

■ Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

■ Sentencia de 6 de junio de 2008, Rec. N° 146/2004

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés

Exigencia de motivación en la imposición de sanciones tributarias.

La sentencia, dictada en casación para unificación de doctrina, se pronuncia sobre las exigencias de motivación en la imposición de sanciones tributarias (dejar de ingresar), declarando la vulneración de las leyes y preceptos constitucionales cuando la Administración se limita a constatar la existencia de una cuota no ingresada y a fijar los preceptos legales que tipifican la conducta, lo que, por resultar bastante normal en la práctica, confiere especial interés a la argumentación de Alto Tribunal.

Aunque los hechos caen bajo la vigencia de la LGT-1963, se declara expresamente la aplicación de esta doctrina a la vigente Ley General Tributaria.

Fundamentos de dercho

Cuarto.- ... 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... 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... «[e] 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...

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...

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, S

STC 120/1994, de 25 de abril, FJ 2; y 45/1997, 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, 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...

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 (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.

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 (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 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 basa-

das en una especial complejidad de las normas aplicables que obren como causa de exclusión de la culpabilidad en la comisión de las infracciones»;

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 XX, 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 (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... 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 (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 ... 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»...

Sexto.- ... 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» (S STC 161/2003, de 25 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, 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, ... 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...

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» ...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...

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... 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 (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;...

Séptimo.- En atención a los razonamientos expuestos, procede estimar el recurso para la unificación de doctrina ■