

MOTIVACIÓN Y PRUEBA DE LA CULPABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE: STSJ DE GALICIA DE 7 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 15683/2023

José Ángel García de la Rosa

Doctor en Derecho. Abogado

Miembro del Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de AEDAF

Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (España)

<https://orcid.org/0000-0002-4203-8491>

Resumen

El TSJ de Galicia analiza si la Administración tributaria ha utilizado fórmulas estereotipadas y si la motivación del acuerdo sancionador es suficiente a los efectos de apreciar la culpabilidad del contribuyente.

Palabras clave

Motivación, sanción tributaria, prueba de la culpabilidad, circunstancias personales ponderadas, fórmulas estereotipadas, gastos no deducibles.

Abstract

The Galician Supreme Court is analysing whether the tax authorities have used stereotypical formulas and whether the reasons for the sanctioning agreement are sufficient to assess the taxpayer's guilt.

Keywords

Statement of reasons, tax penalty, proof of guilt, weighted personal circumstances, stereotyped formulas, non-deductible expenses.

Cómo citar: García de la Rosa, J.A. (2024). Motivación y prueba de la culpabilidad del contribuyente: STSJ de Galicia de 7 de junio de 2024, rec. núm. 15683/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 293-306.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. Sobre la infracción del principio de culpabilidad. Ausencia de juicio inculpatório suficiente y no estereotipado
 - 4.2. Confusión entre motivación y prueba de los hechos que determinan la culpabilidad

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia en la sentencia que es objeto de este análisis resuelve el recurso contencioso administrativo interpuesto por un contribuyente, abogado de profesión, contra el acuerdo dictado por el TEAR de Galicia en 10 de mayo de 2023, que versaba sobre una sanción dimanante de una liquidación practicada por el IRPF del ejercicio 2017. La regularización consistió en incrementar el rendimiento neto de la actividad económica en los ingresos no declarados y en el importe de gastos cuya deducibilidad se rechazó por la Administración. Como consecuencia de tal liquidación resultó una cantidad a ingresar. El contribuyente aceptó la liquidación, pero interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia contra la sanción finalmente impuesta, alegando en suma la falta de motivación del elemento subjetivo del tipo de la infracción basada en fórmulas estereotipadas y la ausencia de culpabilidad en su actuación. La sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto anulando tanto la resolución del TEAR de Galicia como la sanción impuesta.

La sentencia parte de considerar que el hecho de que el contribuyente haya consentido la liquidación no es óbice alguno para que pueda impugnar dentro del procedimiento sancionador todo o alguno de los hechos en que se sustenta la regularización (STS de 23 de septiembre de 2020, rec. 2839/2019).

Respecto a la alegación de la demanda de que el rechazo de gastos se motiva con fórmulas estereotipadas y genéricas, la Sala indica que, en efecto, la utilización de fórmulas estereotipadas es insuficiente para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad, lo que ha sido declarado por reiterada jurisprudencia, citando las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016, rec. 1437/2015; de 4 julio de 2016, rec. 941/2015, de 20 de junio de 2016, rec. 895/2015 y de 14 de abril de 2016, rec. 894/2015, entre otras muchas. Constatada asimismo que el acuerdo sancionador objeto del recurso, tras citar los arts. 183.1 y 191.1 de la LGT y verter consideraciones generales sobre la imputabilidad a título de mera negligencia, la obligación del contribuyente de conocer la normativa tributaria y de cumplir con sus obligaciones, aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, el importe de sus ingresos, la presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, la llevanza de libros registro de su actividad, todo lo que, junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT, le permiten apreciar la culpabilidad. En el marco de los gastos, se alude expresamente a los vinculados a un vehículo no afecto a la actividad, y en cuanto a los ingresos, se estima la actuación deliberada del contribuyente al no declararlos.

A juicio de la Sala gallega, no estamos ante fórmulas estereotipadas, pues se analizan, con acierto o sin él, las circunstancias particulares del caso para sentar la culpabilidad. Cuestión distinta es si la motivación expuesta es suficiente

a los efectos de apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, la idoneidad de las circunstancias ponderadas o su aplicación general sin discernir los concretos gastos que fueron objeto de regularización y, en definitiva, si se comparte por la Sala dicho juicio inculpatório.

