



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

■ **La simple negligencia en la jurisprudencia tributaria**

■ **Ana Rodríguez Cantarero**

Catedrático en Derecho financiero y Tributario
Gabinete de Estudios de AEDAF

Desde que la LGT consagró “la simple negligencia” como criterio de responsabilidad subjetiva en el derecho sancionador tributario, tanto la doctrina como la jurisprudencia no han cesado de ahondar en su delimitación para hacerlo efectivo, de forma que la apreciación de toda infracción y la aplicación de las sanciones correspondientes se realicen siempre conforme al citado imperativo. La importancia de esta tarea resulta, por tanto, de su necesaria presencia en toda clase de infracciones a excepción de aquellos casos en que del propio tipo legal se desprende la exigencia de una conducta dolosa, si bien el dolo a diferencia de lo que ocurre en el orden penal, tiene en el derecho administrativo y tributario sancionador un papel secundario (A. De Palma del Teso).

Esta situación es sin duda la que provoca que se hayan llevado a cabo estudios detenidos sobre la cuestión –destacamos la monografía de A. García Gómez “La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias”- y que los tribunales, ante la constante invocación por los justiciables de argumentos tendentes a demostrar su inexistencia –o su comportamiento diligente- para anular las sanciones, hayan de pronunciarse reiteradamente sobre el tema.

Sobre la base de la abundante jurisprudencia que hoy existe queremos hacer un resumen del estado de la cuestión al hilo de los dictados de nuestros tribunales.

Para ello, recordaremos que, básicamente, los apoyos legislativos en torno a los cuales es posible construir el contenido de lo que deba entenderse por “simple negligencia” vienen dados por los artículos 77.1 y 77.4.d) de la LGT. En el primero de ellos se ordena que toda infracción sólo sea imputable a su autor cuando este haya actuado con negligencia simple y, además, que esta sea también la medida de su responsabilidad. En el segundo se establecen, no sin falta de sistemática, algunas circunstancias de las que se desprende la inexistencia de la simple negligencia en el actuar del contribuyente y se ordena, en consecuencia, la inaplicación de toda sanción.

Hemos de advertir también que la invocación de ambos preceptos, pertenecientes a una Ley –LGT– en proceso de una importante reforma, no priva de interés a su estudio porque si bien en el artículo 179 del proyecto de LGT ya no se emplea el término “simple negligencia” sino que, siguiendo en parte a la LRJPAC (art. 130) se alude al principio de responsabilidad en las infracciones, sin embargo son constantes las referencias contenidas en el proyecto a muchos de los conceptos empleados por los tribunales y por la doctrina a la hora de delimitar el sentido de la negligencia simple. Por ello consideramos que el examen de la más reciente jurisprudencia en la materia puede resultar incluso aleccionador para aproximarse al contenido de la nueva ley.

Así, como confirmación de lo anterior; podemos decir que frente a la tan criticada introducción del criterio de la simple negligencia en la LGT, la norma proyectada emplea una expresión más indeterminada cual es la de “responsabilidad”(art. 179) y que ha sido más fuertemente criticada en el ámbito del derecho administrativo. Sin embargo, entre los supuestos de exoneración de responsabilidad el proyecto de ley cita varios que ya recogía la ley vigente: carencia de capacidad de obrar; fuerza mayor; haber salvado el voto o no asistencia a la reuniones en caso de decisiones colectivas, haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cuando las infracciones se deban a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria.

Es decir; vuelve a reiterarse la idea de que la actuación diligente del contribuyente excluye la imputabilidad de la acción infractora, pero además, como veremos, el proyecto de ley acoge la doctrina de los tribunales en relación con la necesaria ocultación de datos por el contribuyente como requisito necesario para la existencia de determinadas infracciones, si bien ahora la ocultación de hechos o información se usa para calificar la infracción como grave, es decir; moviéndose en un plano confuso en el que parece que una autoliquidación o una declaración sin ocultación de datos pudiera ser sancionada como infracción leve (pues estas se calificarían por el mero resultado) y con olvido de que una declaración completa en la que el resultado dañoso sólo es debido a una discrepancia interpretativa o a distintas calificaciones jurídicas no puede ser susceptible de sanción, siempre que la argumentación en que se amparen los particulares no sea artificiosa o claramente infundada.

No obstante lo anterior; no podemos tampoco sostener que el proyecto de Ley venga a consolidar plenamente la doctrina actualmente sentada, pues son muchos los matices nuevos que incorpora respecto de la situación vigente que podrían generar también cambios en el criterio de los tribunales, siendo el elemento más importante en lo que ahora nos interesa el seguidismo respecto de la LRJPAC, norma que introdujo en su día más dudas y dificultades de las que vino a resolver; aunque al menos el proyecto de LGT no recoge en su texto la mención que en cambio sí contiene la norma administrativa en la que se declara que las personas pueden ser responsables “incluso a título de mera inobservancia” (¿culpa levisísima? ¿mero resultado?).

