

Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 2 de noviembre de 2010, rec. 3364/2007

Ponente: Joaquín Huelín Martínez De Velasco

Infracciones y sanciones tributarias. Falta de motivación de la culpabilidad.

Se trata de un recurso interpuesto por la Administración General del Estado, dado que la sentencia de instancia había anulado una sanción impuesta a una entidad por haberse practicado determinada deducción.

En concreto, se trataba de la prima única satisfecha para costear las indemnizaciones pactadas en un expediente de regulación de empleo, gasto no deducible por incumplir el requisito exigido por el artículo 13.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, al no ser las primas objeto de imputación individualizada a los trabajadores. Por su parte, la sanción por infracción tributaria grave, se imponía basándose en la claridad de la norma vulnerada, lo que sin embargo resulta anulado por la sala de instancia en la sentencia impugnada por considerar que esta mera motivación no es suficiente ya que no se da la ocultación, requisito mínimo e imprescindible para sancionar.

Fundamentos de Derecho

CUARTO.- El abogado del Estado considera que la Sala de instancia no debería haber aplicado el artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, pues no existía duda interpretativa razonable.

Entiende que no cabe invocar como tales las discusiones que se suscitaron bajo la vigencia de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1978, puesto que aquí se trata de una situación posterior, no sólo a la Ley de planes y fondos de pensiones de 1987 sino también a la del impuesto sobre sociedades de 1995, y menos aun respecto de sistemas de previsión social constituidos con anterioridad a la plena entrada en vigor de la precitada Ley de planes y fondos de pensiones.

Este motivo de casación también debe ser rechazado en aplicación de doctrina reiterada de esta Sala, conforme a la cual la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma la concurrencia de una conducta negligente en el obligado tributario.

En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente...

Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad.....

A mayor abundamiento, según alega P F, S.L., y corrobora la Sala de instancia, no hubo ocultación de datos a la Administración tributaria, debiendo tenerse presente que esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar...

