

jurisprudencia

SELECCIONA Y COMENTA:

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La Sentencia de 8.6.81 del Tribunal Constitucional, declara que en materia de derecho sancionador tributario son aplicables los principios básicos de Derecho Penal por tratarse de manifestaciones de la misma potestad, uno de cuyos principios básicos es el de la irretroactividad absoluta de las normas sancionadoras, salvo las que sean más favorables tal y como establece el art. 24 del Código Penal.

Para el Tribunal Supremo (SS. 8.9.87, 2.11.87, 20.2.89 y 13.10.89) una diferencia razonada y razonable respecto a la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de culpabilidad, sin que proceda la sanción en las actas cuyo objeto constituye una cuestión debatida o discutible. No se puede imponer al ciudadano la obligación de declarar y paralelamente el conocimiento exhaustivo de las complejas y complicadas normas tributarias. La complitud y veracidad (sinceridad en este caso) eliminan para el Tribunal Supremo la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra corresponde a los Tribunales y nunca a cualquiera de los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

El art.77.1 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 10/85 de 26 de abril, establece que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Con dicha redacción se plantea el problema de la implantación en nuestro sistema tributario del criterio de responsabilidad objetiva que caracteriza al ilícito tributario por el resultado, con independencia de los elementos subjetivos que concurran en el sujeto infractor. Contra el citado artículo se interpuso recurso de inconstitucionalidad por estimar los recurrentes *que la nueva redacción define de una forma objetiva la infracción tributaria, haciendo desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad.*

== jurisprudencia ==

El Tribunal Constitucional, al resolver el recurso, declara en la Sentencia de 26.4.90 la adecuación del art. 77.1 de la LGT a la Constitución, considerando que el legislador tributario ha procedido a adaptar este precepto a la reforma introducida en el Código Penal por Ley 8/83 de 25 de junio que del art. 1º hizo desaparecer el adjetivo de *voluntarias*, de la misma manera que han desaparecido del art. 77 de la LGT los adjetivos *voluntarias* y *antijurídicas*, sin que ello suponga la supresión en el ilícito tributario del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa.

La referencia a la simple negligencia que hace el art. 77.1 de la LGT significa para el Tribunal Constitucional que el precepto da por supuesto la sanción de los hechos, tanto por la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave como por la simple negligencia. Sigue rigiendo por tanto el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave, o culpa o negligencia leve, o simple negligencia) que impide la imposición de sanciones por el mero resultado, pero permite la imposición de sanción en ausencia de una conducta diligente del contribuyente.

Recordemos que las notas características de la negligencia son la ausencia de malicia y que el hecho se realice sin haberse prestado por el sujeto pasivo el cuidado y atención debidos, lo que simplemente supone una falta de previsión. La buena fe, a los efectos que nos ocupan, sólo puede ser invocada para graduar las sanciones.

En las Sentencias del Tribunal Supremo, Tribunales Superiores de Justicia, de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional y del TEAC publicadas durante el año 1992, que recogemos en este número de la Revista, siguen sin estar totalmente despejadas las dudas que se plantean a la hora de fijar los criterios que deben regir para la imposición de las sanciones tributarias.

Entre las Resoluciones en las que los Tribunales mantienen las sanciones impuestas por la Administración se encuentra la del TEAC (R. 4.2.92), en la que no se admite la discrepancia alegada a la hora de considerar como gasto deducible una liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales derivada de la adquisición de elementos de activo fijo. En este caso, dado que la norma de valoración del Plan General de Contabilidad ordena incrementar el coste de adquisición del bien adquirido con los impuestos indirectos que gravan los elementos de inmovilizado material, no parecen muy defendibles otras interpretaciones distintas para justificar la conducta del recurrente.

El TEAC (R. 4.2.92) mantiene la sanción impuesta por incumplimiento de lo dispuesto en la Orden ministerial de 22.3.83 que establece con meridiana claridad, a juicio del Tribunal, los requisitos que ha de reunir la dotación a la provisión para insolvencias en entidades financieras, sin que dicha penalidad pueda ser evitada por no haber sido ocultados a la Administración los hechos o bases liquidables. En este caso el TEAC sienta una doctrina contraria a la que había mantenido en su Resolución de 21.2.89 en la que había declarado que no era sancionable la deducción de saldos de dudoso cobro, siempre que esta condición quede

suficientemente justificada y se registre contablemente de forma correcta, porque ello supone una falta de intencionalidad. La sanción, en el primer caso, se justifica porque el descubrimiento de los hechos imponible, que en ambos lucen en contabilidad de forma clara, viene condicionado por la actuación de la Inspección, actuación que también tuvo lugar en el segundo caso comentado en el que se revocó la sanción impuesta.

