

## LA ANULACIÓN O PROCEDENCIA DE LAS SANCIONES Y LA EXIGENCIA DE CULPA

La apreciación de la culpa en las infracciones tributarias es una cuestión escasamente tratada por la doctrina y en la que los tribunales no parecen seguir un criterio sólido que oriente a la Administración y a los ciudadanos ante la insuficiencia de la Ley y la más insuficiente aplicación que de ella hace la misma Administración.

No obstante esta situación, hemos recogido en otros números de esta Revista algunos pronunciamientos en los que los jueces y magistrados van sentando algunos criterios orientativos (v.g. complejidad de las normas, culpabilidad manifestada por ocultación de los hechos determinantes, etc.). Dada la importancia del tema extractamos ahora algunos recientes pronunciamientos que pueden arrojar alguna luz.

Así, el Tribunal Supremo (Sala Tercera. Sección 2ª) en la sentencia de 14 de octubre de 2000. (Ponente: Sr. Mateo Díaz) al enjuiciar la sujeción al ITP y AJD del acuerdo societario de aumento de capital por aportaciones de los socios para compensar pérdidas, y entendiendo que la Ley 32/1980, de 21 Junio, del Impuesto, ofrecía dudas que solo reglamentariamente habían sido resueltas sin clara y nítida cobertura legal, declara:

*“Sexto. En el siguiente motivo se impugna la sentencia de instancia en el particular relativo a la sanción impuesta.*

*El motivo ha de ser acogido sin necesidad de examinar la argumentación del recurrente.*

*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.*

*Esta Sala, en efecto, tiene declarado, entre otras muchas, en SS 9 Dic. 1997, 18 Jul. 1998 y 17 May. 1999 que la cuestión se inscribe en el ámbito del Derecho sancionador en materia tributaria, a resolver, consecuentemente, desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por tanto, de toda infracción tributaria, habida cuenta que la modificación del concepto de esta última, introducida en el art. 77 de la LGT por la 10/1985, de 26 Abr., no podía interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el derecho tributario sancionador, pues siguió --y si-*

gue-- rigiendo el principio de culpabilidad, como tuvo ocasión de declarar el TC en su importante S 76/1990, de 26 Abr., principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado. En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 Feb. 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la 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 --sigue la Circular-- 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 esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma LGT».

*El motivo cuarto, por tanto ha de ser estimado."*

*Criterio que se ratifica en otro caso en la Sentencia de 22 de Julio de 2000 en el que expone: "La consideración como renta sujeta al IRPF de las indemnizaciones pactadas en convenio colectivo para retribuir lo que, en el supuesto analizado, se ha llamado «bolsa de vacaciones» --o indemnizaciones obtenidas por aquellos trabajadores que, por necesidades de la organización del trabajo en período veraniego, no pudieron utilizar los 21 días ininterrumpidos previstos para ser disfrutados en el referido período-- era un asunto no enteramente claro, y atendiendo a los presupuestos de culpabilidad exigidos en el ámbito del Derecho sancionador, al cual pertenece el tributario de la misma naturaleza, e incluso de conformidad con el propio criterio de la Hacienda, es procedente entender que siempre que la conducta del obligado tributario pueda ampararse en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables al caso quedará excluida la posibilidad de apreciar concurrencia de culpabilidad por su parte, tanto a título de dolo como al de mera negligencia, por lo que no será de aplicación al supuesto analizado el art. 79 LGT."*

*Por otra parte y en relación al desvalor jurídico que toda conducta infractora debe incorporar y que se debe manifestar en la ocultación de datos en las declaraciones, la Audiencia Nacional, en un fallo confirmatorio de la sanción impuesta por cuanto el contribuyente no había declarado las cuotas autorepercutidas en las operaciones intracomunitarias (sentencia de 1 de marzo de 2000. Ponente: Sr. Soldevila Frago), declara cual es su criterio sobre lo que debe entenderse por "dejar de ingresar" en los siguientes términos:*

*"Por eso, 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, en la versión de dicho precepto introducida por la L 10/1985, y aun la derivada de la reforma llevada a cabo por la L 25/1995, 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". (Fto. Jur 2º)*

*En este mismo fallo la Audiencia se pronuncia sobre la falta de declaración tributaria y sobre el interés protegido cuando se exige este deber, incluso en aquellos casos en que no existe perjuicio económico para la Hacienda pública, pues corresponde a la Ley valorar la importancia que los hechos que deben ser declarados tienen para la gestión tributaria y establecer una sanción proporcionada a dicho interés.*

*"Este planteamiento no puede ser admitido en ningún caso, por cuanto, como se indica en la resolución de la ONI objeto de recurso, 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 impuesto unido a la posibilidad de deducir inmediatamente las cuotas por el art. 24.1.2 RIVA cuando se opere con empresas situadas en el extranjero (Alemania lo era a estos efectos en los años 1990 a 1993), 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. "(Fto. Jur. 3º).*

*Se confirma así en los argumentos reproducidos la tendencia de este tribunal a considerar que, en los casos en que se impone a los contribuyentes el deber de declarar, es la ocultación de los hechos lo que configura la esencia de la infracción, y no las discrepancias interpretativas o los errores de derecho en que pudiera haber incurrido el declarante. Así lo resume también la sentencia de 21 de julio de 2001 (Ponente: Sra. Salvo Tambo) al entender 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*