



Transferencia

La potestad sancionadora de la administración tributaria

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Antonio Martínez Lafuente

*Abogado del Estado. Doctor en Derecho
(España)*

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2021). La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 217-259

SUMARIO

1. Planteamiento y aspectos generales
 - 1.1. El ejercicio de la potestad sancionadora.
 - 1.2. Concurso de leyes.
 - 1.3. Tributo y sanción
 - 1.4. Las actuaciones jurisdiccionales.
 - 1.5. La suspensión como medida cautelar
2. Principios de la potestad sancionadora.
 - 2.1. Principio de legalidad.
 - 2.2. Principio de tipicidad
 - 2.3. Principio de proporcionalidad
 - 2.4. Principio de «presunción de inocencia»
 - 2.5. Principio de prohibición de «*non bis in idem*»
 - 2.6. Principio de irretroactividad
 - 2.7. Principio de culpabilidad
3. Aspectos Procedimentales
 - 3.1. La iniciación del procedimiento sancionador y la práctica de la liquidación
 - 3.2. La duración del procedimiento sancionador

Las obligaciones de pago surgidas del proceder de la Administración Tributaria consisten en deudas tributarias y en sanciones con la misma calificación, y aunque en la actualidad tienen su origen en actuaciones separadas, la conexión entre unas y otras es del todo punto evidente y el que cuestione ante los Tribunales la procedencia de las mismas, tan importante es conocer si el acto de liquidación se ajusta a la Ley Tributaria sustantiva por la que se regula cada concepto impositivo, o si el procedimiento sancionador que suele acabar en multa pecuniaria, se ha llevado cabo con sujeción a Derecho.

A esto último, se refiere el estudio monográfico que ahora se publica sobre: «La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Doctrina Jurisprudencial»; tras enmarcar el ejercicio de dicha potestad en el Ordenamiento Jurídico, el autor pasa revista a los principios en que se apoya, que son de origen constitucional y legal, y que han sido objeto de una importante doctrina de los Tribunales de Justicia con consideraciones a alegar en el supuesto de que el procedimiento no se ajuste a los mismos.

Enmarcar la potestad sancionadora en determinados principios hace al recurrente más acompañado en su recorrido por los Tribunales de Justicia; y así se pasa revista a los principios de legalidad, de tipicidad y de proporcionalidad regulados en la Ley General Tributaria y por remisión en la Ley de Procedimiento Administrativo.

Otros principios son comunes al Derecho Penal, al tener el injusto un concepto unitario por lo que serán de aplicación la «presunción de inocencia» la prohibición del «*non bis in idem*», y el principio de irretroactividad, comunes al delito y a la infracción tributaria y que toman como referencia el art. 25 de la Constitución.

Por último es de destacar la gran importancia del principio de culpabilidad, que en todo caso ha de concurrir por no tener cabida en nuestro Ordenamiento Tributario la responsabilidad objetiva, debiendo aquella quedar probada por la Administración y por el recurrente la invocación de la cláusula de exclusión de la culpabilidad; en fin también se examina la intervención de los menores de edad en los procedimientos tributarios y las consecuencias de la pertenencia al Consejo de Administración, lo cual no sólo se ha de destacar en la imposición directa de sanciones, sino en los supuestos de responsabilidad tributaria ligados a la comisión de infracciones tributarias amén de la consideración de la propia institución de la responsabilidad tributaria inmersa en el Derecho Sancionador.

1. Planteamiento y aspectos generales

El art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:¹

¹ De entre los numerosos estudios sobre la materia, me remito a: «La potestad sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores», de Redondo Andreu, integrante de la obra «Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)». Homenaje a D. Pedro Luís Serra Contreras. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

«La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley.»²

Su desarrollo aparece en el Reglamento General del régimen sancionador tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, objeto de modificaciones posteriores; el citado procedimiento como recordó el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de julio de 2019:

«Para dar respuesta a la cuestión litigiosa, es preciso recapitular sobre las características del procedimiento sancionador tributario a fin de verificar la legalidad de la nueva previsión reglamentaria. Hay que recordar que a partir de que la Ley 58/2003, se regula el nuevo régimen sancionador tributario en su Título IV, "La potestad sancionadora", que a su vez aparece clasificado en cuatro capítulos dedicados a la regulación de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones; la clasificación de las infracciones y sanciones, y, en último lugar, el procedimiento sancionador en materia tributaria. Entre su declaración de intenciones se halla la voluntad de dotar de una regulación a "la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria", en palabras de la Exposición de Motivos de la nueva Ley, atendiendo tanto a los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como a los procedimentales, cuando estos últimos no eran regulados anteriormente por la Ley General Tributaria.

También hay que tener en cuenta que el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regula este pretendidamente innovador régimen sancionador tributario que se caracteriza, según siempre su exposición de motivos, por "la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria" y "por la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales del Derecho administrativo". Debe destacarse también que se incorporan a este reglamento las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que hasta ahora se ubicaban en el Reglamento General de Inspección de los Tributos»

El citado Real Decreto fue modificado por el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, que fue anulado parcialmente por la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2019, que expuso:

2 Este último apartado remite a lo siguiente: «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado;» véase además: «La sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria. cuestiones controvertidas»; de García Freiría, en «Quincena Fiscal « n.º 21 (2018).

«Pues bien, con la nueva previsión reglamentaria impugnada en este recurso apartado 4 del art. 25 RST, se introduce una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador, a través de un pretendido supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador que, sin embargo, ni es congruente con la estructura y principios del procedimiento sancionador, tal y como se configura en la Ley General Tributaria.

En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 de la Ley General Tributaria, ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.»

Los principios reguladores de la misma en materia administrativa³ nos remiten a las Leyes 39 y 40/2015, de 1 de octubre, y en particular:

- a los artículos 63 y 64 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas, sobre especialidades en el inicio de los procedimientos de naturaleza sancionadora y al acuerdo de iniciación de los procedimientos de naturaleza sancionadora.
- a los artículos 25 y 31 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, sobre los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad y proporcionalidad como aspectos más importantes.

El mencionado marco normativo nos conduce al examen previo de algunas cuestiones de interés, no sin antes recordar que ha habido disposiciones que lo han completado, como la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se traspone al Ordenamiento Tributario español la Directiva 2018/822, del Consejo de 25 de mayo de 2018, sobre intercambio automático y obligatorio de información en los mecanismos transfronterizos sujetos.

En estas primeras líneas introductorias no puede desconocerse la unidad intrínseca en el ilícito; ya se trate de delitos contra la Hacienda Pública o de infracción tributaria; ello comporta que las decisiones en el ámbito de la Jurisdicción Penal no pueden reconsiderarse en el orden administrativo, especialmente en lo que concierne al sobreseimiento, pero también a la prescripción, pues se hace obtener una misma respuesta o una solución unívoca tal y como expone la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2013, que invocando doctrina constitucional recaída sobre el particular indicó:

«Si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro Ordenamiento Jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (Sentencia Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre), y que esta negación del principio

3 Véase: «Manual de Derecho Administrativo Sancionador». Abogacía General del Estado. Editorial Thomson Aranzadi (2005).

de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución Española. Con gran claridad lo ha expresado la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 64/1984, de 21 de mayo, que hace superfluos más comentarios sobre el tema:

(...) a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 de la Constitución Española. Pero, en cuanto a dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la Constitución Española, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios.»

1.1. El ejercicio de la potestad sancionadora.

De la numerosa jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída sobre el particular cabe dar cuenta de lo siguiente:

«El ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, debe considerar los siguientes aspectos:

- 1.- No puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria.
- 2.- El principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española, no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión.
- 3.- No basta con explicar y acreditar que se ha cometido en este caso la conducta típica, tipicidad y prueba de la comisión del hecho infractor.
- 4.- Es necesario acreditar y motivar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Por lo tanto, es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, y además, esta concurrencia ha de estar debidamente motivada.»

Y además interpretando el alcance de lo que a tal fin se dispone en el art. 211⁴ de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2017, expuso que:

«Pues bien, tales afirmaciones, como hemos visto, no han sido desmentidas en el motivo de casación formulado, en el que, por lo demás, se sitúa el deber de motivación en el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, precepto en el que se define la estructura y menciones que debe contener la resolución final del procedimiento sancionador. Debemos advertir que la referencia en dicha norma a la determinación de la infracción cometida no debe interpretarse solamente, en un sentido puramente formal, como una exigencia de plasmación del precepto tipificador o una mención a la antijuridicidad de la conducta, sino que también incorpora el inexcusable deber de razonar el porqué de la culpabilidad, en relación con cada uno de los singulares ajustes que a juicio de la Administración fueran merecedores de sanción.»