Para el TEAC (R. 3.3.92) tampoco resulta admisible la alegación del sujeto pasivo sobre la inexistencia de ocultación cuando se han declarado las bases imponibles en un impuesto y no los rendimientos correspondientes que tienen su incidencia en otro, siendo por tanto sancionable la declaración del IRPF que no recoge los ingresos de las bases imponibles declaradas en el Impuesto sobre el Patrimonio. LA incapacidad de la Administración para interrelacionar la documentación que se presenta en los distintos impuestos nos advierte de la existencia de una estanqueidad en cuanto se refiere a la información que debe facilitarse en cada impuesto, sin que por tanto pueda invocarse por los sancionados que han actuado con la diligencia debida cuando plantean situaciones como la descrita en el recurso desestimado.

En cuanto a las Resoluciones en las que se declara por los Tribunales la improcedencia de la sanción, el comentario en relación con la Sentencia del TSJ de Madrid (3.10.91) que revoca el acuerdo administrativo por el que se sanciona a quien no puede presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades por falta de impresos, debe limitarse a criticar la postura de la Administración que facilita muy poco la búsqueda de soluciones adecuadas al problema que nos ocupa al estar, como ocurre en este caso, suficientemente probada la diligencia del sancionado para dar cumplimiento a sus obligaciones.

El Tribunal Supremo mantiene el principio de que son improcedentes las sanciones cuando existan lagunas interpretativas o ante interpretaciones razonables, discrepantes de la norma que la Administración entiende vulnerada, debiendo ser aplicado el principio «in dubio pro reo» si se quiere evitar que la Administración actúe con un poder desmesurado. Esta doctrina está asumida implícitamente por el TEAC (26.2.92) cuando hace constar que si la norma no es susceptible de distintas interpretaciones, su incumplimiento supone una conducta en la que no está ausente totalmente del elemento de intencionalidad y de culpabilidad, aunque pueda ser incluido en el grado mínimo de simple negligencia, doctrina que encaja perfectamente dentro de los postulados a que hemos venido haciendo referencia en estas notas.

El TSJ de Madrid (3.10.91) no sanciona la conducta de la empresa que deduce de las cuotas del I.S. en concepto de inversiones el importe de las adquisiciones de menaje e instalación de viviendas arrendadas por una sociedad a sus ejecutivos, aunque dicha inversión parece un tanto alejada de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y más concretamente en el art. 213 del RIS.

El TSJ de Valencia (7.6.92) considera que no debe ser automáticamente sancionable el retraso en la presentación de los resúmenes anuales del IRPF,

== jurisprudencia ==

resúmenes calificados como de contenido no directamente económico y de carácter formal al tratarse de una materia completamente móvil, con cambios en los plazos de presentación dos veces a lo largo del año 87. En el caso enjuiciado, el contribuyente, sin requerimiento previo, ha ingresado trimestralmente las retenciones practicadas por lo que el acto sancionado carece a juicio del Tribunal de trascendencia económica para la Administración.

El TEAC (4.2.92) no considera sancionable que la empresa presente como gasto fiscal un exceso de amortización porque existen discrepancias en la cuantificación del gasto deducible por amortización, en aplicación de lo dispuesto en las órdenes ministeriales por las que se rigen las correcciones de valor en el I.S. El hecho de que en este momento no puede ser mayor el divorcio existente entre las normas del Plan General de Contabilidad y las normas fiscales en cuanto se refiere a la amortización, no debe confundirse con las posibles discrepancias de criterio en la interpretación o, al menos, no son justamente dichas discrepancias las invocadas por el TEAC para dejar sin sanción la conducta de la empresa.

Como resumen de lo que precede podemos concluir estas notas como sigue:

1º) En estricta aplicación de lo dispuesto en el art. 77.1 de la LGT, no existe responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias, si bien basta la simple negligencia para sancionar las conductas de los contribuyentes.