Adentrándonos ya en la materia, lo primero que hemos de delimitar es la acepción que en el orden tributario pueda tener la simple negligencia, para lo que señalaremos tres notas o aspectos que nos develan el contenido de esta expresión: en primer lugar; la simple negligencia tiene la virtualidad de expulsar de ámbito de las infracciones tributarias las llamadas

infracciones de resultado o automáticas (STC 76/1990, de 26 de abril) pues su establecimiento viene a exigir un mínimo de responsabilidad subjetiva por debajo del cual no es posible sancionar; en segundo lugar, la simple negligencia debe ser demostrada por la Administración pues la presunción de buena fe así lo exige (como sostenía la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 1 de marzo de 1993: “en la apreciación por los órganos administrativos de la comisión de infracciones tributarias debe realizarse alguna comprobación del elemento subjetivo del injusto, y ello a fin de no caer en un sistema de responsabilidad objetiva y de presumir la culpabilidad, lo que sería contrario a la presunción de inocencia proclamada en el art. 24.2 CE, así como dejarse constancia en el expediente de tal actividad comprobadora”); y en tercer lugar, la simple negligencia se refiere a la ausencia de un deber objetivo de cuidado (diligencia) en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Precisamente esta última connotación, que penetra en el mundo de lo subjetivo, es lo que hace que en ocasiones se mezcle el contenido de la simple negligencia con el componente culposo de una conducta, pues no se toma en consideración que la imprudencia o negligencia debe fijarse por referencia a un parámetro objetivo de conducta diligente exigible.

De este modo, el resultado a que llegamos es que la simple negligencia se produce cuando el contribuyente actúa imprudentemente, sin la atención normal que debe ponerse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin que sean exigibles para la valoración de su conducta, comportamientos que reflejen una exquisita escrupulosidad en la cumplimentación de sus declaraciones tributarias o un especial asesoramiento sobre el contenido de las normas tributarias que deba aplicar; de manera que solo en esos casos estaríamos en situación de apreciar que se actuó diligentemente. Naturalmente que cuando tales conductas exquisitas y rigurosas tienen lugar, por necesidad, la diligencia del sujeto le excluye de la posibilidad de ser sancionado. Tales son los casos en que el contribuyente realiza una consulta a la Administración o actúa con respaldo en criterios jurisprudenciales sobre el sentido de la norma, etc., pero, reiteramos, sin que sean exigibles tales comportamientos para no incurrir en simple negligencia (v.g. la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994 proclamaba que la negligencia, requería la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad o la adopción de las medidas precisas para evitar un resultado previsiblemente antijurídico, sin que fuera exigible la diligencia que sólo las personas excepcionalmente cuidadosas observan en sus conductas).

Ahora bien, precisamente por la dificultad de precisar el contenido de este deber objetivo de cuidado, es por lo que nos adentraremos en el examen de las más recientes sentencias en las que los tribunales han venido resolviendo sobre la cuestión, para dar noticia de ellas y de los avances y vacilaciones que muchas veces se observan.

Para comenzar tareas a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 117/2002, de 20 de mayo (P: Cachón Villar; Pablo Manuel) en la que se hace una importante mención del conjunto de garantías constitucionales referidas al orden sancionador que se consideran aplicables indiscutiblemente al ámbito de las sanciones administrativas. Su interés viene dado por cuanto, una vez más, las sanciones tributarias cobran el relieve constitucional que les es propio y se evita con estas declaraciones los intentos de devolverlo al ámbito de las infraccio-

nes de resultado o de privarlo de garantías generales. Dice el Tribunal: "5. Una adecuada respuesta a la queja expuesta por la recurrente en este proceso de amparo ha de partir de la premisa, establecida tempranamente por este Tribunal, de que «los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución» (TC S 18/1981, de 8 Jun., FJ 2). Y es que, como ya entonces advertíamos, «tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga» (TC S 18/1981, FJ 3; en el mismo sentido, TC S 194/2000, de 19 Jul., FJ 10)...

Junto con esa garantía de procedimiento, este Tribunal ha ido depurando la traslación de las garantías procesales constitucionalizadas en el apartado segundo del art. 24 CE al ámbito del procedimiento administrativo sancionador sobre la premisa de su compatibilidad con la naturaleza de éste (al respecto, TC SS 197/1995, de 21 Dic., FJ 7, y 7/1998, de 13 Ene., FJ 5). Así, con carácter general y sin ánimo de exhaustividad, hemos entendido aplicables el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas matizaciones; el derecho a ser informado de la acusación, que conlleva la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción pesa sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que se infiere que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba [entre otras muchas, TC SS 7/1998, de 13 Ene., FJ 5; 3/1999, de 25 Ene., FJ 4, y 14/1999, de 22 Feb., FJ 3 a)]."

