entre otros motivos, planteaba la improcedencia de calificar los hechos como constitutivos de infracción grave del art. 79 a) LGT, así como de la sanción impuesta del 35 por 100 de la deuda tributaria. Dicha reclamación fue desestimada por Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001 que, en lo que aquí interesa, confirmó la existencia de infracción al no poder apreciarse «en el presente caso la existencia de dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables que obren como causa de exclusión de la culpabilidad en las comisión de las infracciones»; y estimó que la sanción impuesta era correcta «de acuerdo con lo previsto en el artículo 87.1 de la Ley General Tributaria que establece una sanción mínima del 50 por 100 por la comisión de infracciones tributarias graves y en el artículo 82.3 del mismo texto legal», que dispone que la «cuantía de las infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule» (FD Tercero).

**SEGUNDO.-** Contra el citado Acuerdo del T.E.A.C., Campsa Estaciones de Servicio, S. A. interpuso recurso contencioso- administrativo núm. 547/2002, que se fundamenta, entre otras razones, en la falta de motivación del expediente sancionador (que vulneraría lo dispuesto en los arts. 54 de la Ley 30/1992, 145 de la LGT y 13.2 de la Ley 1/1998, así como los arts. 9.3, 24.2 y 103, todos ellos de la CE) y en que no había sido probada la concurrencia de la culpabilidad precisa para sancionar (infringiendo los arts. 33.2 de la Ley 1/1998, 77.1 LGT y 3 del Real Decreto 1930/1998, así como los arts. 9.3, 24.2 y 25.1 CE), dado que en el acta y en la resolución sancionadora, ni se explicita el fundamento del exceso de amortización (únicamente se cita el art. 58 del R.I.S., que regula la "Amortización según tablas"), ni se especifica por qué resulta sancionable la deducción en la autoliquidación de 1992 de gastos -cuya deducibilidad no se discute- correspondientes a otros ejercicios, debiendo tenerse en cuenta que el cierre del ejercicio suele solaparse con el año siguiente y que no se ha causado perjuicio económico alguno para la Hacienda Pública. Dicho recurso fue desestimado por Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003. En lo que respecta a la falta de motivación invocada, la citada resolución judicial, tras citar los arts. 54 de la Ley 30/1992, 124 y 145 LGT, 13.2 de la Ley 1/1998, y 9.3, 24.2 y 103 de la CE, y señalar que de los mismos se desprende que no basta «con hacer una mínima referencia a la norma que fundamenta la imposición de la sanción sino que se debe hacer constar expresamente el motivo o la causa de la sanción así como los criterios de graduación aplicables para la determinación del importe económico de la sanción impuesta y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad», no siendo «suficiente, pues, la mera indicación de la norma aplicable y del porcentaje de sanción», concluye que la «aplicación de la doctrina expuesta al caso aquí controvertido, y máxime tratándose como se trata de la imposición de una sanción, pone de relieve la inexistencia de la falta de motivación denunciada, al especificarse, tanto la conducta, como el precepto por el que se sanciona; indicándose el art. 79 a), de la Ley General Tributaria, y la graduación en el 35 por 100, conforme al art. 82.1º y 2º» (FD Cuarto). Y, en relación con la culpabilidad, la Sentencia impugnada señala que «nos encontramos ante gastos fiscalmente no deducibles ya que se refieren por un lado, a excesos de amortización y por otro, se refiere la regularización a la minoración de la deducción por activos fijos nuevos que no reúne los requisitos legalmente establecidos para gozar de dicha deducción, y por último, se regulariza la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceras personas los bienes en los que se materializaron, sin que la parte demandante haya formulado discrepancias o manifestaciones de las que se pudiera apreciar interpretación diferente, habiendo prestado su conformidad con el Acta incoada de 7 de julio de 1998» (FD Quinto).

**TERCERO.-** Contra la citada Sentencia de 4 de diciembre de 2003 de la Audiencia Nacional, la representación procesal de la entidad Campsa Estaciones de Servicio, S. A., mediante escrito presentado el 14 de enero de 2004, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, al apreciar que dicha decisión judicial, al resolver las cuestiones de ausencia de motivación de la resolución sancionadora y de falta de culpabilidad de la actora, contradecía la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2000 (rec. núm. 1377/1997) y la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. 9139/1996), razón por la cual se interesa que se remitan los Autos ante esta Sala al objeto de que se case la Sentencia impugnada y se emita un pronunciamiento en el que se anule la sanción de 5.112.157 ptas. (30.724,68 euros).