Aun estando acreditado el elemento objetivo de la infracción por la existencia de una liquidación con resultado a ingresar, establece la sentencia analizada que cuando se trata de justificar la culpabilidad no basta la referencia al acuerdo de liquidación, sino que son necesarios razonamientos que sustenten la infracción y que estos deben consignarse en el acuerdo sancionador. En este sentido, descendiendo al caso enjuiciado, indica que, para motivar la culpabilidad, deberán identificarse los gastos concretos cuya deducibilidad es determinante de una conducta sancionable. Y esto, señala rotundamente la sentencia que analizamos, no queda cubierto con la mención del ejercicio de la profesión de abogado, ni la del montante de sus ingresos, ni la de la llevanza de libros registro o del correcto cumplimiento en ejercicios anteriores de la obligación de presentar autoliquidaciones tributarias. Estas circunstancias, que son las que refleja la resolución sancionadora, por sí solas no motivan la culpabilidad. El ejercicio de la abogacía en este caso —añade además y con razón el TSJ de Galicia— no presupone el inabarcable conocimiento de todas las ramas del Derecho, cuestión esta que, en el caso concreto se trata además de un hecho nuevo introducido en la contestación a la demanda por la Abogacía del Estado, no plasmado en el acuerdo sancionador.

Con respecto a los gastos de combustible y peaje deducidos por el contribuyente, que, como sabemos bien todos los que nos dedicamos a la asesoría fiscal, se discuten por sistema, y se rechazan con frecuencia¹, termina el TSJ de Galicia haciendo una consideración que compartimos plenamente: acreditada la realidad de los desplazamientos, es evidente que estos entrañan gastos de combustible y peajes, por lo que de la insuficiencia probatoria de la vinculación exclusiva del vehículo a la actividad, que es en lo que se sustenta la regularización de tales gastos, no cabe inferir la culpabilidad. Reitera aquí el TSJ de Galicia, su propia doctrina cargada de sentido común y consolidada en varias de sus sentencias, entre las más recientes, en la de 10 de abril de 2024, rec. 15487/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2024:3291, que considera que si el ejercicio de la actividad requiere desplazamientos, que se realizan en vehículo, *"el recurrente pudo considerar que los gastos... eran deducibles y que la documentación de que disponía era suficiente para acreditar la afectación exclusiva y la relación con la actividad. Como indicamos, esta documentación es insuficiente, pero esto no hace que la conducta sea merecedora de una sanción"*².

En cuanto a los ingresos no declarados, que tampoco se detallaron en el acuerdo sancionador, también estima la Sala gallega que la motivación es insuficiente para sustentar la sanción, ya que tanto la culpabilidad como la ocultación se fundan en la mera omisión de estos en la declaración de IRPF, suficiente para regularizar la situación tributaria del contribuyente, pero no para fijar su culpabilidad.

1 automáticamente, nos atrevemos a decir, si no existe un vehículo afecto exclusivamente a la actividad.

2 La sentencia analizada recoge el razonamiento sólo con referencia al vehículo, pero la sentencia de 10 de abril de 2024 extiende el mismo razonamiento a los gastos de utilización del vehículo y del teléfono móvil.

2. Supuesto de hecho

Tras un procedimiento de comprobación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2017, la situación tributaria del contribuyente fue objeto de regularización, que consistió en incrementar el rendimiento neto de la actividad económica declarado en ingresos no declarados y en el importe de gastos de combustible y peaje cuya deducibilidad se rechaza por la Administración. Como consecuencia de tal liquidación, resultó una cantidad a ingresar, que determinó la incoación de un procedimiento sancionador con imposición final de sanción. El contribuyente, como hemos dicho anteriormente, consintió la liquidación en la que se reflejan los hechos determinantes de la regularización practicada, pero interpuso reclamación contra el acuerdo sancionador ante el TEAR de Galicia, que fue desestimada mediante acuerdo de 10 de mayo de 2023, que es el objeto del recurso contencioso administrativo que concluyó con la sentencia que aquí analizamos.

El recurso contencioso-administrativo se articuló en torno a la falta de motivación del elemento subjetivo del tipo y ausencia de culpabilidad. Se invocaba en el mismo la presunción de actuación de buena fe del contribuyente, no desvirtuada por la Administración por la mención de los años de ejercicio profesional de la abogacía o del importe de ingresos obtenidos; asimismo argumentaba que los gastos controvertidos generan dudas razonables en cuanto a su deducibilidad. La mayoría de los servicios facturados, alegó el demandante, tenía por objeto el asesoramiento jurídico de los Ayuntamientos de Trazo y de Lousame, lo que impone una presencia física en los mismos un mínimo de dos días a la semana, y la intervención ante los Juzgados de Órdenes, A Coruña y Vigo. Los gastos de combustible y peaje, sostenía el recurrente, estaban vinculados a estos desplazamientos, guardando correlación entre número de kilómetros recorridos y consumo medio, de ahí que el contribuyente entendiese que eran deducibles. En cuanto a las cuotas de la Mutuality la deducción como gasto se debe a un evidente error, pues ya se habían aplicado como reducción. En todo caso, la motivación del acuerdo sancionador, concluía el recurrente, se realiza en fórmulas estereotipadas y es genérica.

