

AUDIENCIA NACIONAL.
(SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª)
Sentencia de 27 de noviembre de 2001.
Ponente: Ilma. Sra. Dña. María Asunción Salvo Tambo.

La apreciación de la culpa es una exigencia inexcusable en el régimen sancionador tributario, y no puede decirse que cometa una infracción quien contabilice y declare los hechos (aunque sea incorrectamente).

La apreciación de la culpa es una exigencia inexcusable en el régimen sancionador tributario, y no puede decirse que cometa una infracción quien contabilice y declare los hechos (aunque sea incorrectamente) aunque su valoración jurídica sobre el carácter deducible de determinados gastos, no sea conforme con la interpretación correcta de las normas. Más aún cuando existen criterios jurisprudenciales dispares.

Aunque la sentencia no aporta ningún criterio nuevo sobre otras sentencias de la propia Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo, se confirma y profundiza ahora en esta misma orientación, aunque la Inspección y los TEA hubieran considerado lo contrario.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2. En la demanda se alega que el acta de la Inspección ha sido motivada por discrepancias en orden a la imputación tanto en partidas de gastos como en reducción de la cuota, pero en ningún caso debidas a motivos de ocultación, es decir que no ha exis-

tido, a juicio de la demandante, dolo o culpa en la comisión de la infracción. Además se aduce que la contabilidad ha recogido fielmente las operaciones de la sociedad, obedeciendo, en definitiva, las discrepancias a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, lo que, en definitiva, excluye la culpabilidad necesaria.

Por su parte el abogado del Estado alega que, lejos de toda responsabilidad objetiva, la entidad recurrente declaró unas bases imponibles inexactas, habiendo sido la actuación de la Inspección la que permitió descubrirlo llevando a cabo las correspondientes rectificaciones, lo que, a su juicio, determina la correcta calificación del expediente y solicita, por ello, la desestimación del recurso.

3. Al respecto, una vez más, hemos de traer a colación la reiterada jurisprudencia del TS que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ellos se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (TS SS de 5 Sep. 1991 y 8 May. 1997, entre otras muchas).

En este sentido, y por lo que se refiere a la invocación del principio de culpabilidad, el TC ha establecido como uno de los pilares básicos para la interpretación del Derecho Administrativo Sancionador que los principios y garantías presentes en el ámbito del Derecho Penal son aplicables, con ciertos matices, en el ejercicio de cualquier potestad sancionadora de la Administración Pública (TC S 76/1990, de 26 Abr.).

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.

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 sancionables, 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 criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

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.