Sentado lo anterior; incorporamos la sentencia de 30 de marzo de 2001 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Ponente: Ilmo. Sr. D. Vicente Manuel Rouco Rodríguez) en la que se aplican con corrección y exactitud las exigencias de la negligencia simple en el sentido en que antes la hemos definido. En la sentencia, en la que se dilucidaba la retención que debía aplicarse a los honorarios que percibían los notarios, dice el tribunal: "En efecto, aun cuando la interpretación de las normas citadas conduce a la solución de que las retribuciones a estos profesionales están sujetas a retención, sin embargo es lo cierto que con carácter general las facturas por derechos de los mismos se expedían según practica o uso habitual sin incluir las retenciones en el caso de aranceles percibidos de este tipo de empresarios o profesionales —cosa que no niega la Administración— y si bien es verdad que la parte actora pudo llegar a una solución interpretativa conforme con el texto de la ley y preceptos reglamentarios no es de extrañar ni parece irrazonable de acuerdo con los criterios de diligencia media incluso en este tipo de ámbitos profesionales o empresariales que a la vista de

los antecedentes y practicas ni siquiera se plantease la posibilidad de efectuar la retención habida cuenta además de que se trata de derechos arancelarios que se perciben por profesionales que desempeñan funciones públicas no siendo tan fácil determinar la naturaleza de este tipo de exacciones o derechos y si debe o no practicarse retención salvo empleando una diligencia superior a la que es exigible de acuerdo con un criterio interpretativo que no parece descabellado en este tipo de ámbitos. Y esa duda interpretativa medida en términos asequibles en un momento en el que como decimos es practica habitual la de la actora ello hace que debamos de entender que no concurre en efecto tampoco en estos supuestos el elemento culpabilístico imprescindible para que pueda apreciarse la concurrencia de responsabilidad por infracción tributaria grave dando lugar a la completa estimación del recurso".

Se trata, por tanto, de fijar ese parámetro objetivo, de conducta normal de un sujeto que obra diligentemente y no de atender a circunstancias especiales de cada sujeto que indujeran a exigirles una especial diligencia o conocimientos técnicos en el cumplimiento de sus deberes.

Ahora bien, si la simple negligencia es un comportamiento imprudente, porque se pudo y debió prever el resultado antijurídico sin especiales esfuerzos del sujeto, es evidente que se deben excluir de la misma todo un conjunto de conductas en las que se elimina la imprudencia, bien porque se desarrolló una diligencia ordinaria bien porque existieron circunstancias que, para vencerlas y evitar el incumplimiento de la norma, hubieran requerido un comportamiento no exigible en términos generales. Entre tales circunstancias se encuentran varias de las que la LGT incluye en el art. 77.4. como excluyentes de responsabilidad: fuerza mayor; el error de derecho, etc.

De todas ellas, la que ha dado lugar a un mayor número de estudios y de sentencias tratando de delimitar su contenido es la que se refiere al error de derecho (art. 77.4.d), exigiéndose para ser apreciada que el sujeto haya cumplimentado correctamente sus deberes de declaración o de autoliquidación y que el resultado dañoso (dejar de ingresar) haya sido motivado por error en la interpretación de la norma.

La razón de ello se encuentra, sin duda, en varias circunstancias que provocan una abundante conflictividad entre la Administración y los contribuyentes y que se deben a la extensión de las autoliquidaciones en nuestro sistema tributario y a la cada vez más compleja gama de deberes exigidos para la aplicación del tributo -retenciones, declaraciones, etc.- siendo un común denominador de ellos el necesario conocimiento de la norma por los particulares a quienes se les impone su interpretación, lo que va más allá de la mera comunicación de hechos y datos a los órganos administrativos. Es más, los actuales procedimientos de aplicación del tributo imponen en muchas ocasiones una especie de colaboración o cogestión en la que participan, además de los propios contribuyentes, la Administración y terceros, de forma que el resultado, el ingreso tributario debido, se alcanza en un proceso en el que interviene la propia norma aplicada y los medios o instrumentos establecidos para su interpretación oficial, la propia Administración que gestiona el tributo y un conjunto de terceras personas que también participan o se relacionan con los sujetos pasivos (retenedores que remiten certificaciones, etc.).

Sobre la incidencia que muchos de estos factores tienen en los posibles errores de derecho cometidos por el contribuyente, se han pronunciado los tribunales en diversas sentencias de las intentaremos dar noticia resumida.

Para empezar, comenzaremos indicando que el error; cuando afecte a una cuestión de hecho, también ha de considerarse que no supone una conducta negligente, siempre que se aprecie que son verdaderos errores en los que no hay, además, ocultación de los hechos sobre los que se produjo el error. Así lo reconoce el TSJ de Baleares, sentencia de 7 de septiembre de 2001 (Ponente: Sr. Socias Fuster), en un caso en que estima el recurso dado que "el demandante, tras reconocer los hechos e irregularidad tributaria, fundamenta su impugnación en que únicamente incurrió en una errónea imputación de la cuantía del plan de pensiones como gasto y no como ingreso, no habiendo intención alguna de ocultación como lo prueba el que se acompañase el propio certificado de la entidad gestora del plan de pensiones, del que se desprendían las cuantías de las aportaciones".