Es de destacar, además, y así se recoge en el último párrafo del fundamento jurídico primero de la sentencia comentada, que la Abogada del Estado al defender el criterio de los acuerdos recurridos, argumentó que la culpabilidad se entiende suficientemente motivada en el acuerdo sancionador partiendo de la base de que el demandante, abogado de profesión, se presentaba en la red social LinkedIn como profesor de derecho fiscal, por lo que se le presume un conocimiento especial de la norma y del propio procedimiento sancionador.

3. Fundamentos de derecho

Dado que el contribuyente consintió las liquidaciones en las que se reflejan los hechos determinantes de la regularización practicada con resultado a ingresar, el elemento objetivo del tipo de la infracción ha quedado fijado en sede administrativa, pues la conducta imputada se encuentra tipificada en el artículo

191 LGT. En consecuencia, entiende la sentencia comentada que el debate litigioso ha de centrarse en la concurrencia y motivación del elemento subjetivo, procediendo a su análisis al amparo de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo que cita.

En este sentido, el TSJ gallego comienza recordando la reiteradísima jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo que ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador los principios inspiradores del orden penal con ciertos matices, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Cita, en este sentido, las sentencias del Tribunal Constitucional 9/2018, de 5 de febrero, y 54/2015, de 16 de marzo³.

Sentado lo anterior, afirma la sentencia analizada que siendo, pues, la culpabilidad un elemento esencial de la infracción tributaria, en aplicación de los arts. 24.2 y 25.1 de la CE compete a la Administración acreditar su concurrencia, exteriorizando las razones por las que, para el caso particular y en atención a sus concretas circunstancias, se aprecia una actuación culpable, aunque dicho elemento intencional lo satisfaga la mera negligencia (art. 183 LGT y STS de 15 de marzo de 2017, recurso 1080/2016).

Recuerda asimismo el TSJ de Galicia, que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT⁴, *"requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad"* (STS de 23 de mayo 2023, recurso 5250/2021). No basta, por tanto, afirmar que no se aprecia una interpretación razonable de la norma, sino que la Administración debe demostrar por qué la interpretación del contribuyente no es razonable, y plasmar dicha argumentación en la motivación.

De otro lado, destaca el TSJ de Galicia, asumiendo doctrina del Tribunal Supremo reiterada, de la que es exponente la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016, rec. 348/2016, ECLI:ES:TS:2016:5554, que cita, que la actuación de los contribuyentes debe presumirse 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. Esta actividad probatoria, que debe plasmarse en la motivación, no puede suplirse por la mera referencia al precepto legal que se supone infringido, sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad.

Asimismo, como señala esta última sentencia del Tribunal Supremo, reiterando una constante jurisprudencia con cita de la Sentencia de 4 de febrero de 2010, rec. 9740/2004, ECLI:ES:TS:2010:1989, también es contrario al principio de presunción de inocencia –de indudable aplicación al procedimiento admi-

3 Esta jurisprudencia constitucional es bastante más antigua, pudiendo retrotraerse a la STC 18/1981, de 8 de junio, ECLI:ES:TC:1981:18, que hacía suya una doctrina que se contenía en una muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que eran ejemplo las sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las entonces más recientes.

4 Circunstancia ésta descartada habitualmente en la motivación por los órganos de la Administración tributaria incluso en casos en los que no ha sido alegada, lo que no es más que otro «síntoma» de la estandarización de los juicios inculpatórios a la que más adelante nos referiremos.

nistrativo sancionador a tenor de la jurisprudencia constitucional citada— 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 razonable⁵.

Y dada su especial trascendencia para la resolución del caso concreto planteado, continúa la sentencia comentada la larga cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2016 recogiendo algo que también es doctrina reiterada del Tribunal Supremo⁶: no cabe de ningún modo concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales. Y así, literalmente se afirma en esta sentencia *"La Administración no puede, sin vulnerar el principio de culpabilidad, que deriva del art. 25 CE (...) imponer una sanción a un obligado 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."*

Con tales premisas, la sentencia del TSJ gallego procede a analizar y resolver sobre la ausencia de culpabilidad y la falta de motivación del acto sancionador que se plantean, de la forma que hemos resumido en el apartado anterior.