**CUARTO.-** Mediante escrito presentado el 10 de marzo de 2004, el Abogado del Estado formuló oposición al presente recurso de casación para la unificación de doctrina, solicitando que se dicte sentencia desestimatoria del mismo.

**QUINTO.-** Recibidas las actuaciones, por Providencia de 9 de mayo de 2008 se señaló para votación y fallo el día 3 de junio de 2008, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés, Magistrado de la Sala

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone contra la Sentencia de 4 de diciembre 2003, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (LA LEY 201818/2003), por la que se desestima el recurso 547/2002 interpuesto por la representación procesal de Campsa Estaciones de Servicio, S. A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2001, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de 18 de mayo de 1999 del Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección por el que se impone a la actora una sanción de 5.112.157 ptas. por la comisión de una infracción grave tipificada en el art. 79 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) consistente en dejar de ingresar en plazo 22.239.384 ptas. en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992.

Como se ha explicitado en los Antecedentes, habiendo fundado la entidad mercantil recurrente la demanda, entre otras razones, en la ausencia de motivación de la resolución sancionadora y en la falta de prueba de la culpabilidad de Campsa Estaciones de Servicio, S. A., la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional desestima el recurso en los citados extremos. En particular, en lo que a la primera alegación se refiere, pese a subrayar que la necesidad de motivación de los actos administrativos viene establecida con carácter general en los arts. 54 de la Ley 30/1992, 124 y 145 LGT, y 13.2 de la Ley 1/1998, que «tiene por finalidad la de que el interesado conozca los motivos que conducen a la resolución de la Administración, con el fin, en su caso, de poder rebatirlos», que dicha motivación es una exigencia que deriva de los arts. 9.3 CE (principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad), 24.2 CE (derecho de defensa del obligado tributario) y 103 CE (legalidad en la actuación administrativa), y, en fin, que no es suficiente «la mera indicación de la norma aplicable y del porcentaje de sanción», la Sentencia impugnada acaba concluyendo que la «aplicación de la doctrina expuesta al caso aquí controvertido, y máxime tratándose como se trata de la imposición de una sanción, pone de relieve la inexistencia de la falta de motivación denunciada, al especificarse, tanto la conducta, como el precepto por el que se sanciona; indicándose el art. 79 a), de la Ley General Tributaria, y la graduación en el 35 por 100, conforme al art. 82.1º y 2º» (FD Cuarto). Y, por lo que a la culpabilidad de la sociedad actora respecta, tras afirmar (con cita de la

STC 76/1990 (LA LEY 58461-JF/0000)) que constituye un principio del derecho penal aplicable en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Pública, y que, conforme tiene establecido el Tribunal Supremo, dicha culpabilidad no es apreciable cuando el contribuyente no oculta datos a la Administración tributaria sino que los declara erróneamente como consecuencia de una divergencia de criterio razonable, la resolución judicial impugnada la considera suficientemente probada porque «nos encontramos ante gastos fiscalmente no deducibles ya que se refieren por un lado, a excesos de amortización y por otro, se refiere la regularización a la minoración de la deducción por activos fijos nuevos que no reúne los requisitos legalmente establecidos para gozar de dicha deducción, y por último, se regulariza la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceras personas los bienes en los que se materializaron, sin que la parte demandante haya formulado discrepancias o manifestaciones de las que se pudiera apreciar interpretación diferente, habiendo prestado su conformidad con el Acta incoada de 7 de julio de 1998» (FD Quinto).

SEGUNDO.- La entidad actora fundamenta el recurso contra la citada Sentencia de la Audiencia Nacional, en síntesis, en que, al apreciar que el Acuerdo del Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. de 18 de mayo de 1999, por el que se le impone una sanción de 5.112.157 ptas., está suficientemente motivado y que concurre la culpabilidad precisa para sancionar, dicha decisión judicial incurre en infracción del ordenamiento jurídico y contradice Sentencias dictadas por la propia Audiencia Nacional y por el Tribunal Supremo. En particular, de un lado, la resolución impugnada vulneraría los arts. 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (que exige la motivación de las resoluciones que pongan fin al procedimiento), 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (que requiere que los actos administrativos se motiven con referencia a los hechos y fundamentos de derechos), 35.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (que establece los extremos que deberá motivar la resolución del procedimiento administrativo sancionador), 33 de la citada Ley 1/1998 (que presume la buena fe del contribuyente y obliga a la Administración tributaria a probar la culpabilidad del sujeto infractor), y 24.2 CE (que establece el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, que impone a la Administración el deber de probar la culpabilidad); y, de otro lado, la resolución judicial impugnada resultaría contradictoria con la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000) (que, partiendo también de que no es motivación suficiente la mera indicación de la norma aplicable y del porcentaje de sanción, anula la sanción por infracción grave impuesta a la entidad recurrente por exceso de amortización y por la deducción improcedente de gastos deducibles), y con la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002) (que anula, asimismo, la sanción por infracción grave impuesta a la sociedad recurrente con fundamento en que no se puede sancionar por el mero «incumplimiento de obligaciones tributarias» y en que la decisión de sancionar «debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción»).