Adviértase que el tribunal acepta como causa excluyente de la simple negligencia una auténtica equivocación (el error no lo fue tanto de calificación jurídica sino que afectaba a la mera cumplimentación del propio impreso oficial). Otra resolución del caso hubiera terminado por sancionar la mera inobservancia de las normas con total independencia de un mínimo reproche de negligencia al sujeto, por lo que la primera conclusión debiera ser la no consideración entre las infracciones de los errores de esta naturaleza, siempre que de las circunstancias del caso se desprenda que realmente se trató de un error y no hubo manipulaciones, ni artificios, ni tampoco ocultación.

Dentro ya de las circunstancias que pueden ser determinantes del error de derecho, en las que el contribuyente se apoya en una interpretación razonable de la norma, hemos de hacer mención a las previsiones legales que excluyen las sanciones cuando los sujetos han aplicado en sus relaciones con la Administración, los propios criterios administrativos —órdenes ministeriales, circulares internas, consultas, etc.—. En tales casos, creemos que la LGT y la LDGC se limitan a obtener conclusiones derivadas del contenido de la simple negligencia, pues quien actuó según el criterio de órganos especializados en la aplicación de las leyes tributarias, es claro que actuó con diligencia sin que pudiera exigírsele un asesoramiento técnico diferente o mejor; y ello con independencia de la corrección legal del criterio administrativo aplicado.

Sobre este extremo no cabe otra conclusión, pues imponer una sanción a quien así actúa, sería provocar lo que de hecho tiene lugar en otros sectores del Derecho, en los que la Administración que causó aquel error; es considerada responsable del mismo. A este efecto traemos la sentencia de Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 23 de febrero de 1999 (Ponente: Sr. Lecumberri Marti) en la que se declara: "no es errónea ni, por ende, gravemente dañosa la doctrina sustentada por la sentencia recurrida, al tratar en la segunda de sus fundamentaciones jurídicas de la vinculariedad, eficacia y responsabilidad de la Administración por la emisión de consultas a instancia de los administrados, de la que dimana la pretensión indemnizatoria, estimada en la instancia a la luz de los presupuestos o requisitos exigidos en el art. 139 L 30/1992, pues, si de acuerdo con la más moderna doctrina científica y jurisprudencial, la resolución de consultas, en cuanto declaración de juicio, es una variante típica del acto administrativo conceptualizado dogmáticamente como declaración de voluntad, de deseo, de conoci-

miento o de juicio, que como tal, aunque desprovisto de las características propias de éstos ejecutividad, incide o puede incidir como acto aparentemente declarador o clarificador de derechos en la conducta del consultante, en el caso enjuiciado, el actuar de la Administración ocasionó un perjuicio económicamente resarcible a favor del administrado, que, desde luego, pudo soslayarse de haber cumplimentado el órgano informante lo preceptuado en el art. 20 L 30/1992, por ser el competente para el reconocimiento de la prestación el Instituto de la Seguridad Social".

En segundo lugar hemos de detenernos en el examen de la circunstancia eximente de responsabilidad que se deduce en los casos en que el contribuyente se ajustó a una interpretación razonable de la norma, aunque tal criterio no estuviera avalado por ningún órgano administrativo.

Recordemos que tal eximente —o circunstancia excluyente de la simple negligencia— cobra especial importancia en los casos en que la propia norma que ha de ser interpretada ofrece dificultades específicas para su interpretación, bien sea por su carácter novedoso en el ordenamiento (en un ordenamiento en constante cambio y con muy dispersos poderes normativos no es fácil que las normas logren una cierta aceptación e implantación social sino que pueden exigir de los ciudadanos comportamientos de extremada diligencia para llegar a conocer su sentido o vigencia), bien sea porque hay razones de técnica jurídica que producen este efecto, etc.

Ello fue así y reconocido por la propia administración desde la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que constituye el antecedente inmediato del artículo 77.4.d) LGT, y está aceptado por nuestros tribunales cuando declaran que "según la jurisprudencia, la negligencia no existirá cuando estemos ante supuestos difíciles de interpretar y la complejidad de las normas o las lagunas normativas llevan a una interpretación distinta de la normativa aplicable al caso, si tal comportamiento discrepante es razonable y no se basa en meros pretextos o en criterios de interpretación insostenibles, en cuyo caso concurrirían <<errores excusables de interpretación>> que quiebran el requisito de la culpabilidad" (STSJ 10-10-01. Canarias, Santa Cruz de Tenerife. Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Guilarte Martín-Calero). En tal sentido se ha escrito que "nuestros Tribunales han venido acotando y delimitando casos concretos en los que se entiende que existe divergencia de criterio razonable en la interpretación de un precepto tributario que excluye la responsabilidad. Tal es el supuesto de la interpretación basada en la existencia de una cuestión de inconstitucionalidad planteada (STS de 26 de octubre de 1996), la comisión de errores puramente aritméticos (SAN de 8 de febrero de 1994), la novedad en la legislación aplicable (sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 11 de octubre de 1987), o las interpretaciones fundadas en una consulta tributaria (SAN de 17 de enero de 1995), pues en este último caso es evidente la aplicación del principio de confianza legítima previsto en el art. 3.1 LRJAP. Es particularmente interesante el criterio que proclama el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sentencias de 7 de octubre de 1998 y de 9 de septiembre de 2000), cuando señala que el error en la interpretación de la normativa fiscal derivada de su complejidad, y que excluye la responsabilidad por error de derecho, es especialmente predicable respecto a las personas físicas o particulares que, por su desconocimiento de la materia tri-

butaria y posible falta de costumbre en la tramitación de asuntos con trascendencia jurídico-fiscal, pueden verse superados por la complicación del precepto aplicable". (D. Cuadrado Zuloaga).