Pero ello no excluye puedan aplicarse las presunciones como medio de prueba, pues como expuso la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016:

«También la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, recurso núm. 4134/2014, al abordar un supuesto de simulación en materia fiscal, declara lo siguiente respecto al valor de las presunciones:

Además, como se deduce de su lectura, la sentencia recurrida da suficiente cuenta de las razones que justifican su decisión sobre la consideración que merecen a la Sala de instancia los informes periciales emitidos. Por ello se ha de entender adecuadamente motivada, ya que, como bien es sabido, la exigencia de explicitar en los pronunciamientos jurisdiccionales las razones que los sustentan, como garantía del justiciable integrada en su derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva y factor de racionalidad en el ejercicio del poder, se satisface cuando los jueces dan a conocer, las razones que cimientan su fallo (Sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º, y 154/1995, FJ 3º, entre otras muchas). B) Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca (artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto

4 En cuyo apartado tercero se dispone lo siguiente: «La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.» La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, sobre el particular expuso: «A la pregunta de la Sección Primera consistente en: «Determinar si, en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1. de la Ley General Tributaria al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el art. 188.3 de la Ley General Tributaria», ha de responderse que debe concederse al contribuyente el plazo mencionado.»

cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el Tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano (artículo 386.1 LEC). En este caso, la Sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el Tribunal ha establecido la presunción (artículo 386.2 LEC). En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irracionalidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba.»

1.2. Concurso de leyes.

El apartado décimo del artículo decimosexto del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, previó una infracción tributaria relacionada con la valoración de las operaciones vinculadas contemplándose en su apartado cuarto que:

«Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.»⁵

Ante la posible existencia de concurso de leyes, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2018, aludió a lo siguiente:

⁵ Con términos muy similares se pronuncia el art. 18,13, 3º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

«Si la que acabamos de efectuar es la que consideramos la interpretación correcta del art. 16.10.4º, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es evidente que en los casos en los que, de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no recae sobre el sujeto pasivo la obligación de documentar la operación vinculada, no puede afirmarse que exista lo que la doctrina penalista ha venido calificando como concurso aparente de normas o de leyes entre los arts. 16.10.4º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 191 de la Ley General Tributaria, a resolver aplicando algunos de los principios establecidos en el art. 8 del Código Penal.

Llegados a este punto conviene traer a colación las afirmaciones que en relación con el concurso aparente de normas o de leyes efectuamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2016. Señalamos, concretamente, en aquella ocasión –en el FD 5 A)– del pronunciamiento lo siguiente.

Ciertamente, la cuestión de la tipificación de la conducta de la entidad recurrente admitía, como señala la Sentencia de instancia, dos soluciones distintas; pero únicamente en abstracto. Porque, es indudable que estamos ante lo que se califica en el ámbito del Derecho penal como un concurso de leyes, concurso aparente, o conflicto aparente de leyes, que concurre en aquellos casos en los que un determinado supuesto de hecho es lógicamente subsumible en varios preceptos, uno de los cuales, sin embargo, desplaza a los restantes. «[E]l llamado conflicto o concurso de normas –ha dicho la Sala Segunda de este Tribunal–, se produce cuando sobre un mismo supuesto de hecho recaen dos o más preceptos normativos en cuyas respectivas hipótesis es subsumible enteramente el supuesto en conflicto». Sentencia de 22 de mayo de 2009, La posibilidad, desde una perspectiva puramente lógica, de subsumir una conducta en más de una norma, sin embargo, debe ser sólo aparente Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2000. Desde un punto de vista jurídico, porque en última instancia sólo una de las normas resulta aplicable, en la medida en que el desvalor que representa el comportamiento ilícito es abarcado íntegramente por uno de los preceptos concurrentes cuya aplicación excluye la de los demás». El «conflicto de normas –en efecto– debe resolverse con la aplicación de solo una de ellas, que excluya a las demás (razón por la que algunos hablan de aparente conflicto, ya que éste finalmente desaparece a favor de una sola norma), Sentencia de 22 de mayo de 2009.

Concurso de leyes, en fin, cuyo fundamento general, según la mejor doctrina, radica, de un lado, en la idea de que el ordenamiento jurídico es un sistema exento de contradicción, y, de otro, en el principio "*ne bis in idem*" (en este sentido, Sentencia de 22 de mayo de 2009, cit., mismo FD), esto es, en el axioma de que no se puede castigar dos veces al mismo sujeto por el mismo hecho. Garantía de no ser sometido "*a bis in idem*", que, como es sabido, a pesar de su falta de mención expresa en el art. 25.1 de la Constitución española, "integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE)" (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; en el mismo sentido, SSTC 221/1997, de 4 de diciembre, FJ 3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3), "dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones" (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3; en parecidos términos SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 150/1991, de 4 de julio, FJ 9; 204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2) reconocidas en dicho precepto constitucio-

nal, y resulta aplicable también en el ámbito del Derecho administrativo sancionador [STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a)].»

1.3. Tributo y sanción

En la actualidad ambas cuestiones están diferenciadas, si bien las consecuencias de la exigencia del tributo y de la imposición de la sanción recaen sobre la misma tipología de sujetos; es esta una cuestión sobre la que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha fijado doctrina sobre el particular; y así de la Sentencia de 6 de junio de 2014, se desprende lo siguiente:

«Frente a ello y como recuerda la sentencia recurrida, el Tribunal Supremo ha insistido en numerosas ocasiones en la diferente naturaleza de la obligación tributaria y de la sanción. La firma en conformidad de la propuesta de liquidación contenida en el Acta únicamente supone la aceptación de los hechos comprobados por la Inspección, pero en ningún caso conlleva que el obligado tributario acepte la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos y, menos aún, supone ninguna manifestación respecto al carácter culpable o no de su conducta. En este sentido, si bien el obligado tributario ha de acreditar que incurrió en un error de hecho al firmar el Acta en conformidad para desvirtuar los hechos recogidos en la misma, no existe ninguna limitación para impugnar la liquidación que derive del Acta en cuanto a sus Fundamentos de Derecho, o dicho en otros términos, en cuanto a la aplicación de la norma que hace la Inspección a dichos hechos.

Una cosa es que el comprobado acepte los hechos que dan lugar a sanciones y otra bien distinta es que la firma en conformidad de las actas sea equivalente a una confesión que dispense a la Administración de la carga de destruir positivamente, por medio de una prueba de cargo suficiente y lícita, la presunción constitucional de inocencia.

No puede admitirse, por tanto, que la firma de un Acta de Conformidad suponga la aceptación por parte del obligado tributario de la interpretación de la normativa aplicable que resulte de la misma, como tampoco puede admitirse que la ausencia de alegaciones implique, igualmente, dicha aceptación.»

Los recargos a que se refiere el art. 27 de la Ley General Tributaria por «declaración» extemporánea sin requerimiento previo presentan una naturaleza «híbrida», pues le son aplicables algunas de las normas relativas a las infracciones tributarias, y así en el artículo décimo, apartado segundo, de la Ley General Tributaria se expone como ya se ha indicado que:

«No obstante las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos, tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.»

En relación con lo expuesto la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 6 de julio de 2019, expone:

«Se trata de una posición que ya hemos sostenido en anteriores sentencias, tales como la Sentencia de la Audiencia Nacional (2ª) de 30 de marzo de 2011, donde se afirma que "pese a que el recargo no es en sentido genuino una sanción, no por ello su imposición debe desligarse de la idea de voluntariedad –que no es aquí utilizada como elemento configurador de la responsabilidad subjetiva"– confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2012 (Rec. 2526/2011)

En nuestra Sentencia de la Audiencia Nacional (2ª) de 11 de abril de 2019, añadimos que: "Si los principios de buena fe y confianza legítima deben presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, es evidente que tales principios se vulneran flagrantemente si se impone a éstos unas exigencias o cargas que ni siquiera derivan indirectamente de las normas que resultan de aplicación al caso. Nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque desconoce la existencia de unos bienes".

La conculcación de aquellos principios se manifiesta con absoluta crudeza cuando la realización tardía de la obligación debida (por *mor*, insistimos, desconocimiento de los mismos) es, además, penalizada con un recargo.

La conclusión expuesta aparece reforzada si se contempla la situación del contribuyente desde la perspectiva del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que impide que se adopten decisiones que no resultan justificadas y que chocan con la lógica de las cosas.