El Abogado de Estado, por su parte, solicita que se declare la desestimación del recurso por dos motivos. En primer lugar, porque al plantear el recurso de casación para la unificación de doctrina, la representación procesal de la actora se habría limitado a reproducir los razonamientos esgrimidos en fase administrativa y ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (esto es, que la sanción impuesta carecía de motivación y que la Administración tributaria no habría probado la culpabilidad), sin realizar, como exige el art. 96.1 LJCA para este recurso excepcional, un cotejo claro y preciso entre la Sentencia recurrida y las de contraste, «comparándolas y analizando si concurren las identidades subjetiva, objetiva y causal». Y, en segundo lugar, porque, de todos modos, los supuestos enjuiciados en las sentencias que se ofrecen para ilustrar la desigualdad de tratamiento

serían distintos a los examinados en la resolución judicial recurrida. Concretamente, mientras que en la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 (LA LEY 201818/2003), la falta de ingreso de la deuda tributaria provenía de un exceso de amortización, de una deducción indebida de activos fijos nuevos y de la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceros los bienes en que se materializaron determinadas inversiones, en la Sentencia de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000) de la Sección Segunda de la misma Sala, la omisión de ingresos se produjo como consecuencia de un exceso de amortización y de que no se consideraron deducibles "otros gastos de personal" y "otros gastos diversos"; y mientras que la Sentencia aquí impugnada analiza la sanción impuesta a la recurrente por una infracción cometida en el ámbito del Impuesto de Sociedades, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002) examinó la sanción impuesta a una sociedad por dejar de ingresar en el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

**TERCERO.-** Como hemos señalado en el precedente fundamento, el Abogado del Estado considera que debería desestimarse el presente recurso de casación para la unificación de doctrina porque, ni el escrito de preparación del recurso contiene, tal y como impone el art. 97.1 LJCA, «relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada», ni, de todos modos, puede apreciarse entre la Sentencia impugnada y las que se ofrecen como contraste la identidad sustancial en los hechos examinados que reclama el art. 96.1 LJCA.

La respuesta al óbice de admisibilidad planteado por la representación del Estado precisa recordar que conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina «exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas como contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concurra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996 (LA LEY 193665/2007))(sic). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna» [entre las últimas, Sentencias de 4 de



marzo de 2008 (LA LEY 6507/2008) (sic) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto, y de 20 de mayo de 2008 (LA LEY 53333/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

En particular, sobre el alcance de la carga procesal que impone al recurrente el art. 97.1 LJCA, esta Sala ha señalado que, en la medida en que, al conocer de este tipo de recursos, hemos de «empezar por determinar si existe igualdad sustancial entre los hechos, fundamentos y pretensiones», la parte recurrente ha de razonar de forma "precisa y circunstanciada" las identidades determinantes de la contradicción alegada «en su escrito de interposición del recurso (art. 97.1), sin que basten meras afirmaciones genéricas de que esos presupuestos concurren en el caso». De este modo -hemos afirmado-, «en el recurso de casación para la unificación de doctrina es tan importante razonar con precisión las identidades cuya concurrencia exigen los arts. 96.1 y 97.1 (presupuestos de admisión) como la identidad de doctrina (cuestión de fondo). Sin la concurrencia de esas identidades sustanciales en los hechos, en los fundamentos y en las pretensiones no hay lugar a entrar a analizar el problema de fondo, o sea, la contradicción de doctrina. Y esta doble exigencia vincula en primer lugar al Letrado de la parte recurrente, sin que este Tribunal pueda suplir lo no hecho por aquél» (Sentencia de 12 de marzo de 2008 (LA LEY 13059/2008) (sic), rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 68/2007, FD Primero).