Es decir, pueden ser muchas las causas ínsitas en la propia norma que dificulten su conocimiento y que exigirían una actividad de complejo y costoso asesoramiento para desentrañarlo. Ahora bien, ante los constantes cambios normativos y ante el fluir continuo de la doctrina administrativa, la dificultad que puede ofrecer la norma para su interpretación, debe ser apreciada en el momento en que se llevaron a cabo los hechos cuya sancionabilidad está en discusión, como lo sostiene la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-administrativo. Sección 2ª) en su sentencia de 11 de octubre 2001 (Ponente: Salvo Tambo, María Asunción) que afirmó: "... en el supuesto enjuiciado no ha habido culpabilidad en la comisión de la conducta infractora y sí, por el contrario, es de apreciar una razonable discrepancia interpretativa de las normas en orden a la procedencia o no de retenciones sobre los honorarios satisfechos a los profesionales del caso en los ejercicios de referencia a la vista del estado de la cuestión, en absoluto pacífica, en la fecha en que se produjeron los hechos que pretenden sancionarse por la Administración Tributaria..."

En resumen, aunque con posterioridad al momento en que llevaron a cabo los hechos –declaración, autoliquidación, retención, etc.- la evolución del ordenamiento o de la jurisprudencia haya conducido al pleno esclarecimiento del sentido de una norma, si en ese tiempo su contenido era confuso o se prestaba a diversas interpretaciones tal será la situación a tener en cuenta para apreciar la posible negligencia del sujeto pasivo. En sentido inverso, las dificultades interpretativas que siempre acompañan al nacimiento y a las primeras aplicaciones de una nueva norma, no pueden ser invocadas posteriormente cuando su sentido ha sido ya conocido y aplicado en forma generalizada. Ambas ideas son recogidas por la Audiencia Nacional en su sentencia de 22 noviembre de 2001 (P: Salvo Tambo, María Asunción) al decir: "Pues bien, si bien es cierto que las normas tributarias de aplicación al caso pudieron ofrecer, en un primer momento de su vigencia, algún grado de dificultad interpretativa, incluso para exonerar de responsabilidad al contribuyente, y así se apreció inicialmente también por esta misma Sala (por ejemplo en su S 24 Jun. 1995 recaída en recurso interpuesto también por la hoy actora y en el que se planteó idéntica cuestión de fondo) lo cierto es que el criterio reiteradamente mantenido por esta misma Sala y por lo que, sin duda, puede considerarse constante y reiterada jurisprudencia del TS (en el sentido del art. 1.6 del CC) sobre el particular -corroborando el criterio de la procedencia de las retenciones discutidas por considerar, a su vez, las indemnizaciones controvertidas por disfrute de vacaciones fuera del verano (la denominada «bolsa de vacaciones») tienen un carácter de retribución salarial- han venido a disipar cualquier duda sobre el particular, por lo que, en definitiva, difícilmente puede apreciarse ahora la invocada discrepancia razonable en la interpretación de las normas aplicables -y ello sin merma de la buena fe de la parte- que pudiera neutralizar la culpabilidad inherente a la conducta sancionada".

Siguiendo en este orden de ideas, aunque anteriormente hayamos mencionado algunas de las circunstancias que pueden aquejar a la norma para hacerla de compleja comprensión, hemos de dar cuenta de algunas otras en las que sentencias más recientes consideran que

son defectos o motivos causados por la propia norma los que pueden conducir a los particulares a una interpretación disconforme con su verdadero sentido.

El caso más relevante es aquel en que el Tribunal Constitucional haya declarado la nulidad de una Ley, pues entonces consideran los tribunales ordinarios que no cabe imponer sanciones a quienes la hubiesen incumplido al no aplicarla en su verdadera interpretación. Así lo defiende el Tribunal Supremo (Sala 3ª. Sección 2ª) en su sentencia de 1 de abril de 2000 (P.: Sr. Mateo Díaz) en relación con la nulidad de la Ley 61/1978: "Si determinados preceptos de la Ley del Impuesto 61/1978, en los que se regulaba la obligación tributaria, merecieron la sanción de inconstitucionalidad, hay que conceder al contribuyente la realidad de que ofrecían la suficiente incertidumbre como para convertir en injustificada cualquier sanción que se impusiera por incumplimiento puntual de obligaciones nacidas de los mismos.

La propia Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 29 Feb. 1988, se hizo cargo de la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala en tal sentido.

En este aspecto la doctrina invocada por el recurrente, contenida en las sentencias citadas del TSJ Madrid y de esta Sala Tercera, en apoyo de esta solución, es la que debe prevalecer frente a la sentencia impugnada".