4. Análisis

4.1. Sobre la infracción del principio de culpabilidad. Ausencia de juicio inculpatario suficiente y no estereotipado

Hasta ahora, quienes nos dedicamos a la asesoría fiscal, hemos venido asistiendo con mayor frecuencia de la deseable a que, a pesar de todo el esfuerzo argumental y probatorio en defensa del contribuyente para justificar la irreprochabilidad de su conducta, se le terminara sancionando; y a que toda la motivación de la resolución sancionadora se reduce a razonamientos estereotipados del que es una muestra el texto que transcribimos seguidamente, utilizado con profusión por las dependencias de gestión para motivar acuerdos sancionadores referentes a supuestos de presentación extemporánea de declaraciones:

5 A este respecto, señala la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 citada, de la que fue ponente A. AGUALLO AVILÉS, que «conviene recordar que el art. 77.4.d) de la L.G.T. establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) de la Ley 58/2003, dice "(e)ntre 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 Décimo, in fine.

6 De hecho, proviene de la STS de 26 de septiembre de 2008, rec. 11/2004, FD Cuarto.

«La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el presente caso, hay que tener en cuenta que los plazos de presentación de las declaraciones son suficientemente divulgados, particularmente, en el caso de empresarios y profesionales. En este supuesto, el contribuyente no ha cumplido en plazo con su obligación, sin que existan circunstancias que justifiquen esta inobservancia. La norma tributaria establece de forma expresa y clara la obligación de presentar la declaración omitida.

Es de destacar que la Administración tributaria pone, asimismo, a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y de confección de declaraciones a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de duda sobre la obligatoriedad y plazos para la presentación de este tipo de declaraciones.

Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria.⁷»

Tal "juicio inculpatario" –como hemos sostenido en numerosas reclamaciones económico-administrativas y, todo hay que decirlo, muchas veces con éxito– está absolutamente desconectado de los hechos que se enjuician, de tal manera que cambiando modelos tributarios y normas sirven para justificar cualquier infracción tributaria que consista en no presentar en plazo una declaración. Puede reputarse, por tanto, inexistente pues se construye en base a aseveraciones genéricas, que nada añaden al enjuiciamiento de la conducta. No se concreta, por ejemplo, en qué consiste la omisión de la diligencia que se reprocha, que, a tenor de lo apriorísticamente establecido por el órgano gestor, es más que exigible. Este estereotipado juicio inculpatario –con estos y otros términos muy similares– ha sido utilizado de forma habitual y reiterada por la Administración tributaria, habiendo sido declarado insuficiente para justificar la culpabilidad en numerosísimos pronunciamientos judiciales.

La sentencia del TSJ de Galicia que analizamos, se posiciona, como no puede ser de otra manera, a favor de la doctrina sobre la insuficiencia de las fórmulas estereotipadas para satisfacer la necesidad de motivación de la culpabilidad, exigencia que no se cumple con referencias genéricas, no proyectadas sobre la actuación concreta que se atribuye al supuesto infractor, siguiendo la línea de sentencias del Tribunal Supremo que cita, y que, añadimos nosotros, aparece con mayor claridad en otros muchos pronunciamientos como la Sentencia del

7 Procedencia: Acuerdo de inicio de expediente sancionador de 29/04/2021. Dependencia de Gestión Tributaria, Delegación Especial de AEAT de Andalucía. En este caso concreto, la declaración supuestamente presentada fuera de plazo era el modelo 390 resumen anual de IVA. Realmente la presentación era sustitutiva de un modelo 390 presentado temporariamente, pero que había de rectificarse al haberse presentado una declaración complementaria de uno de los trimestres. Se efectuaron alegaciones frente a la propuesta de sanción y el expediente terminó archivado... En este caso, pero ¿en cuántos casos el contribuyente se conforma por ser antieconómico oponerse a la sanción?

Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2014, rec. 4072/2012, ECLI:ES:TS:2014:4655.⁸

Pero esta jurisprudencia del Tribunal Supremo –constante y añeja– no terminó de calar en el actuar de la Administración a la hora de sancionar. Prueba de ello son numerosísimos los pronunciamientos de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que han anulado acuerdos sancionadores en los que se ha reproducido, casi al pie de la letra, tan genérica y estandarizada motivación, machaconamente utilizada por la Agencia Tributaria⁹.