Pues bien, a la luz de la doctrina que acabamos de sintetizar, frente a lo que plantea el Abogado del Estado, debe rechazarse que en el presente recurso se haya incumplido lo establecido en los arts. 96.1 y 97.1, ambos de la LJCA. En efecto, basta la mera lectura del escrito de interposición del recurso para constatar que, lejos de hacer la afirmación genérica de que concurren las identidades a que alude el art. 96.1 LJCA, se dedica todo un epígrafe (el IV; fundamentos de derecho octavo, noveno y décimo; págs. 20 a 25) a explicar las contradicciones entre la Sentencia impugnada y las que se ofrecen como contraste; epígrafe del que, sin mayores esfuerzos, se obtiene la información precisa de que, del mismo modo que en el supuesto que ahora enjuiciamos, en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000) y del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002), los recurrentes eran obligados tributarios que recurrieron una sanción por infracción tributaria grave del art. 79 a) LGT, con fundamento en la falta de motivación de la resolución sancionadora (también en lo que a la culpabilidad se refiere), y que, con apoyo en la misma doctrina que sienta la Sentencia impugnada en relación con el deber de la Administración tributaria de motivar las resoluciones sancionadoras y probar la culpabilidad (idéntica, incluso en su formulación, en el caso de la Audiencia Nacional), las Sentencias de contraste llegaron a una solución diferente: la anulación de las sanciones impuestas.

Entiende, no obstante, el Abogado del Estado, que no se cumple el requisito de que los hechos examinados sean sustancialmente iguales porque, mientras que en la Sentencia impugnada la sanción se impuso a la obligada tributaria por dejar de ingresar en plazo en el Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de un exceso de amortización, de una deducción indebida de activos fijos nuevos y de la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceros los bienes en que se materializaron determinadas inversiones, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000) la omisión de ingresos se produjo como consecuencia de un exceso de amortización y de que no se consideraron deducibles "otros gastos de personal" y "otros gastos diversos", y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002) la sanción se impuso por la falta de ingreso en el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas. Sin embargo, además de que, como el propio Abogado del Estado reconoce implícitamente en su exposición, al menos los hechos enjuiciados en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 (LA LEY 201818/2003), aquí impugnada, y de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000), son prácticamente idénticos (en ambas las sociedades recurrentes fueron sancionadas por aplicarse en la declaración del Impuesto de Sociedades un exceso de amortización y por deducirse ciertos gastos que fueron considerados improcedentes), circunstancia que permitiría ya de por sí

examinar la infracción del ordenamiento jurídico denunciada (basta, en efecto, con que una de las Sentencias que se ofrecen de contraste cumpla con los requisitos del art. 96.1 LJCA para que debamos examinar si la resolución impugnada infringe la Ley), lo cierto es que, cuando se examina la aplicación del ius puniendi por la Administración tributaria, debe entenderse que se cumplen los requisitos del art. 96.1 LJCA siempre que, como aquí sucede, 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.

CUARTO.- Un vez que hemos concluido que existen las identidades a que se refiere el art. 96.1 LJCA y que la demanda cumple con los requisitos del art. 97.1 LJCA, procede especificar si la Sentencia impugnada ha infringido el ordenamiento jurídico. A este respecto, conviene comenzar haciendo dos precisiones. La primera de ellas es que, frente a lo que sucede en otras ocasiones, la Sentencia impugnada y las de contraste no contienen una doctrina diferente respecto de la motivación de las resoluciones sancionadoras o acerca de la prueba de la culpabilidad precisa para sancionar. Esta circunstancia es especialmente apreciable cuando se comparan la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada y la del mismo Tribunal de 21 de septiembre de 2000 (LA LEY 167930/2000), dado que ambas, después de citar los preceptos legales y constitucionales de los que se deriva la exigencia de motivar las sanciones (art. 154 Ley 30/1992, arts. 124 y 145 LGT, art. 13.2 Ley 1/1998 y arts. 9.3, 24.2 y 103, todos ellos de la CE), sientan una doctrina plenamente coincidente, incluso en los términos en los que aparece expresada: «No basta, en efecto -señalan ambas Sentencias-, con hacer una mínima referencia a la norma que fundamenta la imposición de la sanción sino que se debe hacer constar expresamente el motivo o la causa de la sanción así como los criterios de graduación aplicables para la determinación del importe económico de la sanción impuesta y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad» (FD Cuarto en ambas resoluciones).

Y aunque, formulada en otros términos, en la misma línea que las anteriores debe entenderse que se sitúa la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002), citada también por la actora para ilustrar la desigualdad de trato que denuncia, cuando señala que «en materia de Derecho Sancionador, la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción»; y que las sanciones tributarias no «pueden ser resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» (FD Tercero).