Y por la misma razón, cuando la declaración de ilegalidad alcanza a una disposición reglamentaria contraria a una Ley. En tal sentido, la reciente sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª) de 31 de enero de 2003 (Ponente: D. Alfonso Gota Losada) afirma que: "La Sala estima esta primera pretensión impugnatoria y declara no conforme a Derecho y por tanto nulo, el inciso del segundo párrafo, del apartado 2, regla 1ª, del artículo 78, del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que dice: «El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior».

De donde se deduce que en el caso de autos, no sólo no existió infracción tributaria alguna, sino que si la Entidad recurrente hubiera impugnado en casación la liquidación diferencial de cuotas en concepto de retenciones, la Sala le hubiera estimado tal motivo y habría acordado la devolución correspondiente, pero como no lo ha hecho, la Sala sólo puede pronunciarse acerca de la calificación de estos hechos concretos que no constituyen infracción tributaria grave en contra de lo acordado por la Oficina Nacional de Inspección, confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sentencia de instancia.

La Sala acepta este cuarto motivo casacional, lo que implica la estimación del recurso, que lleva consigo casar y anular la sentencia recurrida".

El mismo Tribunal mantiene la misma posición también en los casos en que, sin llegar a la declaración de ilegalidad de un reglamento, aprecia discrepancias entre este y la ley que desarrolla. Tal es el criterio sostenido en la sentencia de 14 de octubre de 2000 (Ponente: Sr. Mateo Díaz) en la que concluye la Sala: "Como ha quedado puesto de manifiesto, la problemática es compleja, propiciando que el sujeto pasivo pueda discrepar de la Administración Tributaria.

La jurisprudencia de esta Sala ha reiterado que en estos casos desaparece el elemento culpabilista ínsito en toda sanción, siendo ésta improcedente".

Otra de las circunstancias atinentes a las propias normas tributarias que son consideradas por los tribunales como causa de exoneración de toda sanción, es la que se produce a consecuencia de las lagunas o insuficiencias de la Ley. La ya mencionada sentencia del TSJ de Baleares de 7 de septiembre de 2001 (Ponente: Sr. Socías Fuster), citando al Tribunal Supremo, ha declarado que: "el Alto Tribunal ha señalado en sentencias de 8 de mayo de 1987 y 5 de marzo de 1993, que no se considera constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en la contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada".

Y en relación con las mencionadas lagunas de la Ley, debemos recordar que no pueden ser suplidas por circulares interpretativas sino que lo que es exigible al contribuyente es el cumplimiento de la Ley y de los reglamentos pues "... las circulares e instrucciones son normas administrativas internas dirigidas por organismos jerárquicamente superiores a los inferiores, señalándoles o recordándoles la aplicación de disposiciones legales, o indicando una exégesis adecuada al espíritu y principios fundamentales de tales disposiciones Y pretender otorgarles el rango de norma imperativa, de general aplicación y cumplimiento, es, desde el punto de vista del Derecho y de la CE, inviable..." (Tribunal Supremo, Sala 3.ª Secc. 2.ª. Sentencia de 5 de noviembre de 1998. Ponente: Sr. Rouanet Moscardó).

Como hemos podido comprobar, el error de derecho, cuando este es causado por defectos o complejidad en las propias normas, se acepta y utiliza por nuestros tribunales para apreciar la falta de negligencia en la conducta de un sujeto, si bien hasta ahora las circunstancias en que se acude a esta figura son casi siempre excepcionales, pues ha de tratarse de auténticos vicios de validez de la norma para que se tomen en consideración.

Al margen de lo anterior, hemos de decir que más matizada y compleja es la posición de la jurisprudencia cuando se trata de perfilar el error de derecho no causado directamente por defectos en la norma, sino cuando se produce a consecuencia de una interpretación equivocada pero no exenta de fundamento llevada a cabo por el contribuyente.

La doctrina generalmente sostenida por nuestros tribunales se recoge y condensa por la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-administrativo. Sección 2ª) en su sentencia de 22 noviembre de 2001 (P: Salvo Tambo, María Asunción) afirmando: "El TS ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibili-

dad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma LGT (sentencias, entre otras muchas, 29 Ene., 5 Mar., 7 May. y 9 Jun. 1993; y, 24 Ene. y 28 Feb. 1994 y 6 Jul. 1995).

Resulta, entonces, que la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles".

De la citada sentencia, y también del artículo 77.4.d) LGT se deducen un conjunto de requisitos a exigir para que el error de derecho no motivado por la propia norma, actúe como circunstancia impositiva de la simple negligencia: la realización de una declaración veraz sobre los hechos determinantes de la cuantía del tributo; la razonabilidad de la interpretación realizada; etc. Todos ellos han sido matizados en la forma que pasamos a resumir:

Así, en cuanto a la razonabilidad de la interpretación dada por el sujeto pasivo, hemos de decir que, en ocasiones, puede venir avalada por la dificultad o complejidad de los hechos que se subsumen en la norma, en tal caso no es posible apreciar negligencia en el comportamiento del sujeto, tal es el caso de la sentencia de 9 de abril de 2001, del Tribunal Supremo (P. Sr. Sala Sánchez) que concluye anulando las sanciones a pesar de la crítica que dirige a las tesis defendidas por el demandante: "Es evidente que la realización del hecho imponible a que antes se ha hecho referencia y el surgimiento de la obligación tributaria para la Agrupación que aquí recurre en concepto de ITP no puede hacer olvidar que la ciertamente complicada andadura de la Corporación municipal a la hora de determinar el modo de gestión indirecta del servicio municipal de cementerios, da pie a una interpretación como la mantenida por dicha Agrupación, aun cuando no sea de recibo a la hora de concluir si ha habido o no una realización del referido hecho impositivo.