En el caso de autos, tanto la Inspección como los órganos de revisión económico-administrativos han podido constatar –a la vista de las alegaciones y de los documentos aportados por la actora– que la verdadera causa del incumplimiento no ha derivado de la voluntad del sujeto pasivo, sino del desconocimiento de la existencia de dichos bienes. A pesar de ello, aquellos órganos han preferido dictar y confirmar –con el mayor rigor posible y sin analizar las circunstancias concurrentes– un acto administrativo de gravamen que se ha impuesto coercitivamente a un contribuyente que, precisamente en atención a las circunstancias expuestas, no tenía en modo alguno la obligación de soportar, pues –desde luego– entendemos que no le era exigible otra conducta distinta de la que efectivamente desarrolló.

La Sala debe ser coherente con sus pronunciamientos anteriores, máxime cuando se enjuicia el mismo supuesto, por lo que procede la estimación plena de la demanda.»

1.4. Las actuaciones jurisdiccionales.

El principio rector del ámbito en que nos encontramos significa que es la Administración Tributaria la que sanciona, correspondiendo a los Tribunales del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo, conforme a su Ley Reguladora, enjuiciar la actuación a Derecho de la sanción tributaria impuesta; en todo caso los Tribunales de dicho orden no sancionan sino que revisan lo actuado, confirmándolo o anulándolo; por ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, pudo exponer:

«En fin, como acabamos de señalar, ninguno de los argumentos empleados por las Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida en casación resultan útiles para fundar la existencia de culpabilidad. Pero aunque hubiera ofrecido otros idóneos para fundar la concurrencia de simple negligencia, tampoco ello podría conducir a la confirmación de la sanción, dado que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa no pueden subsanar los defectos de motivación cometidos por el órgano competente para imponer las sanciones administrativas. En particular, como venimos recordando desde la Sentencia de 6 de junio de 2008, ‘en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la Ley General Tributaria 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’. En este sentido se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional que, con fundamento en que no son los Tribunales Contencioso-Administrativos sino la Administración Pública quien, en uso de sus prerrogativas constitucionales, sanciona a los administrados, ha señalado que “una ulterior Sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o de alguna manera sanar la falta de motivación del acto administrativo”.

(Sentencia Tribunal Constitucional 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; en el mismo sentido, Sentencias Tribunal Constitucional 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 193/2003, de 27 de octubre, FJ 2; y AATC 250/2004, de 12 de julio, FJ 6; 251/2004, de 12 de julio, FJ 6; 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; y 484/2004, de 30 de noviembre, FD 3) (FD Sexto) [en idénticos términos, Sentencias de 15 de enero de 2009, cit., FFDD Duodécimo y Decimotercero, respectivamente; y de 10 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 3850/2004), FD Sexto c)]. Y es que, efectivamente, el máximo intérprete de nuestra Constitución viene advirtiendo sobre *la inadecuación constitucional de considerar que el proceso judicial de impugnación de una sanción administrativa subsane las lesiones del art. 24.2 de la Constitución Española causadas en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador supliendo sus deficiencias en el seno del propio proceso judicial, sustituyendo así en sus funciones propias a la Administración autora del acto, fiscalizado en el proceso*.

La razón estriba en que no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el “*ius puniendi*” del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, condenen al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 Constitución Española (Sentencia Tribunal Constitucional 243/2007, de 10 de diciembre, FJ 3; en el mismo sentido, entre otras,

Sentencias Tribunal Constitucional 89/1995, de 6 de junio 7/1998, de 13 de enero, FJ 3; 35/2006, de 13 de febrero, FJ 4)»

Esta doctrina se extiende a la imposibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos, completen la motivación pues como reconoce la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2019:

«Y es así que del acuerdo aportado de 18 de agosto de 2010, que contiene una motivación escueta, no puede deducirse que sea suficiente, pues de la mera lectura de un párrafo no se deducen los fundamentos de la sanción impuesta, ni en su elemento objetivo como subjetivo, indicando tan sólo que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, y que no tuvo lugar una interpretación razonable de la norma, lo que de por sí resulta insuficiente para confirmar la sanción, al no alcanzar el parámetro mínimo que permita conocer a la recurrente las razones por las que fue sancionada, no bastando con indicar los tribunales económico-administrativos con que la conducta es negligente como indica el Tribunal Económico Administrativo Regional, y además, el Tribunal Económico Administrativo Central, pretenda suplir la falta de motivación del acuerdo sancionador, como ha expresado reiterada Jurisprudencia, añadiendo nuevas consideraciones.»

Y además y como recordó la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de mayo de 2017.

«En lo tocante, en segundo lugar, al control del juez que conoce de un recurso interpuesto por un administrado contra la sanción que se le ha impuesto sobre la base de una decisión de requerimiento adoptada por la autoridad requerida para tramitar la solicitud de información de la autoridad requirente, tal control puede no sólo tener por objeto la proporcionalidad de la sanción y dar lugar eventualmente a una modificación de ésta, sino también afectar a la legalidad de esa decisión de requerimiento, tal como se desprende de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial.

A este respecto, la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 47 de la Carta exige que la motivación aportada por la autoridad requirente permita al juez nacional ejercer el control de la legalidad de la solicitud de información (véanse, en este sentido, las Sentencias de 4 de junio de 2013 y de 23 de octubre de 2014 (CA Unitrandig, C-437/13, EU:C:2014:2318, apartado 20).»

Por último y en relación con este epígrafe, recordemos que según lo expuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de mayo de 2014:

«A lo anterior debe añadirse que, según un muy asentado criterio jurisprudencial [véanse, por todas, las Sentencias de 29 de noviembre de 2010 (casación 5250/07, FJ 3 o), 16 de diciembre de 2010 (casación 3056/07, FJ 4 o) y 17 de septiembre de 2012 (casación 6497/10, FJ 3º)], la conclusión alcanzada por el Tribunal de instancia en relación con la culpabilidad constituye, a veces, una cuestión puramente fáctica y, por ende, no revisable en esta sede, salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia constantemente este Tribunal [entre otras, Sentencias de 15 de enero de 2009 (casación 4744/04, FJ 11º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/04, FJ 12º), 8 de octubre de 2008 (casación 6220/04, FJ 4º), 9 de febrero de 2005 (casación 2372/02, FJ 4º), 25 de noviembre de 2003 (casación 1886/00, FJ 6º), 29 de junio de 2002 (casación 4138/97, FJ 2º), 29 de octubre de 1999 (casación 1411/95, FJ 2º) y 21 de abril de 1999 (casación 5708/94, FJ 1º)].

Sólo cabría introducirnos en ese ámbito si, como no es el caso, estuviéramos ante uno de esos supuestos tasados (valoración arbitraria, irrazonable o ilógica de la prueba) o si, como tampoco lo es, se achacase a la sentencia la falta de motivación de la simple negligencia que el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y, en definitiva, el artículo 25 de la Constitución española, exigen para que puedan imponerse sanciones [por todas, véase la sentencia de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ40)]».

1.5. La suspensión como medida cautelar

Procede, por último, dar cuenta de lo que se expone en el epígrafe y que fue objeto de un mayor desarrollo argumental por nuestra parte;⁶ el Auto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2018, expuso lo siguiente:

«Una vez hechas estas consideraciones, la adopción de la medida y la exigencia de garantía, en su caso, han de realizarse ponderando las circunstancias concurrentes. Y en este caso, la Sala estima que procede acordar la medida cautelar teniendo en cuenta el importe a que asciende la sanción, y que la Abogacía del Estado no se opone a su adopción, aún con carácter subsidiario y siempre que se garantice su importe suficientemente y valorando los intereses en conflicto, no apreciándose, en particular, la posibilidad de que se cause una perturbación grave de los intereses generales o de tercero, la Sala estima que procede acceder a la suspensión interesada, siempre y cuando se preste la correspondiente garantía, sin la cual la medida no podrá desplegar efectos, por el importe de la sanción más los intereses que la suspensión pudiera generar, para lo que se otorga un plazo de tres meses. Pues examinando los activos que constan en la declaración de la sociedad, la Sala entiende que puede prestar garantía para cubrir la cuantía de la sanción cuya suspensión se suspende.»

Además se suscitó ante el Tribunal Supremo la siguiente cuestión interpretativa:

«Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración Tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable '*ratione temporis*' [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo»

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2020, al resolver el Recurso de Casación llegó a las siguientes conclusiones:

6 Me remito a lo que expuse en «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». «Impuestos». Editorial La Ley n.º 10 (2014).

«1. El artículo 233.8 de la Ley General Tributaria –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2. La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial.

3. Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 de la Ley General Tributaria no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

4. Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 de la Ley General Tributaria la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga *sub iudice* la decisión cautelar sobre lo pedido.

5. Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla.

6. En tales circunstancias, el período voluntario –artículo 62 de la Ley General Tributaria–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución.

7. La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la consiguiente imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) de la Ley General Tributaria) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello.»