Asimismo, existen muchos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que han anulado acuerdos sancionadores en los que se utilizaba esta misma motivación estandarizada de la AEAT, entre los que podemos citar la Sentencia de 04 de mayo de 2018¹⁰, Rec.

8 «Por otra parte, contra lo que resulta obligado, el acuerdo sancionador, en el Fundamento de Derecho Tercero, se limita a manifestar que "el contribuyente no puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, apreciándose en su conducta la existencia de dolo, culpa o cuando menos negligencia, a los efectos de los dispuesto en el artículo 183.1 de NLGT, no apreciándose que concurra ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ", por lo que tiene razón la sentencia cuando afirma, de un lado, que "la motivación acerca de la culpabilidad expresada en el acuerdo sancionador es genérica e incorrecta y se exterioriza en un enunciado que no solo no atiende a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que se similar a otras fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo virtualmente universal para asentar el juicio de culpabilidad, carácter genérico que desmiente abiertamente su idoneidad como motivación "ad casum" y de otro, que la declaración contenida en el Fundamento de Derecho Tercero del acuerdo sancionador supone dispensar al órgano sancionador del exigible esfuerzo de valorar la concurrencia de culpabilidad y el grado de la misma.» FJ 4.

9 Por sólo citar algunos, y ciñéndonos al Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por ejemplo, en la Sentencia de 27 de enero de 2020, Rec. 823/2017, ECLI:ES:TSJAND:2020:17854, leemos: «Con esta motivación, en realidad el órgano correspondiente se limita a consignar un texto estereotipado genérico, que bien pudiera servir para cualquier tipo de conducta, motivando la culpabilidad de una forma vaga e imprecisa, por exclusión, mediante la consignación de meras referencias genéricas a la omisión de la diligencia exigible como si dicha circunstancia fuese la única que excluye la culpabilidad y que a la postre vienen a implicar una inversión de la carga prueba, haciéndola recaer sobre el interesado que, con ello, se ve obligado a tener que demostrar su inocencia, vulnerándose con ello el principio constitucional consagrado en el art. 24.2 de la C.E. y sin responder a los argumentos exculpatorios vertidos por el contribuyente, razón por la cual procede la declaración de nulidad del acuerdo sancionador.» (FJ 4) O la Sentencia de 11 de octubre de 2018, Rec. 171/2017, ECLI:ES:TSJAND:2018:14811, donde se concluye: «Y, en estos términos no podemos menos que dar la razón a la demandante. En efecto, como ya hemos adelantado, estamos ante una cuestión discutida y siempre correosa, dada la indeterminación de los conceptos que trazan el límite entre cuotas deducibles y no deducibles cuando se trata de los gastos que aquí nos ocupan. No se entra siquiera en el examen de los argumentos de la contribuyente al respecto, sino que se da por supuesto la ausencia de un conflicto razonable de interpretación, presuponiendo una claridad de la norma que, como hemos visto no existe. Y, desde luego, no es motivación una simple apelación a los medios de información de los que dispone la Agencia, ya que ello supondría tanto como excluir todo tipo de diferencia razonable con el criterio de la Administración. Por todo ello, por cuanto las resoluciones en modo alguno contienen una argumentación suficiente acerca de la culpa, ni entra siquiera a valorar la diferencia de criterio y su razonabilidad, procede estimar el recurso en cuanto a las sanciones.» (FJ 3).

10 «Esta motivación de carácter general, sin atención a las circunstancias concretas del caso, sin mención de elementos acreditados que justifiquen la omisión de la diligencia debida, y en términos abstractos que serían aplicables a cualquier supuesto de hecho, no puede considerarse motivación suficiente de la concurrencia del elemento de la culpabilidad. La motivación exige la individualización de la imputación subjetiva de la conducta infractora, exigencia que no se cumple en este caso dados los términos abstractos de la imputación. No podemos entender motivada la imputación subjetiva de la infracción tributaria y, por tal razón, debemos anularla.» (FJ 2)

536/2014, ECLI:ES:AN:2018:2090, o la Sentencia 13 de octubre de 2016¹¹, Rec. 461/2014, ECLI:ES:AN:2016:3982.