En consecuencia, ante su patente falta de culpabilidad, ni siquiera a título de mera negligencia, es preciso estimar en este punto el motivo aducido".

No obstante esta sentencia, lo normal en nuestros tribunales es que no acepten interpretaciones que se califican como artificiosas, por lo que debe considerarse que la mejor manera de fundamentar una interpretación es la utilización de los criterios hermenéuticos que tradicionalmente ha proclamado el Alto tribunal (gramatical, lógico, histórico y sistemático).

Sin embargo, encontramos otro parámetro utilizado por el TSJ de Andalucía (Sevilla) en su sentencia de 20 de noviembre de 2001 (Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández) para considerar que la interpretación defendida por el contribuyente era razonable —o, mejor, no era un argumento artificioso—, que es el de la propia coherencia de los criterios empleados en las declaraciones o autoliquidaciones por el sujeto. Así, en el caso de referencia, en el que se discutía la adecuación a derecho de unas retenciones, aprecia el tri-

bunal que el contribuyente hubiese aplicado en las facturas el tipo de gravamen del IVA correspondiente a los profesionales: "... resulta evidente que la parte actora no sólo nada ocultó, contabilizando puntualmente las operaciones practicadas, declarando las mismas, y en justa correspondencia con su parecer, aplicando a las distintas operaciones el IVA. Por otro, uno de los temas más confuso en la legislación y práctica fiscal es el de la delimitación de las actividades mixtas sometidas al IRPF, entre las que se encuentran las actividades profesionales y empresariales... hemos de convenir que la oscuridad de la distinción entre uno y otro tipo de actividad y el resto de elementos examinados determinan que hayamos de acoger la tesis actora de la falta de culpabilidad, y en consecuencia la imposibilidad de sancionar dicha conducta".

En cuanto a la necesidad de que, cuando lo exija la ley, se haya presentado la correspondiente declaración o autoliquidación y se haya producido el ingreso derivado de la misma, también hay matices que van sentando nuestros tribunales.

Primeramente en relación con la necesidad de cumplir con el deber de declarar, veremos que los tribunales son claramente estrictos en cuanto a su cumplimiento y en cuanto a su veracidad y complitud, ello aún cuando de la declaración no se derivase ningún grave perjuicio económico a la hacienda, posición que no mantienen respecto del deber de efectuar el ingreso derivado de las autoliquidaciones, pues consideran que la falta de ingreso ha de entenderse referida a la cuota autoliquidada.

Creemos que la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2000 (P: Sr. Soldevila Fragoso), acogía ya lo que es doctrina reiterada de los tribunales: "Una vez que se ha constatado el hecho, por otra parte expresamente admitido en la demanda de que no se verificó el ingreso ni se presentó la autoliquidación en el plazo legalmente previsto, puede además imputarse la realización de esta conducta al recurrente a título culposo, pues es evidente que la omisión del deber de presentar la declaración se debió a una actuación deliberada del sujeto pasivo basada en la creencia de que ello no era necesario habida cuenta la posibilidad de deducir en la siguiente declaración las cuotas que en principio se debían ingresar, por lo que en ningún caso se causaría un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Este planteamiento no puede ser admitido en ningún caso, por cuanto... supondría dejar al arbitrio de los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones, debiendo señalarse que la causación de un perjuicio económico para la Hacienda no constituye un elemento del tipo, pues tras la reforma de 1995 únicamente ha venido a suprimirse como factor a tener en cuenta para la graduación de la multa (art. 82 LGT). El cumplimiento de la obligación de presentar la autoliquidación... no es una exigencia desproporcionada o meramente formal, pues con ello se persigue poner en manos de la Administración un válido y eficaz elemento de control. Por otra parte, la redacción del precepto es clara y no deja lugar a dudas, y es continua la jurisprudencia que, aun en los casos de aplicar benévolamente la norma debida a la complejidad del Impuesto, exige como presupuesto necesario de ello, la presentación de la autoliquidación..."

Y en cuanto al ingreso que debió efectuarse, la misma sentencia sienta un criterio difícil de rebatir aunque no sea siempre el que prevalece: "el tipo sancionador de referencia, en los casos de autoliquidación obligada, ha de referirse a la omisión del deber de ingreso de la

deuda tributaria concreta resultante de la misma autoliquidación, no a la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse aquélla -la autoliquidación, se entiende- y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta. En otras palabras: para que la Administración tributaria pueda sancionar por el tipo definido en el art. 79 a) LGT en los casos de obligada autoliquidación, ... y, en general, por los tipos que hacen hoy referencia a declaraciones inexactas o incorrectas -siempre, e importa resaltarlo, en supuestos de autoliquidación impuesta al sujeto pasivo- es lógico exigir que la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente. Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonada y razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación".