Como puede apreciarse, la Sentencia impugnada y las que se ofrecen de contraste contienen la misma doctrina. Y la tesis que mantienen es, además, sin lugar a dudas, la correcta, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la de este Tribunal Supremo. En efecto, no es dudoso que, como alega la entidad recurrente, la falta de motivación de la resolución sancionadora vulnera varios preceptos legales; claramente, por lo que al estricto ámbito tributario se refiere, los arts. 13.2 y 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y el art. 35.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (en la actualidad, los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre). Pero, en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, es evidente que la falta de motivación lesiona asimismo garantías constitucionales. Y es que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «[f]rente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria», en relación con los actos administrativos que impongan sanciones «tal deber alcanza una dimensión constitucional», en la medida en que «[e]l derecho a la motivación de la resolución



sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales» que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. «Así, de poco serviría -explica el máximo intérprete e la Constitución- exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano decisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa», amén de que «resulta imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión» (STC 7/1998, de 13 de enero (LA LEY 1393/1998), FJ 6; en el mismo sentido, AATC 250/2004, de 12 de julio (LA LEY 164576/2004), FJ 6; 251/2004, de 12 de julio (LA LEY 163930/2004), FJ 6; 317/2004, de 27 de julio (LA LEY 176624/2004), FJ 6; y 324/2004, de 29 de julio (LA LEY 178390/2004), FJ 6). En la misma línea, esta Sección ha subrayado que la motivación de la sanción es la que «permite al destinatario -en este caso, al sancionado- conocer los motivos de la imposición de la sanción, en definitiva de la privación o restricción del derecho que la resolución sancionadora comporta, permitiendo, a su vez, el eventual control jurisdiccional de la decisión administrativa» [Sentencia de 17 de marzo de 2008 (LA LEY 13059/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 385/2005), FD Octavo].

La segunda de las precisiones que debemos hacer antes de resolver sobre la lesión del ordenamiento denunciada, es que, pese a que la sociedad recurrente imputa a la Sentencia impugnada dos infracciones diferentes -la ausencia de motivación de la resolución sancionadora y la falta de prueba de la culpabilidad-, en realidad, tal y como están planteados, ambos motivos de impugnación pueden y deben reconducirse a uno sólo: la falta de motivación de la resolución sancionadora. En efecto, debemos recordar que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 CE, rige también en materia de infracciones administrativas (SSTC 246/1991, de 19 de diciembre (LA LEY 1858-TC/1992), FJ 2; y 291/2000, de 30 de noviembre (LA LEY 121/2001), FJ 11), y «excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» [STC 76/1990, de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000), FJ 4 A); en el mismo sentido, STC 164/2005, de 20 de junio (LA LEY 1681/2005), FJ 6]. En el ámbito tributario, dicho principio de culpabilidad se recogía en el art. 77.1 LGT -aplicable al supuesto que enjuicamos-, en virtud del cual «[l]as infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia»; precepto que, como subrayó el Tribunal Constitucional, sólo permitía sancionar cuando se había actuado por «dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia» [SSTC 76/1990 (LA LEY 58461-JF/0000), FJ 4 A); y 164/2005 (LA LEY 1681/2005), FJ 6], de manera que más allá de la "simple negligencia", de la "culpa leve", los hechos no podían ser castigados, simplemente [en este sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2008 (LA LEY 201818/2003) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 84/2004), FD Cuarto]. En la actualidad, aunque con una fórmula diferente, la misma exigencia debe entenderse que se contiene en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al establecer, que «[s]on infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Pues bien, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril (LA LEY 13179/1994), FJ 2; y 45/1997 (LA LEY 4745/1997), de 11 de marzo, FJ 4), garantiza «el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad» (STC 212/1990, de 20 de diciembre (LA LEY 1604-TC/1991), FJ 5), y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y, por ende, motive, no sólo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un

criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de la sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000), FJ 8 B); 14/1997, de 28 de enero (LA LEY 1698/1997), FJ 6; 209/1999, de 29 de noviembre (LA LEY 4681/2000), FJ 2; y 33/2000, de 14 de febrero (LA LEY 5195/2000), FJ 5)]; ausencia de motivación específica de la culpabilidad que, en el concreto ámbito tributario, determinó que en la STC 164/2005, de 20 de junio (LA LEY 1681/2005), la Sala Segunda del Tribunal Constitucional llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT, vulneró el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia.

Sentado lo anterior, es evidente que, como hemos señalado, en el caso que examinamos, pese a que tanto la entidad recurrente como la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada otorgan un tratamiento autónomo a la alegada ausencia de prueba de la culpabilidad, esta última cuestión debe reconducirse a la también invocada falta de motivación de la resolución sancionadora y, por tanto, a la infracción del derecho a la presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE.