Incluso los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, y especialmente el que mejor conoce el autor de estas líneas, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, han corregido en múltiples ocasiones esta irregular práctica administrativa a la hora de motivar la culpabilidad, por ejemplo, en una Resolución de 31 de octubre de 2.013, en la que podemos leer:

«Pues bien, examinado el acuerdo sancionador, el juicio inculpatario que contiene resulta insuficiente a fin de destruir la presunción de inocencia que ampara a los sujetos pasivos, al no despejar la duda razonable acerca de la culpabilidad imputable a la reclamante, pues no concreta suficientemente el enjuiciamiento de la conducta de la misma ni expresa de forma motivada por qué tal conducta fue al menos negligente, resultando escasamente fundamentado el juicio inculpatario, por lo que, presumiéndose como se presume la no culpabilidad de los infractores y no habiendo quedado suficientemente acreditada su concurrencia en el ilícito tributario, lo procedente es anular la sanción impuesta.»

Tal perseverancia en el error a la hora de motivar actos sancionadores resultaba ya incomprensible, pues no era lógico que Administración tributaria siguiera permaneciendo aparentemente inmune a tantos fallos judiciales anulatorios, por no hablar del flaco favor que hace al principio de buena administración.

Así las cosas, nos encontramos con esta sentencia de 7 de junio de 2024 del TSJ de Galicia, que ha armado cierto ruido en la prensa jurídica¹² debido a una alegación hasta cierto punto anecdótica de la Abogada del Estado, que pidió la confirmación de la resolución del TEAR y por tanto de la sanción: *«ratificando la culpabilidad que entiende suficientemente motivada sobre la base de que el demandante, abogado de profesión, se presenta en LinkedIn como profesor de derecho fiscal, por lo que se le presume un conocimiento especial de la norma y del propio procedimiento sancionador.»*

En nuestra opinión, esta sentencia aparte de sus atinados razonamientos jurídicos y del resumen –muy de agradecer– de los requisitos del "estándar de motivación", usando los términos de la Audiencia Nacional, exigido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que antes hemos resumido, va bastante, en nuestra opinión, más allá de aquella anécdota. Cuando leímos por primera vez la sentencia que aquí analizamos, nos produjo una cierta sensación de *déjà vu*. Seguramente sin saberlo, el TSJ de Galicia está saliendo al paso de una «nueva motivación» de la culpabilidad, aparentemente más personalizada, que ya habíamos detectado que la AEAT está incluyendo en los últimos actos sancionadores que nos habían llegado.

11 *«Pues bien, la Sala, en cumplimiento de la exigencia contenida en la STS de 23 de mayo de 2016, RC 4133/2014, FJ2, aprecia que dicho Acuerdo no cumple el estándar de motivación exigido por el Alto Tribunal, al no contener análisis alguno de las circunstancias del caso, ni del error aducido por la parte...»* (FJ3)

12 GONZÁLEZ VILLASEVIL, M. La culpabilidad por una infracción tributaria no puede basarse en que el contribuyente se presente en LinkedIn como «profesor de derecho fiscal». *Economist & Jurist*, 19/07/2024. Disponible *on line*.

Un ejemplo de esa nueva «motivación», a nuestro juicio, igualmente estandarizada, aunque algo más personalizable que la anterior, es este que transcribimos, recibido en 2 de septiembre de 2024:

«Según establece el Tribunal Constitucional en sus sentencias (Sentencia 76/1.990, de 26 de abril; Sentencia 164/2005 de 20 de junio), el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas, por lo que no cabe aplicar una suerte de responsabilidad objetiva, siendo necesario motivar de manera suficiente la concurrencia de la culpabilidad. La correcta motivación de la existencia de culpa o negligencia pasa por analizar las circunstancias propias del obligado tributario, así como el contexto en el que se desarrolla su conducta.

Don Manuel XXX XXX anota los gastos en el correspondiente libro registro y conserva los documentos justificativos de gastos de su actividad, de acuerdo con la información censal, ejerce desde hace varios años su actividad, lo cual supone un plazo razonable para conocer las obligaciones correspondientes a las actividades encuadradas en el epígrafe Médicos especialistas (no estom.odont.), es residente en España desde hace años, lleva a cabo las gestiones propias de una actividad económica y cuenta con unos ingresos superiores a los 90.000 euros, no apreciándose en este caso dificultad en la aplicación de la normativa aplicable a la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica, pudiendo haber acudido, en caso de duda, a los múltiples servicios de información ofrecidos por la Administración Tributaria, no apreciándose causas de exoneración de responsabilidad de las del art. 179.2 de la Ley 58/2003, estando, tal y como se ha expuesto, habilitado para proceder a presentar correctamente su declaración de IRPF.

