



Roj: STSJ EXT 1546/2014 - ECLI:ES:TSJEXT:2014:1546  
Id Cendoj: 10037330012014101057

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Cáceres

Sección: 1

Nº de Recurso: 739/2012

Nº de Resolución: 878/2014

Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Ponente: DANIEL RUIZ BALLESTEROS

Tipo de Resolución: Sentencia

**T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

**CACERES**

**SENTENCIA: 00878/2014**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey, ha dictado la siguiente:

**SENTENCIA Nº878**

**PRESIDENTE :**

**DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

**MAGISTRADOS :**

**DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO**

**DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU**

**DON CASIANO ROJAS POZO**

**DON JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU /**

En Cáceres a 7 de Octubre de dos mil catorce.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº **739** de **2.012** , promovido por la Procuradora D<sup>a</sup>. Maria Teresa Gines Barroso, en nombre y representación del recurrente D. María Rosario , siendo demandada la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Extremadura, de fecha 31 de mayo de 2012, dictada en las reclamaciones económico- administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas.

Cuantía Indeterminada.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.-

SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

TERCERO.- No habiendo sido solicitado el recibimiento a prueba del recuso, ni estimarlo necesario la Sala, así como el de conclusiones, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.-

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.-

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado D. DANIEL RUIZ BALLESTEROS.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La parte actora formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo de Extremadura, de fecha 31 de mayo de 2012, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas, presentadas contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, y el Acuerdo sancionador derivado de los hechos objeto de inspección. **La parte demandante solicita la declaración de nulidad de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura. La Administración General del Estado se opone a las pretensiones de la parte recurrente.**

SEGUNDO.- La parte actora expone que constituye un abuso de derecho el inicio de un segundo procedimiento tributario después de la caducidad del primer procedimiento seguido por el IRPF, período impositivo 2006. La solución que adopta la Ley General Tributaria respecto de la caducidad del procedimiento tributario es contraria a la tesis de la parte recurrente. Es suficiente el examen de los artículos contenidos en la Ley para comprobar que la norma permite la incoación de un segundo procedimiento después de la caducidad del primero siempre que la acción para liquidar la deuda tributaria no haya prescrito. El artículo 104 LGT dispone lo siguiente: "Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del art. 27 de esta ley . Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario". Existe también en el artículo 133.1.d) LGT una previsión expresa para el procedimiento de verificación de datos al indicar que "El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas: d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción". La conclusión es que la Administración está obligada a declarar caducado un procedimiento por el transcurso del plazo para resolver, lo que no obstáculo para iniciar o reiniciar de nuevo el procedimiento siempre que la acción no haya prescrito, sin que sea preciso indicar motivación expresa alguna para acordar el inicio de un nuevo procedimiento después de la declaración de caducidad de otro anterior. La caducidad afecta al procedimiento que se declara terminado pero no a la acción para liquidar que si no ha prescrito es posible su ejercicio mediante la incoación de un nuevo procedimiento. El régimen aplicable al presente supuesto de hecho es el vigente bajo la Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003, cuyo articulado establece con claridad que el transcurso del plazo máximo de tramitación en un procedimiento de gestión tributaria produce la caducidad del procedimiento pero no impide a la Administración reiniciar el procedimiento si la acción no ha prescrito. Previsto, por tanto, legalmente que la caducidad de un procedimiento no afecta a la acción de la Administración para liquidar siempre que no se haya producido la prescripción, la Administración debe acordar la incoación de un nuevo procedimiento al estar sometida su actuación a la Ley y al Derecho, conforme al principio establecido en el artículo 103.1 de la Constitución Española .

TERCERO.- En cuanto al **inicio del procedimiento de inspección,** en el folio 52 del expediente administrativo, consta la orden del Jefe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria don Roberto Ochoa Torres para inspeccionar a doña María Rosario . En concreto, **la orden corresponde al programa de comprobación de unidades de módulos correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006.** El funcionario mencionado es el Inspector-Jefe que también autoriza el inicio del procedimiento administrativo sancionador y firma el Acuerdo de liquidación (folios 12 y 39, respectivamente).