2. Principios de la potestad sancionadora.

Siguiendo con el análisis de lo que se expone en el ya citado artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, damos cuenta de lo que a continuación sigue:

2.1. Principio de legalidad.

Es doctrina del Tribunal Constitucional⁷ que el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 de la Constitución Española incorpora la regla «*nullum crimen nulla poena sine lege*» extendiéndola incluso al ordenamiento sancionador administrativo, que comprende una doble garantía. La primera, de orden material y de alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, que refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda es de carácter formal, y se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término «legislación vigente» contenido en dicho art. 25.1 de la Constitución Española es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora (Sentencias Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo, FJ 7 60/2000, de 2 de marzo, FJ 3. 25/2002, de 11 de febrero, FJ 4: y 113/2002, de 9 de mayo, FJ 3). A este respecto es preciso reiterar que en el contexto de las infracciones y sanciones administrativas el alcance de la reserva de ley no puede ser tan riguroso como lo es por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, y ello tanto por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad (Sentencia Tribunal Constitucional 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). En todo caso, el art. 25.1 CE exige la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal habida cuenta del carácter excep-

7 Sentencias 52/2003, de 17 de marzo, 161/2003, de 15 de septiembre, 150/2015 de 6 de julio y 146/2015 de 25 de junio, entre otras; véase: «La protección de los derechos fundamentales ante la aparición de sanciones tributarias: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias», de Martínez Lago en la obra colectiva: «Derechos fundamentales y Ordenamiento Tributario» (2010); y en cuanto a la impugnación de las sanciones la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2020, expuso: «Esta es la razón por la que resulta necesario, y así se declara formalmente, con valor de doctrina, que frente a un acuerdo sancionador pueden oponerse, administrativa y judicialmente, cualesquiera motivos jurídicos determinantes de su nulidad, no sólo los directamente imputables a tal acto, sino incluidos aquellos que forman parte del presupuesto de hecho de otros actos anteriores, como el de liquidación, que han quedado firmes por no haber sido recurridos por el interesado. Ese derecho del impugnante, con directo amparo en el artículo 24.1 de la CE –tutela judicial efectiva sin indefensión– comporta el correlativo deber de los Tribunales de examinar tales motivos para verificar si concurren o no, sin que puedan abstenerse de hacerlo bajo el pretexto, que hemos desacreditado, de que el acto originario o determinante ha ganado firmeza, pues ya hemos dejado sentado los limitados efectos de ésta.»

cional que presentan los poderes sancionatorios en manos de la Administración (Sentencias Tribunal Constitucional 3/1988, de 21 de enero, FJ 9, y 305/1993, de 25 de octubre, FJ 3). De ahí que la reserva de Ley en este ámbito tendría una eficacia relativa o limitada (Sentencia Tribunal Constitucional 177/1992, de 2 de noviembre, FJ 2), que no excluye la colaboración reglamentaria⁸ en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, pero sí que tales remisiones hicieran posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (Sentencias Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio, FJ 4)».

2.2. Principio de tipicidad

Este principio supone la necesidad de que, para que un comportamiento determinado pueda ser sancionado sea exigible que la conducta realizada pueda integrarse o subsumirse, sin analogía *«in malam partem»* alguna, en un tipo previamente descrito y en que se cumplan, por otra parte, todos los elementos integrantes del mismo. En otras palabras, la exigencia de la salvaguarda del principio de tipicidad supone tanto como desplazar del ámbito sancionador todas aquellas conductas que no sean incardinables en la previsión de la norma y aun a pesar de su aparente antijuridicidad en relación con los propios límites del tipo. Es pues desde esta perspectiva desde la que ha de acometerse el análisis, pues la coincidencia de una conducta con el supuesto de hecho de una norma tipificante es una condición esencial de los hechos determinantes de la sanción, de modo que su inexistencia provoca indefectiblemente la legalidad de la resolución en que la misma sea de observar.

A ello se refiere el art. 27 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, a la que se remite el art. 178 de la Ley General Tributaria, que dispone:

«Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico previstas como tales infracciones por una Ley, sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local, en el Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril»

Y con referencia específica al ámbito en que nos encontramos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2011, expuso:

«En efecto, como ha señalado el Tribunal Constitucional, el principio de tipicidad obliga a la Administración a identificar, no sólo de forma suficiente, sino también correcta la norma específica en la que se subsumen los hechos que se imputan al sujeto infractor, de manera que el órgano judicial, con el objeto de mantener la sanción impuesta, no puede encajar los hechos en otro tipo infractor distinto al identificado por la Administración [Sentencias Tribunal Constitucional 218/2005, de 12 de septiembre, FJ 4; 195/2005, de 18 de julio, FJ 5, "*in fine*"; 77/2006, de 13 de marzo, FJ Único; y 113/2008, de 29 de septiembre, FJ 4].

⁸ Sobre la colaboración reglamentaria en el tipificación de las infracciones en materia tributaria, véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2013, de 11 de julio; me referí a la misma en «La Reserva de Ley en materia sancionadora tributaria», integrante de mi monografía: «Reserva de Ley en materia tributaria y sancionadora». Cuadernos de Derecho Registral (2019),

En este sentido, por ejemplo, la Sentencia Tribunal Constitucional 161/2003, de 15 de septiembre, dejaba muy claro que " es a la Administración a la que está atribuida la competencia sancionadora ", correspondiendo únicamente a los órganos judiciales "controlar la legalidad del ejercicio de esas competencias por la Administración ". De este modo —proseguía—, "[n]o es función de los jueces y tribunales reconstruir la sanción impuesta por la Administración sin fundamento legal expreso o razonablemente deducible mediante la búsqueda de oficio de preceptos legales bajo los que puedan subsumirse los hechos declarados probados por la Administración. En el ámbito administrativo sancionador corresponde a la Administración, según el Derecho vigente, la completa realización del primer proceso de aplicación de la norma (que debe ser reconducible a una con rango de ley que cumpla con las exigencias materiales del art. 25.1 Constitución Española), lo que implica la completa realización del denominado silogismo de determinación de la consecuencia jurídica: constatación de los hechos, interpretación del supuesto de hecho de la norma, subsunción de los hechos en el supuesto de hecho normativo y determinación de la consecuencia jurídica. El órgano judicial puede controlar posteriormente la corrección de ese proceso realizado por la Administración, pero no puede llevar a cabo por sí mismo la subsunción bajo preceptos legales encontrados por él, y que la Administración no había identificado expresa o tácitamente, con el objeto de mantener la sanción impuesta tras su declaración de conformidad a Derecho. De esta forma, el juez no revisaría la legalidad del ejercicio de la potestad sancionadora sino que, más bien, lo completaría " (FJ 3; reproducen parcialmente esta doctrina los AATC 317/2004, de 27 de julio, FJ 6; 324/2004, de 29 de julio, FJ 6; 250/2004, de 12 de julio, FJ 3; y 251/2004, de 12 de julio, FJ 6). Y, en la misma línea, en la posterior Sentencia Tribunal Constitucional 297/2005, de 21 de noviembre, señaló que " el principio de tipicidad exige que la Administración sancionadora precise de manera suficiente y correcta, a la hora de dictar cada acto sancionador, cuál es el tipo infractor con base en el que se impone la sanción, sin que corresponda a los órganos de la jurisdicción ordinaria ni a este Tribunal buscar una cobertura legal al tipo infractor o, mucho menos, encontrar un tipo sancionador alternativo al aplicado de manera eventualmente incorrecta por la Administración sancionadora ", por lo que no resultaba " posible sustituir el tipo sancionador aplicado " por el órgano de la Administración competente " por ningún otro descubierto por este Tribunal" (FJ 8; en el mismo sentido, Sentencia Tribunal Constitucional 77/2006, de 13 de marzo (FJ Único).»⁹

9 El Tribunal Constitucional en Sentencia 218/2005, de 12 de septiembre, expuso: «A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 218/2005, de 12 de septiembre, considera que el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la pre-determinación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él «*ex novo*» con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita (...). En definitiva, la Sentencia impugnada, en cuanto sustenta y proporciona cobertura a la sanción impuesta por la Administración en un precepto diferente al aplicado por ésta, vulneró el principio de legalidad sancionadora garantizado en el art. 25.1 de la Constitución Española»

2.3. Principio de proporcionalidad

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ha destacado el limitado alcance de dicho principio pues es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente Ley General Tributaria de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva « para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo » (por todas Sentencias Tribunal Constitucional 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a « los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto », conclusión ésta que se deduce del art. 117 Constitución Española (Sentencia Tribunal Constitucional 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, «*in fine*»). En consecuencia, « no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito » (Sentencia Tribunal Constitucional 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, «*in fine*») y en los supuestos en que « una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir », « será imputable al legislador y no al Juez » (Sentencia Tribunal Constitucional 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, «*in fine*»). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Ahora bien, sin perjuicio de que conforme a esta jurisprudencia constitucional la adecuación o proporción de las condenas o sanciones a las conductas ilícitas ha sido una decisión que ha correspondido siempre al legislador, durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 esta Sala había reconocido expresamente que el principio de proporcionalidad en su vertiente aplicativa había servido en la jurisprudencia « como un importante mecanismo de control por parte de los Tribunales del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, cuando la norma establece para una infracción varias sanciones

posibles o señala un margen cuantitativo para la fijación de la sanción pecuniaria; y, así, se viene insistiendo en que el mencionado principio de proporcionalidad o de la individualización de la sanción para adaptarla a la gravedad del hecho, hacen de la determinación de la sanción una actividad reglada y, desde luego, resulta posible en sede jurisdiccional no sólo la confirmación o eliminación de la sanción impuesta sino su modificación o reducción » [Sentencia de 24 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 7600/2000); doctrina jurisprudencial reiterada en la posterior Sentencia de 14 de enero de 2013 (rec. cas. núm. 1040/2011)].