Haciendo una valoración del caso concreto podemos señalar los siguientes gastos indebidamente deducidos: determinados importes relativos a vehículos no afectos a la actividad, suministros de la vivienda habitual y otros gastos relacionados en la liquidación provisional. En definitiva, como se ha indicado, se ha incumplido el deber general de cuidado en el correcto cumplimiento de la obligación tributaria al incluir gastos de actividad económica claramente no deducibles (mezclando gastos personales entre los profesionales), faltando al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma»¹³.

El «juicio inculpatório» es sustancialmente idéntico al que se considera insuficiente por la sentencia del TSJ gallego, cuya literalidad obviamente no conocemos, pero se infiere fácilmente de los razonamientos de la sentencia comentada¹⁴. Como bien dijo ésta, ni el ejercicio de determinada profesión, ni el montante de sus ingresos, ni la llevanza de libros registro o ni el correcto cumplimiento en ejercicios anteriores de la obligación de presentar autoliqui-

13 Pertenece a la Dependencia de Gestión de la Delegación Especial de Andalucía. A la hora de redactar estas líneas, nos acaba de remitir un cliente otro acuerdo sancionador de la Delegación Especial de Madrid, que se motiva en los mismos términos, cambiando la profesión del sancionado y utilizando una redacción muy similar.

14 «Pues bien, en el acuerdo sancionador que nos ocupa, (...) se aborda el análisis de las circunstancias personales del actor, tales como el tiempo de ejercicio de la profesión, importe de sus ingresos, presentación durante varios ejercicios de las declaraciones de IRPF e IVA, llevanza de libros registro de su actividad que junto con la claridad de la norma y existencia de servicios de información al contribuyente en la AEAT le permiten apreciar la culpabilidad. En el marco de los gastos se alude expresamente a los vinculados a vehículo no afecto a la actividad y en cuanto a los ingresos, se estima la actuación deliberada al no declararlos.» FJ Tercero.

daciones tributarias, son circunstancias que motiven la culpabilidad. Tampoco se concretan los gastos regularizados, como en el caso de la sentencia comentada. Y como también pone de manifiesto acertadamente la sala de Galicia, la remisión a la liquidación no basta, o no debería bastar, para justificar la culpabilidad.

A nuestro modo de ver, y en esto discrepamos de lo que se concluye en el Fundamento Jurídico Tercero de la sentencia del TSJ de Galicia analizada, sí podemos afirmar que nos encontramos ante fórmulas estereotipadas, al menos en los textos que justifican la motivación. Las circunstancias particulares que se incluyen son absolutamente genéricas, bastando alterar la profesión, ingresos declarados y los conceptos regularizados en términos generales para poder reproducir la argumentación. La fórmula se trata de fijar mediante repetición de unos argumentos, y eso según el diccionario de la RAE, es precisamente estereotipar.

En el fondo de esta viciada práctica administrativa, se encuentran a nuestro juicio, razones de «eficacia» administrativa malentendidas. Se trata, no vemos otra razón, de automatizar y agilizar la imposición de sanciones de manera general ante cualquier liquidación practicada o incumplimiento teóricamente sancionable por razones obviamente recaudatorias. Pero, por otra parte, la utilización de una motivación en el fondo, automatizada y, por tanto, genérica y estereotipada, además, se compadece mal con el servicio con objetividad de los intereses generales a que viene obligada la Administración, pudiendo dejar maltrеча la verdadera y deseable eficacia administrativa, pues los tribunales de la jurisdicción ordinaria pueden terminar anulando sanciones por insuficiencia de motivación en las que en el fondo hayan existido actuaciones del contribuyente verdaderamente fraudulentas, que merecerían justamente el reproche punitivo.

Parte de la solución al problema puede estar, a nuestro modo de ver, en la incorporación al ordenamiento tributario del «derecho al error». Con ello, al menos en teoría, se evitaría la tentación de sancionar comportamientos en los que no existe ánimo defraudatorio, y que hoy se sancionan por sistema con una motivación que, visto lo visto, va a seguir «automatizada».

En este sentido, recordamos que la Propuesta 3/2022 del Consejo de Defensa del Contribuyente se ha pronunciado a favor de la incorporación del derecho al error en el Ordenamiento tributario español, existente en otros países de la Unión Europea, que ya está empezando a tener acogida en la llamada jurisprudencia menor, siendo pionera en este sentido la Sentencia del mismo TSJ de Galicia de 28 de noviembre de 2023, Rec. 15081/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835, que atinadamente ha venido a reconocer para anular una sanción tributaria que la complejidad de las operaciones desvirtúa la culpabilidad, aunque el obligado tributario haya contado con la asistencia de representantes y colaboradores, cabiendo aplicar el «derecho al error» reconocido por el Consejo para la Defensa del Contribuyente dada la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración, aunque éste no ha tenido reflejo en la LGT, pues se trata de evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales.