La misma Audiencia Nacional resalta la importancia de la declaración completa y veraz en esta otra sentencia, en la que ya marca una doctrina cada vez más generalizada, que considera como elemento constitutivo de la infracción tributaria la ocultación, pues en esta conducta -de ocultación o falseamiento de hechos- donde resulta imposible negar la negligencia del contribuyente: "El TS ha establecido el criterio (sentencias, entre otras, de 28 Feb. 1996 y 6 Jul. 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable...

4. Aplicando, en efecto, tal doctrina al caso actualmente controvertido y ante la existencia de una discrepancia razonable, teniendo en cuenta, además que la sociedad ha cumplido las exigencias formales derivadas de la contabilización y documentación de sus operaciones, según se recoge ya en la propia acta de la Inspección -lo que excluye cualquier imputación de omisión, ocultación o falseamiento- así como que, finalmente, la consideración de partidas no deducibles no implican de por sí omisión ni falseamiento de la realidad sino que más bien puede hablarse de opinión errónea en cuanto a la valoración jurídico fiscal de determinados gastos de representación y liberalidades, sin olvidar las múltiples discusiones doctrinales resoluciones tanto administrativas como judiciales, a veces contradictorias, sobre la materia y, finalmente, las alegaciones de la actora acerca de tales cuestiones discutidas y discutibles, todo ello es lo que ha de llevarnos a considerar en este concreto caso ausente el elemento de la culpabilidad, con la consiguiente estimación del recurso". (Sentencia de 27 de noviembre de 2001. Ponente: Salvo Tambo, María Asunción)

Más recientemente, es el propio Tribunal Supremo quien resalta la importancia de la ocultación como elemento de la infracción, destacando además que la ocultación no se produjo en la fase de comprobación del tributo: "Con la anterior argumentación, la Sala quiere signi-

ficar que si, además, todas bases tributarias obtenidas por la Inspección fueron tomadas de la contabilidad y registros de la recurrente, resulta clara la imposibilidad de estimar cometidas las infracciones tributarias a aquella imputadas en el acta y en la liquidación de que trae causa el recurso ventilado en la instancia, conclusión esta avalada por el reiterado criterio jurisprudencial -contenido, entre muchas más, en Sentencias de esta Sala de 7, 26 de Julio y 9 de Diciembre de 1997, 11 de Febrero y 5 de Noviembre de 1998, 25 de Febrero de 1999 y 26 de Enero de 2002- y por doctrina del Tribunal Constitucional -por todas, STC 76/1990, de 26 de Abril-, que proscriben la aplicación de sanciones por el mero resultado y que exigen la inexcusable concurrencia de los requisitos de tipicidad y culpabilidad en su más alto grado y, por tanto, la necesidad de que las conductas calificadas como supuestos de infracción encajen, sin interpretaciones forzadas ni aplicaciones extensivas, en los casos contemplados legalmente como infracción, así como la necesidad, igualmente, de que tales supuestos o casos no constituyan, realmente y como aquí sucede, una discrepancia entre el correcto punto de vista de la Administración y el erróneo, aunque razonable, del contribuyente". (Sentencia de 17 de febrero de 2003. Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez)

Finalmente, la importancia de la ocultación de hechos en las declaraciones adquiere una especial importancia en aquellos tributos en los que la Administración era conocedora del hecho imponible en su totalidad, habiendo previsto la norma del impuesto la posibilidad de practicar una liquidación provisional sobre la base de los datos ya conocidos. Tal es el criterio del Tribunal Supremo en la sentencia de 2 de junio de 2001 (también en la de 10 de noviembre de 1999) en la que se declara: "... el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración tributaria, cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible. Sentado lo anterior, resulta que el ICIO es el tributo en el que de modo paradigmático se da esta circunstancia, porque el art. 104 ap. 1 L 39/1988 de 28 Dic. (regulación de las Haciendas Locales) permite que cuando se conceda la licencia preceptiva se practique una liquidación provisional, sin necesidad, por tanto, de exigir declaración específica por el ICIO, de modo que en el supuesto analizado no hubo infracción tributaria grave aunque sí un retraso en el ingreso de la deuda tributaria ... puesto que la oficina gestora del Ayuntamiento pudo y debió practicar liquidación provisional de oficio en el mismo momento de otorgamiento de las licencias urbanísticas, al amparo de los arts. 104.1 L 39/1988 y 123.1 LGT, sin intervención de la Inspección de los Tributos, que no descubrió nada, dado que los presupuestos de obra eran conocidos por el Ayuntamiento". (Ponente Sr. Mateo Díaz).

La cuestión que queda, por tanto, planteada es si el tribunal mantendrá este criterio siempre que sea posible una liquidación provisional (generalizadas en el sistema tributario por el artículo 123 LGT) y consten a la Administración todos los datos necesarios para la práctica de la misma. ■