2º) La simple negligencia se produce en todos aquellos casos en que, a pesar de no existir malicia e intencionalidad, no se ha prestado por el sujeto pasivo el cuidado y la atención debidos para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

3º) Las disposiciones fiscales son con frecuencia ambiguas y susceptibles de interpretaciones distintas, de acuerdo con el conocimiento que el intérprete tiene de la norma principal y de todas aquéllas con las que guarda relación. La jurisprudencia deja sin sanción en algunos casos el incumplimiento de normas que no parecen susceptibles de distintas interpretaciones, lo que origina, junto a cierta confusión, el nacimiento de expectativas que luego pueden verse defraudadas.

4º) El problema no se resuelve acudiendo a la Administración a través de las consultas tributarias, ante las muchas dudas que permanecen cuando contesta. Basta para ello recordar, a título de ejemplo, los problemas que cobran actualidad en estos momentos, derivados de la interpretación que debe darse a la repercusión sobre el trabajador de los ingresos a cuenta de las retribuciones en especie o de la aplicación de los coeficientes, regulados por el art. 45 de la Ley 18/91 del IRPF, que reducen las variaciones patrimoniales en los bienes afectos a actividades empresariales o profesionales.

¿Considerarán en su momento los Tribunales que estas normas son de dudosa interpretación? En caso de que a juicio de los Tribunales prevalezcan los criterios de la Administración, ¿quedarán sin sanción los contribuyentes que no los hayan seguido? En estricta aplicación de los principios expuestos la contestación debe ser positiva. Es evidente que dichas normas ofrecen bastante más dificultad de interpretación que algunas de las que han sido consideradas por los Tribunales como liberadoras de la sanción.. Dada la polémica existente no podrá invocarse por la Administración

la ausencia de atención y diligencia en el sujeto pasivo respecto a los problemas que su interpretación plantea.

Por último, aunque no guarde relación directa con el problema de la responsabilidad objetiva, reseñamos también la importancia de dos Resoluciones en materia de sanciones. La primera, del TSJ de Cataluña (12.5.92), resuelve que cuando se sanciona la resistencia a la actuación inspectora no se incumple el principio «non bis in idem» aunque existan otras sanciones en las liquidaciones giradas como consecuencia de dichas actuaciones. El TEAC (1.4.92) estima que el desestimiento de la reclamación interpuesta contra la liquidación no lleva consigo la anulación de la sanción inicialmente condonada.

INFRACCIONES Y SANCIONES

Lagunas interpretativas.

a) In dubio pro reo.

Evidentemente, la Administración tiene un poder sancionador que ha de utilizar restrictivamente, y no estando clara la actitud de la parte actora que interpretó los textos legales como creyó más correcto, hay que optar por aplicar el principio «in dubio pro reo»; en otro caso estaríamos ante un desmesurado poder sancionatorio. La falta de intencionalidad del actor impide la existencia de una infracción tributaria que exige la concurrencia de un ánimo doloso (Art. 77 LGT) que ahora no puede presumirse (Art. 24.2. C.E.) sino acreditarse debidamente, siendo por tanto improcedente la sanción tanto por omisión como por defraudación. (Audiencia Nacional 3.10.91.)

b) Amortización en exceso.

La correcta llevanza de la contabilidad se deduce del acta de la Inspección y las partidas incrementadas se relacionan directamente con el problema de las amortizaciones que, reguladas por la

Orden Ministerial de 23.2.65, se perfecciona posteriormente con la posibilidad por parte de las empresas de formular planes especiales de amortización para aquellos bienes sometidos a una depreciación técnica o económica distinta de la derivada de la aplicación de las tablas, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la Administración. Lo expuesto demuestra que las discrepancias no obedecen a un ánimo defraudador sino sencillamente al propósito de la empresa de abreviar el proceso de amortización con el fin de adaptarse a la dinámica del mercado o al hecho de sustentar una opinión errónea en cuanto a la valoración jurídico fiscal de los elementos sometidos a la amortización, por lo que resulta improcedente la sanción. (TEAC 4.2.92.)

c) En el antiguo Reglamento del IRPF.

El incumplimiento de una norma que como el art. 42.B) del antiguo Reglamento del IRPF (Dietas y desplazamientos de viajes) no es susceptible de diversa interpretación, supone una conducta que no está ausente totalmente de elemento intencional y de culpabilidad incluido en el llamado grado mínimo de simple negligencia, por lo que la concu-