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero —y es aquí donde queremos poner el acento—, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la Ley General Tributaria de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), « en la medida en que la Ley General Tributaria de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada » no ha dejado « a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior Ley General Tributaria de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar » [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que « la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considerando la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados » (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad.¹⁰

El citado principio es analizado por la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2018, que en relación con una sanción tributaria impuesta por infracción de los deberes de información expuso:

«En segundo lugar hemos de detenernos en considerar si las resoluciones cuestionadas salvaguardaron, como resultaba obligado, el principio de proporcionalidad al imponer la concreta sanción que conocemos. No resultaría ocioso recordar que el principio de proporcionalidad desempeña, en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, un papel capital y ello no sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la Ley en términos de equidad, sino por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas en nuestro ordenamiento, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de sanciones muy diversas y que se mueven en márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar, en la práctica, de cuantía y período extraordinaria-

10 Así lo expone el Profesor Martín Queralt, en la Decimonovena Edición (2018) de su obra «Ley General Tributaria y normas complementarias. «Editorial Tecnos».(2018).

mente diversos. El principio de proporcionalidad impone que al no ser la actividad sancionadora de la Administración una actividad discrecional, sino una actividad típicamente jurídica o de aplicación de las normas, los factores que han de presidir su aplicación estén en función de lo que disponga el Ordenamiento Jurídico en cada sector en particular y, muy especialmente, en las circunstancias concurrentes.»

Al margen de lo expuesto, daremos cuenta de otras cuestiones:

2.3.1. El alcance del principio en el Derecho Europeo

Aun cuando no se refiere al ámbito tributario sí suele hacerse mención de ello por la doctrina¹¹ y en tal sentido aludimos a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 31 de mayo de 2018, dictada en el asunto C-190, por la que resolviendo una cuestión prejudicial suscitada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, declaró que la regulación de las sanciones en la normativa española y que traen causa en la Directiva 91/308/CEE de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, es contraria al principio de proporcionalidad, por ser excesivamente gravosa.¹²

2.3.2. Otro significado del principio

La jurisprudencia Suprema también se ha ocupado del citado principio y lo hace en relación con la escisión y la atribución de bienes en proporción del capital de la sociedad escindida, y que afectaba a la inaplicación del régimen especial, así como a las sanciones tributarias derivadas de ello; y así de las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2014 y 27 de mayo de 2015, se desprende lo siguiente:

«En primer lugar, hemos de analizar la falta de proporcionalidad, que, si bien no centra el debate, es uno de los requisitos legalmente exigidos. Como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo requiere, para cumplir con el requisito de la proporcionalidad, que esta lo sea tanto cuantitativa como cualitativa –salvo, en este último caso–, que existiese una rama de actividad preexistente. De los hechos anteriormente expuestos se desprende que concorre la proporcionalidad cuantitativa, ya que los socios han recibido participaciones por el mismo valor económico que les correspondían en la escindida, pero esa proporción no se respeta en las beneficiarias de la escisión, pues sus participaciones en ellas no son proporcionales. Hemos de concluir que el requisito de la

11 Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2014; véase: «Proporcionalidad de las sanciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido,» del Profesor De Miguel Canuto, en «Quincena Fiscal» n.º 19 (2020); Véase asimismo: «Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad»; de Sánchez Huete y Pérez Tena, en «Quincena Fiscal» n.º 1 (2021).

12 Complemento de las anteriores es la Directiva 2018/1673, de 23 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho Penal.

proporcionalidad, en el doble aspecto declarado por el Alto Tribunal, no concurrir, pues falta el elemento cualitativo.

Los motivos económicos válidos vienen referidos a la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación (artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE) Estos motivos económicos válidos son de carácter objetivo, en la medida en que justifican la racionalización o reestructuración empresarial desde criterios económicos. Las recurrentes no han explicado en que consiste esa reestructuración y racionalización de la actividad económica, ni en su demanda ni en vía económica administrativa ni ante la Administración Tributaria. En realidad, la operación que contemplamos no constituye una reestructuración empresarial, sino la división de un patrimonio empresarial ente los socios, a fin de que cada una de ellos pueda desarrollar la actividad que considere oportuna desde sus criterios empresariales. Esta división del patrimonio ni encuentra base legal ni ha sido considerada por la jurisprudencia como una operación de reestructuración y racionalización empresarial.

La Administración considera que es de aplicación el artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.¹³

Las recurrentes se han acogido a un régimen fiscal que no contempla la operación que han realizado, ya que no puede apreciarse un motivo económico que objetivamente sea el contemplado por la norma aplicada en una operación de reparto de patrimonio como consecuencia de las malas relaciones entre los socios.

No olvidemos que la operación que examinamos se acoge a un régimen especial que difiere el gravamen de las plusvalías generadas por dicha operación a un momento futuro, por ello, si la finalidad de la operación no es una reestructuración empresarial tendente a racionalizar la actividad que se desarrolla, ello lleva ineludiblemente a una elusión fiscal, pues se aprovecha un régimen fiscal ventajoso previsto para una determinada finalidad, cuando tal finalidad no con-

13 Sobre el principio de proporcionalidad, se ha de pronunciar el Tribunal de Justicia en relación con la desmesurada sanción procedente de la presentación tardía del Modelo 720, procedente de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, reguladora de la declaración tributaria especial sobre bienes y derechos en el exterior, y que dio origen a la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; previendo la decisión que procede derivar de la justicia europea, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de 6 de junio de 2017, concluye en los siguientes términos: «La regularización voluntaria de la obligación tributaria principal a través de una autoliquidación extemporánea en los términos expuestos, y particularmente en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, permitiría, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, la no aplicación de la sanción regulada en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, aplicándose el recargo por extemporaneidad que corresponda de acuerdo con el citado artículo 27 de la Ley General Tributaria.»

curre. Como hemos dicho, la operación supone una transmisión de patrimonios entre los socios, y, en ningún caso, una reestructuración empresarial.

Sin embargo, esta doctrina se ha matizado en recientes sentencia, entre las que podemos citar, la de 13 de diciembre de 2016, en la que se expone:

«Ante estas circunstancias, que llevan a la Inspección a considerar que se estaba ante un supuesto de simulación relativa, no resultaba automática la aplicación de la doctrina jurisprudencial que tiene en cuenta la Sala de instancia, como vino a reconocer la propia Sentencia de 16 de enero de 2014, al precisar no obstante la estimación del motivo, siguiendo la doctrina expuesta en la Sentencia de 3 de julio de 2012, que afectaba a una operación de escisión parcial, que todo ello era sin perjuicio de que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pueda imponer solución distinta". Todo ello explica que en la reciente sentencia de 23 de mayo de 2016, la Sala estimase el recurso de casación 4133/2014, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de noviembre de 2014, confirmando la imposición de sanción en relación con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, por una operación de aportación no dineraria de activos con deudas no expresamente contraídas, para financiar la adquisición o funcionamiento de los bienes transmitidos, al considerarse que no tenía amparo en el régimen de diferimiento contemplado en el capítulo VIII del título VIII del Texto Refundido del Impuesto, no habiéndose realizado, por otra parte, por motivos económicos válidos».