4.2. Confusión entre motivación y prueba de los hechos que determinan la culpabilidad

Subyace, además, en este problema, otra mala praxis de la Administración, que, consiste en confundir motivación con prueba, o peor aún, sustituir toda actividad probatoria de cargo, que competiría en el procedimiento sancionador a la Administración, por la simple motivación de la resolución, que pone fin al procedimiento imponiendo la sanción¹⁵.

La motivación del acto administrativo es esencial en todo tipo de procedimientos, pero especialmente lo será la de la culpabilidad en el procedimiento sancionador, pues debe destruir la presunción de inocencia. En los procedimientos tributarios, la motivación está íntimamente conectada con la prueba practicada en el seno del procedimiento, ya que, como atinadamente dijo la Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, Rec. 266/1995, ECLI: ES:TSJLR:1996:1, el principio de contradicción más elemental obliga junto a la necesidad de ser oído, a que la parte ha de conocer todos los materiales de hecho y de Derecho que puedan influir en la resolución, pues el secretismo de una alegación de parte conduce indefectiblemente a la indefensión. La motivación no se reduce únicamente a la necesidad de asegurar las posibilidades de defensa del contribuyente ante órganos jurisdiccionales, pues como bien señala esta resolución *«cobra su razón de ser también de las exigencias de regularidad en la aplicación del tributo y las propias de agilidad del sistema»*¹⁶.

El principio de contradicción y su corolario, el principio de igualdad de armas, imponen a la Administración tributaria la obligación no sólo de justificar mediante prueba los fundamentos de su actuación antes de tomar una decisión, sino también de documentarlo adecuadamente utilizando una motivación suficiente. Aunque, como señala la sentencia del TSJ de La Rioja citada en su Fundamento Jurídico Tercero, la obligación de motivación y la carga de la prueba son conceptos distintos en el derecho procesal -la motivación implica una serie de argumentaciones, mientras que la prueba las corrobora con evidencia fáctica cuando sea necesario-, en el ámbito tributario son cuestiones inseparables y nos atreveríamos a decir, en el procedimiento sancionador con mayor razón si cabe.

El error de identificar estos conceptos conduce a igualar la descripción de la decisión (motivación) con su demostración (prueba), con lo que se conculcan gravemente el principio acusatorio y el de presunción de inocencia. Una cosa es acreditar la concurrencia de la culpabilidad y otra muy distinta exteriorizar las

¹⁵ Véase GARCIA DE LA ROSA, J.A. *La prueba en los Procedimientos de Gestión Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor, 2021, pp. 249 y ss.

¹⁶ FJ 3, que en este sentido cita al «Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de septiembre de 1988, la cual considera que la motivación es una exigencia constitucional que viene impuesta no sólo por el artículo 24.2 sino también por los artículos 9 (principio de legalidad, en general) y 103 (principio de legalidad de la actuación administrativa)».

razones por las que, en el caso particular y en atención a sus circunstancias, se aprecia la intencionalidad, aunque sea a título de negligencia¹⁷.

Por ello, no puede caber cualquier tipo de motivación pues, una motivación puramente abstracta, no respaldada por elementos de prueba, no puede justificar la pretensión de la Administración Tributaria¹⁸, que en nuestro caso es nada menos que la imposición de una sanción por haber acreditado la destrucción de la presunción de inocencia.

17 También las infracciones imprudentes necesitan de una motivación suficientemente explicada so pena de nulidad de la sanción. Debe haber una explicación de por qué la conducta del contribuyente no observó la diligencia debida pues *«la motivación de la negligencia deviene en elemento esencial cuya ausencia justifica la nulidad de la sanción porque sin ese elemento el interesado no podrá argumentar a su favor lo que convenga en Derecho»*. PASCUAL GONZÁLEZ, M. M. «La motivación de la negligencia como elemento esencial de la sanción tributaria», *Revista española de Derecho Financiero* 175, Julio-Septiembre 2017, p. 143. De no ser así, pensamos, la infracción del principio de igualdad de armas sería manifiesta, puesto que a una parte (la Administración) se le permitiría simplemente asumir la negligencia ante cualquier inobservancia de una norma con resultado lesivo, mientras que la otra (el contribuyente) no podría defenderse de un nexo causal o intencional que no se ha argumentado y explicado siquiera.

18 Sentencia del TSJ de La Rioja de 9 de julio de 1996, citada, FJ 3.