**QUINTO.-** Como acabamos de señalar, la doctrina que contiene la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada, del mismo modo que la expresada en la del mismo órgano judicial y la del Tribunal Supremo que se ofrecen de contraste, resulta respetuosa con el ordenamiento jurídico. Lo que, sin embargo, no puede considerarse conforme a Derecho en la Sentencia que ahora revisamos es la aplicación que se hace de dicha doctrina -causa que permite asimismo estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina [entre las últimas, STS de 5 de mayo de 2008 (LA LEY 53362/2008) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 150/2005), FD Cuarto B]- o, lo que es igual, la circunstancia de que en el supuesto enjuiciado se consideren plenamente motivados todos y cada uno de los elementos que permiten imponer la sanción por la infracción tributaria grave tipificada en el art. 79 a) LGT, incluida la culpabilidad en la actuación de la sociedad recurrente.

A este respecto, es preciso recordar, antes que nada, los términos en los que se expresaba el acta firmada en conformidad por Campsa Estaciones de Servicio, S. A. y la motivación de la sanción que se contenía en la resolución sancionadora. Como se ha recogido fielmente en los Antecedentes, el acta de 7 de julio de 1998 que la O.N.I. incoó a la actora se limitaba a señalar que procedía modificar el resultado contable declarado en 39.957.854 ptas. «por exceso de dotación a la amortización del inmovilizado material, de acuerdo con el art. 58 del R.I.S., de las cuales se consideran deducibles 37.606.439 ptas. en el ejercicio 1994, y se reconoce por parte de Inspección el derecho de la empresa a recuperar fiscalmente el exceso de 2.351.415 ptas. conforme vaya venciendo la vida útil de los distintos elementos»; «modificar las cantidades detraídas de la cuota» en 411.677 ptas. «por inversión en Activos Fijos Nuevos»; y, en fin, aumentar la cuota del ejercicio a ingresar en 175.740 ptas., «pues el sujeto pasivo ha perdido el derecho». Y el acuerdo de 18 de mayo de 1999 por el que el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. acordó la imposición a Campsa Estaciones de Servicio, S. A. de una sanción por infracción grave consistente en dejar de ingresar la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992 [art. 79 a) LGT], contenía la siguiente fundamentación: «El obligado tributario a efectos del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1992, presentó declaración- liquidación con una Base Imponible de 1.716.275.435 ptas., incluyendo entre los gastos fiscalmente deducibles, entre otros, la cantidad de 39.957.854 ptas. de exceso de dotación a la amortización del Inmovilizado Material. La deducción de la cuota por inversión en Activos Fijos Nuevos declarada debe disminuirse en 411.677 ptas. Procede incrementar la cuota a ingresar, por pérdida de beneficios de ejercicios anteriores en 175.740 ptas.».

Como es fácilmente apreciable, la resolución sancionadora, del mismo modo que el acta de inspección, se limita a explicitar la regularización practicada por la Administración tributaria, sin hacer referencia alguna a las razones por las cuales se considera que las irregularidades detectadas constituyen una infracción tributaria grave conforme al

art. 79 a) LGT ni especificar los hechos o circunstancias de los que se infiere que la obligada tributaria inspeccionada ha actuado culpablemente, por dolo o negligencia, esto es, al menos por la «simple negligencia» o negligencia leve a la que aludía el art. 77.1 LGT. A este respecto, conviene subrayar que, como venimos señalando, en el ámbito administrativo sancionador, «la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción», de manera que las sanciones tributarias no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencia de 16 de marzo de 2002 (LA LEY 57191/2002) (rec. cas. 9139\1996), FD Tercero]. En efecto, «no basta con que la Inspección alegue genéricamente las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora. No resulta procedente, v. gr. decir que "aparecen deducciones por inversiones indebidamente acreditadas, a practicar en ejercicios futuros, por un importe de 134.559.385 (en cuota)" para pasar, sin solución de continuidad, a valorar esa conducta como infracción», sino que es preciso especificar «la causa de esa calificación de indebida acreditación de tales deducciones, esto es, la cita de los preceptos (...)» - en virtud de los cuales se ha llegado a la conclusión de conceptuarlas como "indebidas" y las circunstancias en que, no obstante las prevenciones legales o reglamentarias, se hizo la deducción» [Sentencia de 16 de julio de 2002 (LA LEY 10233/2003) (rec. cas. núm. 5031\1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 23 de septiembre de 2002 (LA LEY 155085/2002) (rec. cas. núm. 6703/1997), FD Segundo].