El Tribunal Económico Administrativo Central señala que en este punto que el motivo de la regularización no es únicamente la aplicación de la cláusula antialusión del artículo 96.2 del TRLIS, ya que como no nos encontramos ante la escisión de ramas de actividad, no es posible la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

2.4. Principio de «presunción de inocencia»

Este principio va ligado a otros y en particular al de la necesaria y probada culpabilidad o si se prefiere a la inexistencia de responsabilidad objetiva, a la que nos referimos más adelante; consecuencia de lo anterior es que, como ya hemos anticipado, abordamos directamente si la resolución administrativa vulneró o no el derecho fundamental a la presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE, pues desde la Sentencia Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos declarado la aplicabilidad a las sanciones administrativas, no sólo de los principios sustantivos derivados del art. 25.1 de la Constitución Española (considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado), sino que también hemos proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el art. 24.2 de la Constitución Española; no mediante su aplicación literal, sino 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. 9.3 de la Constitución Española. En particular, respecto del derecho a la presunción de inocencia, este Tribunal ha declarado con reiteración que «rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador, garantizando 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» (por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993, de 18 de diciembre, dictada en el Recurso de Inconstitucionalidad relativo a la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, de protección de la seguridad ciudadana, aplicada en el procedimiento administrativo sancionador aquí sometido a enjuiciamiento).

Con referencia especial al ámbito tributario, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, expuso:

«Además, en lo que aquí interesa, la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que ‘el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española, 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’. Y también proclama 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 corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, ya 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”».

Y más adelante la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2017, precisó:

«Es la Administración la que debe motivar, fundar y probar la culpabilidad, debiendo aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora; y para apreciar si se actuó con el grado mínimo de culpabilidad imprescindible para sancionar la simple negligencia la Sala de instancia sólo puede atender a los hechos o circunstancias de las que el órgano competente para sancionar hizo derivar la culpabilidad.

En el presente caso el obligado tributario efectuó alegaciones encaminadas a poner de manifiesto que la conducta estaba amparada por una interpretación razonable de la norma tuviera o no razón en la manera de entender la norma aplicable, es lo cierto que el rechazo de su criterio no nos puede llevar sin más a estimar la existencia de la infracción. Por otra parte la referencia a la falta de concurrencia de causas de exoneración de la culpabilidad no es tampoco suficiente para cumplir con el requisito de motivación del elemento subjetivo de la infracción que derivan, no sólo de la Ley Tributaria (arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de

la Ley 58/2003), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 de la Constitución Española (véase, por todas, nuestra Sentencia de 6 de junio de 2008, cit, FD Cuarto).»

2.5. Principio de prohibición de «*non bis in idem*»

En relación con el citado principio, el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de noviembre de 2020, hizo extensiva la prohibición de «*non bis in idem*»¹⁴ a lo previsto en el art. 180, apartado primero, de la Ley General Tributaria a cuyo tenor:

«Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.»

Pero, y en todo caso, no puede traerse a colación dicho principio cuando las infracciones tributarias son distintas por estar basadas en presupuestos de hecho diferentes; en efecto no hay un mismo fundamento o interés jurídico en el comportamiento base de la infracción de dejar de ingresar [artículo 191.1 de la Ley General Tributaria 2003] y en el comportamiento base de la infracción por el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (artículo 201.1 de la Ley General Tributaria).

No lo hay por lo siguiente:

- «Hay unas infracciones tributarias en las que el elemento típico esencial del ilícito es el comportamiento de dejar de ingresar (art. 191.1 de la Ley General Tributaria); y, por ello, a lo que van dirigidas es a asegurar la obligación individual de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que corresponde al infractor por imperativo de lo establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española.
- Mientras que hay otro grupo de infracciones tributarias que tipifican como ilícito el mero incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación (art. 201 de la Ley General Tributaria), cuyo fin es castigar comportamientos que producen el resultado de evitar u obstaculizar la actividad de comprobación de la Administración tributaria respecto de la totalidad de los actos de un contribuyente que tienen trascendencia tributaria; esto es, castigan las conductas que dificultan esa comprobación administrativa tanto respecto de las obligaciones tributarias del infractor como respecto de las obligaciones tributarias que corresponden a las terceras personas con las que ese infractor se relaciona.»

14 El «*non bis in idem*» y las sanciones tributarias y de prevención de blanqueo»; del Profesor Sánchez Huete, en «Quincena Fiscal» n.º 12 (2019); «El principio «*non bis in idem*» en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; de Barciela Pérez, en «Quincena Fiscal», n.º 6 (2019, así como «Metodología deconstructiva del «*non bis in idem*» en materia de IVA», del Profesor De Miguel Canuto en «Quincena Fiscal» n.º 17 (2020).

Sobre la duplicidad compatible con la responsabilidad tributaria y con otros supuestos de infracción tributaria se ha ocupado la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2020, en los siguientes términos:

«A la luz de los argumentos expuestos, y en respuesta expresa a la cuestión casacional objetiva planteada, no podemos sino concluir que cuando un contribuyente es sancionado por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), puede ser declarado responsable solidario, ex artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria, respecto de la sanción impuesta a otro contribuyente como autor de una infracción muy grave por incumplimiento de sus obligaciones de facturación o documentación agravada por la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (apartados 1 y 3 del artículo 201 de la Ley General Tributaria), cuando el tipo de la infracción cometida por el primer contribuyente implica el uso de las facturas o documentos sustitutivos con datos falseados emitidas por el segundo de los contribuyentes citados, cuya responsabilidad solidaria se deriva.

Según ha quedado expuesto, en tanto que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 de la Ley General Tributaria y 201.3 de la Ley General Tributaria responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses directos inmediatos que cada precepto aspira a proteger, y, en consecuencia, puede afirmarse que existe entre ellos un concurso ideal medial de infracciones –y no un concurso aparente de normas–, no concurre la triple identidad que presupone la infracción del principio '*non bis in idem*' tutelado por el art. 25.1 de la Constitución Española.

Y, en fin, la doble represión por la que se nos pregunta tampoco contraviene la manifestación concreta del "*non bis in idem*" –el denominado principio de inherencia– reconocida en el art. 180.2 de la Ley General Tributaria [en la redacción vigente "*ratione temporis*", hoy contenida en el artículo 180.1) de la Ley General Tributaria, en tanto que el comportamiento tipificado en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria no opera –ni expresa ni implícitamente– como criterio de calificación de las infracciones de los arts. 194.1 y/o 195.1 de la Ley General Tributaria (a diferencia de lo que sucede con los tipos de los arts. 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria) o de –graduación de las sanciones establecidas en esos preceptos–.»

Y con referencia a la retenciones tributarias no practicadas la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, expuso:

«Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si es posible sancionar al retenedor que no ha ingresado las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando la cuota de la liquidación girada por la Administración en concepto de retenciones es cero; y, a tal fin, establecer a los efectos punitivos del artículo 191 de la Ley General Tributaria cuál es la base de la sanción cuando la cuota de la liquidación girada es cero.

La respuesta a dicha cuestión debe ser que sí es posible sancionar al retenedor que no ha ingresado las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando la cuota de la liquidación girada por la Administración en concepto de retenciones es cero, siendo la base de la sanción, a los efectos punitivos del artículo 191 de la Ley General Tributaria, las retenciones no practicadas que debieran haberse realizado".»

2.6. Principio de irretroactividad

Las normas sancionadoras no puede aplicarse a los hechos anteriores, cuando no existía previsión al respecto; y de modo sincrónico la norma posterior más favorable es de aplicación a los hechos incurso en infracción tributaria acaecidos con anterioridad; el Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de enero de 2010, examinó ambas cuestiones indicando que:

«Esta Sala, con base en el art. 25 de la Constitución, tiene declarado en su Sentencia de 20 de febrero de 2007 (Rec. 6422/2001) y repetido en las de 10 de mayo y 21 de junio de 2007 (Rec. 63/2002 y 5483/2002). 27 de junio de 2008 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 119/2004) y 22 de enero de 2009 (Rec. 7117/2004), que el precepto aplicable a una infracción administrativa es la ley que está vigente en el momento de la comisión de infracción, habiéndose positivizado este criterio, para todas las infracciones administrativas en el nivel de la legislación ordinaria, por el art. 128.1 de la Ley 30/1992, según el cual serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyen infracción administrativa.

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, razonando 'a sensu' contrario a partir de la prohibición de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables, plasmada en el art. 9.3 de la Constitución, ha elaborado el principio de la retroactividad de las leyes sancionadoras posteriores no favorables, criterio hoy asumido, a nivel general, por el art. 128.2 de la Ley 30/1992, según el cual las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor.»

En la actualidad el art. 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público dispone que :

«1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.

2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.»