CUARTO.- **La Junta de Extremadura concedió a la parte actora una subvención por importe de 10.000 euros.** En relación a esta subvención, lo primero que debemos señalar es que estamos ante una subvención de 10.000 euros que constituye una renta gravada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No de otra manera puede entenderse la percepción de dicho importe por la interesada. **El problema es el de**

su calificación. En el primer procedimiento tributario, la Administración lo calificó como ganancia patrimonial mientras que en el procedimiento de inspección, objeto de este juicio contencioso-administrativo, lo califica como **rendimientos de actividades** económicas. Esta calificación como **rendimientos de actividades** económicas que realiza la Agencia Tributaria es procedente en atención a lo dispuesto en la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2006 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica para las **actividades** agrícolas y ganaderas la tabla de amortización de la modalidad simplificada del método de estimación directa. El Anexo III, bajo la rúbrica de "Normas comunes a todas las **actividades**", establece en el punto 3 que "En las **actividades** recogidas en el Anexo II de esta Orden, el **rendimiento** neto de **módulos** se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital". La subvención incrementa, por tanto, el **rendimiento** neto obtenido por el sistema de estimación objetiva, sin que pueda incluirse en el **rendimiento** resultante por aplicación de dicho método de determinación de la base imponible. Asimismo, el supuesto de hecho contemplado en este proceso contencioso-administrativo encuentra solución en las consultas tributarias sobre supuestos similares citadas por el TEAR de Extremadura en el fundamento de derecho cuarto de la Resolución. Son las consultas de la Dirección General de Tributos siguientes: NUM002 de 26 abril, NUM003 de 27 diciembre y NUM004 de 17 de marzo. A modo de ejemplo, reproducimos ahora la consulta de la Dirección General de Tributos NUM005 de 27 de junio, que se ocupa de una subvención obtenida para la promoción del empleo autónomo donde uno de los requisitos exigidos para la concesión se encuentra realizar una inversión mínima de 3.000 euros en inmovilizado material, lo que también se exige en el artículo 6 del Decreto 87/2004, de 15 de junio, por el que se regulan ayudas para el Fomento del Autoempleo. La Dirección General de Tributos señala lo siguiente: "La subvención percibida, en la medida en que tiene por objeto la promoción del empleo autónomo para personas desempleadas, tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de **rendimientos de actividades** económicas... Ahora bien, las distintas modalidades que pueden adoptar estas ayudas y sus diferentes aplicaciones dan lugar a un distinto tratamiento tributario según la calificación que proceda otorgar a las ayudas: subvenciones corrientes o de capital. Si las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes: ingresos del ejercicio. Por el contrario, las destinadas a favorecer inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual se tratarán como subvenciones de capital: imputación en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas. No obstante, cuando los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención. Por tanto, la subvención percibida por el consultante tendrá el carácter de subvención de capital siempre que tenga como finalidad la financiación de inmovilizado o capital fijo del empresario o profesional. No obstante, si su objeto es garantizar, durante el inicio de la **actividad**, unos ingresos mínimos, deberá tratarse como una subvención corriente. De acuerdo con lo dispuesto en la normativa que regula la mencionada subvención, aunque entre los requisitos exigidos para la concesión de la misma se exija acreditar una inversión en inmovilizado fijo necesario para el desarrollo de la **actividad**, la finalidad de la misma es el fomento de la creación de empleo estableciendo una renta de inserción, es decir, la de asegurar unos ingresos durante el inicio de la **actividad** y puesta en marcha de la iniciativa empresarial o profesional, por lo que estamos ante una subvención corriente".

QUINTO.- Una vez calificada como **rendimiento** de la **actividad económica**, la parte actora expone que la suma de la subvención al **rendimiento** neto vulnera el artículo 31.1.2º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En atención al período impositivo al que se refiere la liquidación tributaria, el precepto aplicable es el artículo 29.3ª del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispone que "La aplicación de los métodos de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los **rendimientos** reales de la **actividad** y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos"; precepto con un contenido similar al de la norma posterior. El tenor literal y sistemático del artículo significa que no es posible comparar el **rendimiento** real de la **actividad** con el **rendimiento** objetivo de la misma, a fin de gravar la ganancia patrimonial resultante si se comprobara que el **rendimiento** real es superior. Se trata de una norma de cierre del sistema para evitar que la comprobación de un **rendimiento** real superior al objetivo pudiera gravarse en el tributo pero en modo alguno contempla el supuesto que ahora examinamos que es la percepción de una subvención y su declaración en el IRPF. De lo contrario, una fuente de renta que la norma que regula el sistema de estimación objetiva ha previsto que sea sumada al **rendimiento** neto obtenido por el sistema de **módulos** quedaría sin declarar. La Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre,

antes citada, prevé el tratamiento diferenciado de las subvenciones al disponer la suma de las subvenciones al **rendimiento** neto de la **actividad**, teniendo que estar a la regulación específica contenida en la determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva.