No mucho más explícita que el acuerdo sancionador de 18 de mayo de 1999 es la Resolución del T.E.A.C. de 23 de febrero de 2001, en la medida en que confirmó la existencia de infracción al no apreciar «la existencia de dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables que obren como causa de exclusión de la culpabilidad en la comisión de las infracciones»; y estimó que la sanción impuesta era correcta «de acuerdo con lo previsto en el artículo 87.1 de la Ley General Tributaria que establece una sanción mínima del 50 por 100 por la comisión de infracciones tributarias graves y en el artículo 82.3 del mismo texto legal», que dispone que la «cuantía de las infracciones tributarias graves se reducirá en un 30 por 100 cuando el sujeto infractor o, en su caso, el responsable manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule» (FD Tercero).

Pese a que, al confirmar la resolución sancionadora porque no aprecia la concurrencia de una de las causas excluyentes de la responsabilidad específicamente previstas en la LGT -la existencia de dudas razonables en la interpretación de una norma compleja (art. 77.3.d) LGT)- y porque la sanción se ajustaba a lo previsto en los arts. 87.1 y 82.3 LGT, la Resolución del T.E.A.C. hace algo más que reproducir el resultado de la regularización practicada a la actora, adolece del mismo déficit de motivación, esencialmente, por dos motivos. En primer lugar, porque, como el acuerdo sancionador que confirma, no explicita mínimamente las razones por las que se estima que el comportamiento de Campsa Estaciones de Servicio, S. A. es constitutivo de infracción tributaria del art. 79 a) LGT ; cuestión ésta que resulta de especial trascendencia porque, como este Tribunal ha tenido ocasión de señalar, pese a la redacción del citado precepto, la infracción grave que tipificaba no consistía -como no consiste tampoco ahora la definida en el art. 191 de la Ley 58/2003- en el mero dejar de ingresar en plazo la totalidad o parte de un tributo autoliquidable, sino que para que aquélla se cometiera era preciso que la falta de ingreso resultara de la «no presentación» o «de la presentación de declaraciones intencional o culposamente incompletas» [por todas, Sentencia de 27 de septiembre de 1999 (LA LEY 1647/2000) (rec. cas. núm. 7539/1994),

FD Quinto].

En segundo lugar, porque la simple afirmación de que no se aprecian «dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables» no constituye suficiente fundamentación de la sanción. En este sentido, esta Sección ha anulado, por carencia de justificación, una sanción tributaria impuesta con base en que las normas incumplidas «no ofrec[ía]n oscuridad que origin[ara] una razonable discrepancia interpretativa», porque aunque «no toda discrepancia en la calificación jurídica de un hecho produce el efecto de excluir el elemento culpabilístico», «lo que el ente sancionador está obligado es a explicar que, pese a la complejidad natural o búsqueda del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable» [Sentencia de 10 de julio de 2007 (LA LEY 132479/2007) (rec. cas. para la unificación de doctrina 306/2002), FD Segundo]. Y, recientemente, también hemos considerado que resultaba insuficiente imponer la sanción con apoyo en que «las normas que configuran la tributación de la operación controvertida no presentan más dificultad añadida a la normal que presenta cualquier norma tributaria», de modo que «el contribuyente podía y debería haberlas aplicado en sus justos términos, por lo que no cabe considerar que se haya realizado por su parte una interpretación razonable de las mismas», porque la resolución sancionadora no hacía referencia «a circunstancias del caso concreto de las que se deduzca el carácter irrazonable y negligente de la conducta seguida por el sujeto pasivo» [Sentencia de 3 de abril de 2008 (LA LEY 32018/2008) (rec. cas. 7874/2002), FD Séptimo].

Y es 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 -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.

SEXTO.- Pues bien, es evidente que ninguna de las anteriores consideraciones han sido tenidas en cuenta por la Sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 4 de diciembre de 2003 (LA LEY 201818/2003), cuando declara «la inexistencia de la falta de motivación denunciada, al especificarse [en el acuerdo impugnado], tanto la conducta, como el precepto por el que se sanciona; indicándose el art. 79 a), de la Ley General Tributaria, y la graduación en el 35 por 100, conforme al art. 82.1º y 2º», y justifica la existencia de culpabilidad en que «nos encontramos ante gastos fiscalmente no deducibles ya que se refieren por un lado, a excesos de amortización y por otro, se refiere la regularización a la minoración de la deducción por activos fijos nuevos que no reúne los requisitos legalmente establecidos para gozar de dicha deducción, y por último, se regulariza la pérdida de beneficios fiscales por haberse cedido a terceras personas los bienes en los que se materializaron, sin que la parte demandante haya formulado discrepancias o manifestaciones de las que se pudiera apreciar interpretación diferente, habiendo prestado su conformidad con el Acta incoada de 7 de julio de 1998».