Y en relación con lo anterior ha de examinarse si tiene carácter sustantivo la aplicación de la retroactividad en la prescripción y si será preceptiva en aquellos casos en que resulte favorable

Por el contrario, si sólo se le reconoce carácter procedimental regirá la norma de aplicación temporal del derecho, sin posibilidad alguna de retrotraer su eficacia a resoluciones adoptadas con anterioridad.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera de lo punitivo; así, el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 83/1989, de 10 de mayo; 157/1990, de 18 de octubre; 12/1991, de 28 de enero; 62/2001, de 17 de marzo, y 63/2005, de 14 de marzo, mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material.

También lo viene constantemente declarando así la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo en reiteradas Sentencias, entre las que basta citar las de 10 de marzo de 1993, 12 de febrero de 2002, 19 de noviembre de 2003 y 30 de marzo de 2004.

2.7. Principio de culpabilidad

Este principio quiere significar que la misma ha de concurrir en el presunto infractor y que la culpabilidad ha de quedar probada por la Administración Tributaria; dicho de otra forma no existe un sistema de responsabilidad objetiva.

2.7.1. Doctrina constitucional

La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, expuso que:

«No existe... un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere. En el presente caso y pese a la formal argumentación contenida en la Sentencia impugnada, tal operación no se ha realizado, por lo que se vulnera el derecho fundamental alegado.»¹⁵

15 Sobre dicha Sentencia, véase: «Los principios constitucionales del procedimiento sancionador tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional», de Moreno Fernández, en «Tratado sobre la Ley General Tributaria». Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Editorial Thomson-Aranzadi. Volumen I (2010),

2.7.2. Doctrina del Tribunal Supremo

La misma aparece reflejada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de mayo de 2017, que expuso lo siguiente:

«A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española y expresamente establecida en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en Sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la Sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

D.- Como señalamos en Sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española 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". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva míni-

mamente 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 corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya 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.

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

La insuficiencia de la motivación expuesta resulta de que, de aceptarse como válida, habría que reconocer una infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad en cualquier incremento patrimonial no justificado y en toda regularización derivada de una actuación inspectora.»

Además la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española 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 o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 [actual artículo 179.2 Ley General Tributaria de 2003], entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular» el vigente artículo 179.2.d)¹⁶ de la Ley General Tributaria de 2003 dice «entre otros supuestos», uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente, y es que, como ha señalado esta Sección, «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española 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

16 Véase además la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio.

culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 de la Ley General Tributaria (actual art. 179.2 Ley 58/2003), 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) de la Ley General Tributaria establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003, dice ["entre 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"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente] [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, "*in fine*"; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto][FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005) FD Octavo].»

La ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección del Tribunal Supremo para excluir la existencia de la simple negligencia que exigía el artículo 77.1 Ley General Tributaria de 1963, y debe entenderse que reclama, asimismo el actual artículo 183.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y el Tribunal Supremo ha rechazado que, en principio, pueda apreciarse la existencia de culpabilidad en los supuestos de complejidad o dificultad de las normas, operaciones o cuestiones. La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. Sentencias Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º).

2.7.3. Las circunstancias personales del presunto infractor

Además de lo ya expuesto es doctrina jurisprudencial que la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias y en particular la apreciación de aquella, no puede basarse en las circunstancias personales del presunto infractor; y así la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2016, expone:

«En efecto, es reiterada jurisprudencia de la Sala que no resulta admisible basar la apreciación de culpabilidad en el hecho de que, el inculpado sea sin

duda conocedor de las obligaciones que corresponden a una empresa dedicada a la construcción, incluidas las relativas a la aplicación de los impuestos, pues es doctrina reiterada de la Sala que lo que «no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 de la Constitución Española [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008, es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas –aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida– si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable» Sentencia de 26 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto, de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FD9 y 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo] (Sentencia Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2009, rec. de cas. 5831/2005, entre otras muchas).»

2.7.4. Aspectos particulares relacionados con el principio de culpabilidad

En relación con la culpabilidad, cabe traer a colación algunas cuestiones que son reconducibles a lo ya expuesto; y así y sin ánimo exhaustivo, cabe hacer referencia a lo siguiente:

2.7.4.1. Ha de probarse la culpabilidad y no la inocencia

Este principio es del todo punto obvio pues es a la Administración Tributaria a quien compete acreditar la culpabilidad del infractor; así lo recuerda la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2021.

«La base de la argumentación de la demanda es la ausencia de culpabilidad, bien porque no se haya motivado convenientemente, bien por haber actuado conforme a una interpretación razonable de la norma. Aduce, en esencia, que la sociedad actuó amparada en una interpretación razonable del artículo 108.3 del Real Decreto 4/2004, que la exime de responsabilidad por infracción tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, interpretación que se ha venido defendiendo de forma fundada en todos los recursos interpuestos hasta ahora por la recurrente, y por el resto de sociedades afectadas, con independencia de que finalmente los Tribunales de Justicia hayan confirmado la tesis de la Inspección tributaria, por lo que el presente recurso debe ser estimado.

Todas las Sentencias (firmes), que han fiscalizado la regularización de todas las empresas del considerado Grupo, han sido uniformes al considerar que no

se acreditó el elemento subjetivo de la culpabilidad, con un razonamiento común, que se compendia en esta expresión: *«En definitiva, la resolución sancionadora carece de auténtica motivación al no aportar datos que avalen sus conclusiones, olvidando que no corresponde al supuesto infractor demostrar su inocencia, de manera que no está acreditada la concurrencia del indispensable elemento subjetivo para imponer la sanción que por ello tiene que ser anulada y dejada sin efecto.»*

2.7.4.2. Aspectos particulares relacionados con el principio de culpabilidad

El artículo 44 de la Ley General Tributaria concede capacidad de obrar en el orden tributario a los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de actividades cuyo ejercicio les está permitido por el Ordenamiento Jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad; cuestión distinta es si tienen capacidad infractora; la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021, analizó el supuesto de responsabilidad tributaria a que se refiere el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre¹⁷ dando su parecer en los siguientes términos:

«No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido– ni tampoco la del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.

Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí–, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria– no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 del Código Civil) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte

¹⁷ Me remito a mi monografía: «Prescripción y responsabilidad tributaria en la Jurisprudencia». «Claves Prácticas Francis Lefebvre» (2020).

que es preciso, como requisito de validez «*ad solemnitatem*», la intervención de un fedatario público, el Notario, obligado por la ley y por el Reglamento Notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.»

2.7.4.3. Integrantes del Consejo de Administración

Su responsabilidad no se excluye por el hecho de que exista un Consejero Delegado, por enfermedad o por los escasos conocimientos en materia tributaria del considerado infractor; en tal sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2019, expuso:

«Tras las comprobaciones oportunas la deudora principal dejó de ingresar la totalidad o parte de la deuda dentro de los plazos reglamentariamente señalados y en la resolución sancionadora se explica que el obligado tributario no tuvo el cuidado y la diligencia exigida, como empresario cometiendo una infracción grave dentro del ámbito tributario, sin que quepa apreciar causa alguna de exención de responsabilidad por el hecho de que hubiera otras personas en el Consejo de Administración o apoderadas, pues las obligaciones y responsabilidades de los administradores de las sociedades vienen establecidas de manera clara en la Ley de Sociedades Limitada.

Es obvio, que por parte del actor ha existido, en el momento en que se cometieron las irregularidades tributarias, una absoluta inactividad, pero esa inactividad tampoco puede servir como justificación al incumplimiento de sus obligaciones, pues esta pasividad ha permitido que se hayan cometido las infracciones tributarias. La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 noviembre 2015 señala que: «*La comisión del ilícito tributario por la mercantil implica inexorablemente un incumplimiento de la conducta exigible a todo administrador, teniendo en cuenta su obligación «in vigilando», añadiendo que en los supuestos como el que nos ocupa, en donde el órgano de administración se ejerce de forma colegiada, la responsabilidad de cada miembro del Consejo pueda ser diversa, lo que no puede apreciarse si desconocen los acuerdos tomados y el sentido del voto (en este punto se hace referencia a los esfuerzos realizados por el recurrente durante la tramitación del recurso contencioso-administrativo para traer a los autos el libro de actas del consejo de administración de la sociedad).*»

En definitiva, la obligación del recurrente como miembro del Consejo de Administración al que pertenecía en el momento de cometerse las infracciones tributarias, y del que no había cesado a pesar de su enfermedad o sus escasos conocimientos empresariales, era vigilar que las obligaciones eran cumplidas por las personas a quienes se había encomendado esa función.»

2.7.4.4. Extinción por fallecimiento

Aunque no afecta a la culpabilidad, sí guarda conexión con los aspectos subjetivos de la temática que nos ocupa, lo dispuesto en el art. 189 de la Ley General Tributaria, referente a la extinción de la responsabilidad derivada de las infrac-

ciones tributarias¹⁸ por el fallecimiento del infractor; pese a la claridad del precepto¹⁹ la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2020, expuso:

«Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«[...] Determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza»

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, ha de ser que, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la Ley.»