SEXTO.- La parte recurrente alega que sería aplicable el criterio de la Dirección General de Tributos, consulta número 992/2002 de 1 de julio, quedando incluida en el **rendimiento** de la **actividad** obtenido por el sistema de **módulos**. El supuesto contemplado en la consulta tributaria es distinto al que estamos examinando. La consulta tributaria concluye que estamos ante subvenciones a los centros colaboradores que se corresponden con el precio no pagado por los alumnos, es decir, las subvenciones sustituyen los ingresos que los centros no perciben de los alumnos debido a la gratuidad de los cursos. En consecuencia, dichas subvenciones se encuentran incluidas en el **rendimiento** neto de **módulos**. A diferencia de ello, en este caso, **la subvención no remunera una actividad profesional gratuita o sustituye a los ingresos que la parte actora obtenga por el ejercicio de la actividad sino que el objeto de las ayudas es el fomento de la creación de empleo mediante la constitución de desempleados en trabajadores autónomos o por cuenta propia** ( artículo 1 Decreto 87/2004, de 15 de junio , por el que se regulan ayudas para el Fomento del Autoempleo), sin que este objeto pueda asimilarse a la obtención de rentas sustitutivas de los ingresos que genere la **actividad**. Es una **actividad** de fomento a fin de potenciar el establecimiento de trabajadores autónomos, asegurando unos ingresos mínimos al inicio de la **actividad** que contribuyan a la viabilidad empresarial y a la estabilidad laboral (resultando cuarto de la Resolución de la Consejería de Economía y Trabajo), pero no compensa una **actividad** gratuita o sustituye las rentas que obtenga del desarrollo de la **actividad**, por lo que el caso no es asimilable al de la consulta tributaria citada y no puede incluirse en el **rendimiento** resultante.

SÉPTIMO.- El que la subvención se divida en dos ayudas, una por 3.000 euros y otra por 7.000 euros, no permite afirmar que responda a conceptos distintos. La Resolución de la Dirección General de Empleo, Consejería de Economía y Trabajo, Junta de Extremadura, de fecha 19-12-2005, dispone claramente en el resultando primero que concede una subvención a la interesada por importe de 10.000 euros, en concepto de renta de inserción. Es cierto que este importe se desglosa en dos en el mismo resultando pero el total de la subvención es calificado por la Junta de Extremadura como renta de inserción. Ello es conforme con el artículo 6 del Decreto 87/2004, de 15 de junio , por el que se regulan ayudas para el Fomento del Autoempleo, que si bien, en la redacción aplicable al presente supuesto de hecho, recoge la subvención de 3.000 euros en concepto de renta de inserción, en el artículo 7 establece una ayuda adicional para determinados colectivos - ser mujer desempleada en el caso de la demandante- hasta alcanzar la cantidad de 10.000 euros. Esta ayuda adicional fue concedida a la parte actora por estar incluida en un colectivo prioritario previsto en el artículo 7 de la norma reglamentaria, se suma a la cuantía básica y hace un total de 10.000 euros que se percibe como renta de inserción, como se recoge de forma expresa en el resultando primero de la Resolución que hemos mencionado. Esta calificación como renta de inserción a fin de asegurar unos ingresos mínimos al inicio de la **actividad** que contribuyan a la viabilidad empresarial y a la estabilidad laboral que se recoge en los resultandos primero y cuarto de la Resolución de la Dirección General de Empleo de la Consejería de Economía y Trabajo es lo que determina, como hemos señalado anteriormente, su calificación como subvención corriente. El que el Decreto 87/2004, de 15 de junio, por el que se regulan ayudas para el Fomento del Autoempleo, establezca una inversión mínima en inmovilizado no altera la finalidad esencial de la ayuda que acabamos de mencionar; tengamos en cuenta que la inversión mínima en inmovilizado puede incluso haberse realizado antes de la concesión de la subvención, por lo que la ayuda no está destinada a financiar estos gastos sino que su objetivo es fomentar el establecimiento como autónomo, asegurando la estabilidad al inicio de la **actividad** profesional. Tampoco puede mezclarse la condición de continuar en la **actividad** profesional durante el plazo de tres años que se establece en la Resolución de concesión de la subvención con los criterios de imputación temporal recogidos en la norma tributaria. En este caso, resulta aplicable lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la normativa a la que se remite, teniendo que ser declarada la subvención corriente por la totalidad en el período impositivo 2006 en que adquirió firmeza la Resolución de concesión; criterio de imputación temporal que también es el aplicado por la Administración Tributaria en las consultas tributarias citadas en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia, y que este Tribunal estima correcto.