La Sentencia impugnada soslaya completamente las exigencias de motivación que derivan de la Ley y, en esencia,

de los derechos fundamentales a la defensa y a la presunción de inocencia, así como del principio de culpabilidad, porque considera que la resolución sancionadora está debidamente fundada al indicar los preceptos donde se define la infracción y la sanción que le corresponde, y reproducir el resultado de la regularización practicada, y porque resuelve que la culpabilidad de la actora ha quedado debidamente acreditada al no haber especificado el criterio interpretativo discordante y haber firmado un acta de conformidad.

Efectivamente, la Sentencia recurrida infringe el ordenamiento jurídico porque aunque, como viene señalando el Tribunal Constitucional, el derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), «exige que cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora sea la propia resolución administrativa que pone fin al procedimiento la que, como parte de su fundamentación [la impuesta por los arts. 54.1. a) y 138.1 de la Ley de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común], identifique expresamente o, al menos, de forma implícita el fundamento legal de la sanción» (SSTC 161/2003, de 25 de septiembre (LA LEY 13170/2003), FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre (LA LEY 10001/2004), FJ 2), es evidente que la mera cita de los preceptos legales que tipifican la infracción apreciada y establecen la sanción impuesta no es suficiente para garantizar las exigencias que derivan de los derechos a la presunción de inocencia y a la defensa del sancionado.

En segundo lugar, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 (LA LEY 201818/2003) ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 (LA LEY 1681/2005), al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (LA LEY 132479/2007) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).

En tercer lugar, la resolución judicial recurrida desconoce las garantías del art. 24.2 CE porque es evidente 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 corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [STC 76/1990, de 26 de abril (LA LEY 58461-JF/0000), FJ B); 14/1997, de 28 de enero (LA LEY 1698/1997), FJ 5; 169/1998, de 21 de julio (LA LEY 8151/1998), FJ 2; 237/2002, de 9 de diciembre (LA LEY 10523/2003), FJ 3; 129/2003, de 30 de junio (LA LEY 12615/2003), FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (LA LEY 118830/1998) (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, como señalamos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (LA LEY 132479/2007) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002), «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que « *no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable*» (FJ Segundo). *Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad*, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT («cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma»), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 («cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma»).

Finalmente, tampoco resulta oportuna la referencia que hace la Sentencia impugnada al acta de conformidad para confirmar que la actora actuó culpablemente. De un lado, porque esta circunstancia no se ha tenido en cuenta ni en el acuerdo sancionador dictado por el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. ni por la resolución del T.E.A.C., y, en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficit de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que «una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo» (STC 7/1998, de 13 de enero (LA LEY 1393/1998), FJ 6; en el mismo sentido, SSTC 161/2003, de 15 de septiembre (LA LEY 13170/2003), FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre (LA LEY 10001/2004), FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio (LA LEY 164576/2004), FJ 6; 251/2004, de 12 de julio (LA LEY 164576/2004), FJ 6; 317/2004, de 27 de julio (LA LEY 176624/2004), FJ 6; 324/2004, de 29 de julio (LA LEY 178390/2004), FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3). Pero, sobre todo, la observación de que la entidad recurrente firmó acta de conformidad resulta desafortunada porque, como ha señalado en alguna ocasión este Tribunal, la «intencionalidad en la conducta de la apelante y aun su culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras» [Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (LA LEY 1967/1998) (rec. cas. núm. 776/1992), FD Quinto], 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 los obligados tributarios acepten el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces.

**SÉPTIMO.-** En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso para la unificación de doctrina interpuesto por la entidad Campsa Estaciones de Servicio, S. A. y, por tanto, estimar el recurso contencioso-



administrativo instado por la recurrente ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, lo que comporta la declaración de nulidad de la resolución impugnada y de los actos administrativos de que trae causa, al haberse impuesto a Campsa Estaciones de Servicio, S. A. una sanción sin motivación suficiente.

**OCTAVO.-** No procede hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en este recurso.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

#### FALLAMOS

**PRIMERO.-** Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por Campsa Estaciones de Servicio, S. A. contra la Sentencia de 4 de diciembre de 2003, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 547/2002, Sentencia que anulamos.

**SEGUNDO.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2001, con la consiguiente anulación de dicha resolución y la resolución sancionadora de 18 de mayo de 1999 que confirma.

**TERCERO.-** No hacer imposición de costas en la instancia, debiendo satisfacer cada parte las causadas en el recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Rafael Fernández Montalvo. Manuel Vicente Garzón Herrero. Juan Gonzalo Martínez Micó. Emilio Frias Ponce. Manuel Martín Timón. Ángel Aguallo Avilés.

#### Publicación.-

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma CERTIFICO.