2.7.4.5. El concurso de acreedores

Sin perjuicio de los efectos suspensivos derivados de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio²⁰ la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2021, precisó que:

«Tampoco se aprecia en qué medida la situación económica y financiera de la entidad, que terminó llevándola a la situación de concurso, pudo incidir en la conducta por la que ha sido sancionada hasta el punto de excluir la culpabilidad de la misma. La recurrente alude únicamente a este hecho pero no aporta razón concreta alguna, a partir de ese contexto más general, que pueda ser objeto de valoración a los efectos que estamos examinando. No pudiendo derivarse, sin otro apoyo argumental, que la situación de la empresa a la que nos referimos

18 Me ocupé del tema en: «Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias». «Revista Española de Derecho Financiero» números 47/48 (1985); así como en: «La extinción de las sanciones tributarias», «Crónica Tributaria» n.º 53 (1985).

19 Guarda conexión con lo expuesto y con lo dispuesto en el artículo 130, apartado segundo del Código Penal, lo expuesto por el Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2019, según el cual la Entidad absorbente:» basa principalmente su decisión la Sala en que el Banco Santander/no puede «heredar» la posible responsabilidad penal que quedó extinguida, ya que la fusión por absorción no fue una modificación estructural voluntaria, sino un cambio estructural forzoso, dictado por las autoridades públicas en el ejercicio de potestades públicas de intervención. Admitir la traslación automática de la responsabilidad penal a sujetos que ninguna intervención han tenido en los hechos con relevancia penal, implica una renuncia a los principios de personalidad de las penas y de la responsabilidad penal como manifestaciones fundamentales del principio de culpabilidad; en el caso, lo adecuado hubiera sido articular un mecanismo para dejar sin efecto las operaciones mercantiles, retro trayendo las situaciones, y permitiendo la sanción penal de las entidades infractoras. No se puede trasladar al Banco Santander la responsabilidad penal por hechos ajenos en los que ninguna intervención ni dolosa, ni culposa tuvo, porque ello también sería contrario al sistema penal de autorresponsabilidad»

20 Véase: «La Hacienda Pública y las situaciones concursales», de Pérez-Crespo Payá, integrante de la obra: «Estudios sobre la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre,» en Homenaje a D. Pedro Luís Serrera Contreras. Instituto de Estudios Fiscales (2004).

dispensara a la misma de actuar en la forma indicada en el acuerdo sancionador.»

2.7.4.6. La intervención de un asesor fiscal

No es excluyente de la responsabilidad y de su imputación al infractor el hecho de haber contratado o solicitado la intervención de un asesor fiscal²¹ pues como entiende la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de diciembre de 2018:

«Se razona que como se contrató un asesor fiscal se obró con la diligencia debida. Se viene a sostener que al contratarse a un asesor fiscal y seguirse sus indicaciones, no existió culpabilidad. Interpretación que no puede admitirse, pues al margen de que no conocemos la finalidad con la que se contrató al asesor, lo cierto es que la definición de que merezca o no sanción no puede depender del criterio del asesor.

Sin perjuicio de la relación interna que pueda existir entre el asesor fiscal y su cliente, que incluso podría dar lugar a responsabilidad de aquel. Lo cierto es que la Sala debe traer a colación en materia sancionadora la denominada «doctrina de la ignorancia deliberada», la cual no puede eximirse a un sujeto de su responsabilidad penal [sancionadora] cuando es conocedor o tiene la obligación legal de conocer su obligación de tributar, sin que pueda sin más traspasar a su asesor fiscal la responsabilidad, de hecho cabe que el asesor fiscal informase adecuadamente de la operación a la sociedad recurrente y pese a ello optase por hacerla –Sentencia del Tribunal Supremo (2ª) de 16 de diciembre de 2013–. Insistimos en que, en cualquier caso, no nos consta que el asesor fiscal informase inadecuadamente a la recurrente.»

2.7.4.7. La protección de la confianza legítima

Este principio²² se trae a colación en relación con la continuidad de las amortizaciones, no cuestionada por la Inspección de los Tributos; y así la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2021, expuso:

«Sin embargo, tiene razón la demanda cuando reprocha a la resolución sancionadora que no haya tenido en cuenta la circunstancia dicha, es decir, que

21 Por el contra el asesor fiscal, sí que puede responder civilmente frente al cliente; y así la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 21 de marzo de 2019, expone: «Lo mínimo que se espera de este tipo de profesionales, expertos en la materia, es un mínimo de consejo u asesoramiento a quien desconoce absolutamente estos temas. Evidentemente es el profesional y no el cliente el que debe saber la normativa y qué tipo de tributación corresponde realizar dependiendo de la facturación. Por tanto, aunque el encargo fuera la presentación de impuestos, para poder cumplir diligentemente con el encargo, el profesional debe conocer la facturación del cliente, y si esto es así, tenía la información suficiente para saber si podía o no tributar por módulos en el IRPF y en el régimen simplificado del IVA. No haciéndolo de esta manera la asesoría incumplió sus obligaciones contractuales, incurriendo en responsabilidad contractual (artículo 1.101 del Código Civil).»

22 Me referí a ello en «Los principios tributarios en la Jurisprudencia». Cuadernos de Derecho Registral (2021).

empleando el mismo método de amortización y los mismos porcentajes que en ejercicios anteriores inspeccionados, y no habiendo puesto reparo alguno la Inspección en aquel entonces, es lógico pensar que la conducta del obligado sobre esta forma de amortización está condicionada por la creencia de estar obrando lícitamente, lo que excluiría la culpabilidad, a salvo otras razones, que la resolución sancionadora no ha dado, ni tampoco el TEAC, ni la contestación a la demanda.»

2.7.4.8. La simulación

La referencia de la simulación en el art. 16 de la Ley General Tributaria, concluye en los siguientes términos:

«En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y en su caso la sanción pertinente.»

La puesta en relación de dicho precepto con el art. 179.2.d) asimismo de la Ley General Tributaria, ha llegado al parecer del Tribunal Supremo; a lo que se refiere el artículo 16 de la Ley General Tributaria es a la calificación de los actos o negocios; en cambio, a lo que se refiere el artículo 179.2, d) es a la interpretación de las normas.

La calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador. Si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción. No es, desde luego, este uno de esos casos en los que prima la interpretación razonable; las circunstancias concurrentes, plasmadas en el expediente administrativo, y la valoración de la prueba obrante en el mismo, hecha suya por el Tribunal de Instancia, revelan, y ello es tan fundamental como que no puede faltar, ocultación de los «actos o negocios» relevantes llevados a cabo por el interesado. Ese proceder del interesado está guiado por la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la Ley, le correspondería.

Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado. «En la regularización que procede como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y en su caso la sanción pertinente.»

Si por la sentencia impugnada se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa. Lo coherente era des-

timar la alegación relativa a la interpretación razonable y continuar con el análisis de las restantes alegaciones formulas por el interesado. La operatividad del artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria no es general, en la hipótesis de simulación no tiene cabida. Ese artículo, que lleva por título «principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias», establece que las acciones y omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros supuestos, cuando (letra d) se haya puesto de manifiesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 de la Ley General Tributaria.

Estamos ya en disposición de responder a la cuestión con interés casacional que, como se sabe consiste en «aclarar y matizar la doctrina jurisprudencial existente sobre imposición o no de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria es procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 de la Ley General Tributaria que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares». La respuesta es que estimada la existencia de «actos o negocios simulados», a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 de la Ley General Tributaria, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2, d) de la Ley General Tributaria, que excluye la responsabilidad, resulte operativa». ²³

3. Aspectos Procedimentales

Por último y bajo este rúbrica daremos cuenta de lo siguiente:

3.1. La iniciación del procedimiento sancionador y la práctica de la liquidación

La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2021, da respuesta a las siguientes cuestiones:

«1) Determinar si la Administración Tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legal-

²³ Véase en el mismo sentido las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2020 y 4 de febrero de 2021.

mente tipificado como infracción tributaria –en los casos en que se sancione por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo–, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

2) Precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la Ley General Tributaria, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección –entre otros– puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como «*dies a quo*» del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinatario.»

Y lo hizo en los siguientes términos:

«La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria), y que el 19 de noviembre de 2103 se puso a disposición de PREFABRI, S.L la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, «dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina» sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de febrero de 2016 (RCA núm. 5162/2010), «la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye.

Y es, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra Sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.»

3.2. La duración del procedimiento sancionador

Y en relación con ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2019, expuso:

«En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 de la Ley General Tributaria, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda

Transferencia

excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio.»