OCTAVO.- La reciente doctrina jurisprudencial establece la necesidad de motivar las infracciones tributarias tanto en lo que se refiere a los hechos que se consideran constitutivos de infracción como en la valoración de la culpabilidad del obligado tributario. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14-12-2009 (EDJ 2009/300077) dispone lo siguiente: "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 (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" ( Sentencia de 16 de julio de 2002 (rec. cas. núm. 5031/1997), FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 23 de septiembre de 2002 (rec. cas. núm. 6703/1997 ), FD Segundo)". De acuerdo con esta doctrina, el Acuerdo de imposición de sanción adolece de falta de motivación por cuanto no resulta suficiente con las alegaciones genéricas que se realizan por parte de la Inspección en cuanto a las conductas infractoras, de tal forma que "la naturaleza específica de las diversas conductas sancionadas exige una valoración culpabilística de cada una de ellas, lo que hace insuficiente una valoración culpabilística genérica, como es el caso" ( Sentencias de 18 de marzo de 2009 (rec. cas. núm. 9000 / 2003 y 9345/2003), FD Noveno y Sentencia de 27 de abril de 2009 (rec. cas. núm. 9369/2003 ), FD 15)... es doctrina reiterada de la Sala que lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE (véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004 ), FD 4), es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la **actividad** gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable". La sentencia de 22-10-2009 (EDJ 2009/321806) señala que "Es evidente, sin embargo, que este primer razonamiento empleado para motivar la sanción no es determinante, porque, como ha venido señalando esta Sala en recientes pronunciamientos, la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no "pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes" ( Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. cas. núm. 9139/1996), FD Tercero ; y de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto); en efecto, "no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005 , al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse", y que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)" ( Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Sexto; reitera dicha doctrina la Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006 ), FD Sexto)". La sentencia de 8-10-2009 (EDJ 2009/259144) recoge que "el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa (por todas, SSTC 120/1994, de 25 de abril, F. 2 ; y 45/1997, de 11 de marzo , F. 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 , F. 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... Pues bien, en el presente caso, la resolución sancionadora se limita a señalar que el Código de Comercio exige que toda empresa actúe con la diligencia de un buen comerciante, diligencia que no ha sido tenida al actuar el sujeto pasivo en sus propios intereses, motivación genérica y claramente insuficiente respecto a la culpabilidad y sin que el defecto pueda ser subsanado por lo que señalen los órganos de resolución de reclamaciones económico administrativas o la Sala de instancia, al corresponder a estos órganos efectuar sólo el control de la decisión sancionadora". En idéntico sentido, se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 16-9-2009 (EDJ 2009/229031 ), 15-1-2009 (EDJ 2009/32179 ), 4-11-2008 EDJ 2008/217225 ), 17-10-2008 (EDJ 2008/209773 ) y 20-6-2008 (EDJ 2008/119032).

NOVENO.- La aplicación de esta doctrina al supuesto de hecho ahora examinado conlleva la estimación del recurso. El Acuerdo sancionador no recoge una valoración concreta de la culpabilidad de la parte demandante. El Acuerdo sancionador se limita a señalar que la contribuyente no declaró la subvención de 10.000 euros percibida para la **actividad económica**, dejando de ingresar 1.855,99 euros, y que se aprecia una omisión de la diligencia exigible. Estas indicaciones son claramente insuficientes y estereotipadas para poder valorar los hechos y la conducta de la inculpada desde el punto de vista sancionador. Estamos, por tanto, ante un Acuerdo sancionador carente de motivación al no contener una valoración de la culpabilidad aplicada al supuesto fáctico que la Administración Tributaria considera constitutivo de infracción. A ello se suma que se trata de un supuesto complejo debido a las dificultades que presenta la calificación de la subvención no como ganancia patrimonial sino como **rendimiento de actividades** económicas, y una vez así calificada la renta, su forma de ser declarada conforme a lo previsto en el método de estimación objetiva por el que optó la parte actora. Por todo ello, estimamos parcialmente el recurso contencioso- administrativo, anulando la sanción impuesta a la parte actora.

DÉCIMO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, después de la reforma efectuada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, que entró en vigor el día 31-10-2011, ante la estimación parcial de las pretensiones de la parte actora, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

## FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Ginés Barroso, en nombre y representación de doña María Rosario , contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 31 de mayo de 2012, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Confirmamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 31 de mayo de 2012, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001 , acumuladas, a excepción del pronunciamiento que se refiere a la sanción tributaria.
- 2) Anulamos el Acuerdo sancionador dictado por la Unidad de **Módulos**, Delegación de Badajoz, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 27 de octubre de 2009, por no ser ajustado a Derecho.
- 3) Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia no cabe recurso de casación.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

**PUBLICACION** : En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.