

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª

Sentencia de 15 de septiembre de 2017, rec. 700/2015

Ponente: Francisco Javier Pardo Muñoz

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Motivación insuficiente.

Considera el Tribunal que la imposición de la sanción debe estar suficientemente motivada, debiéndose expresar en qué consistió en el caso concreto la omisión de la diligencia exigible, no siendo suficiente la mención a la falta de concurrencia de cualquiera de las causas excluyentes de culpabilidad recogidas en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 y en el actual artículo 179.2.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: Sobre el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción: no concurrencia. Estimación.

(...)

La STS 11 de junio de 2012 (recurso 588/2009, ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco) confirma la anterior doctrina sobre que la motivación de, al menos, la simple negligencia exigida por el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963 debe encontrarse en el acuerdo sancionador, cuya insuficiencia no puede ser subsanada por los Tribunales Económico-Administrativos ni tampoco por los órganos judiciales (por todas, la sentencia de 29 de octubre de 2009, casación 2422/03); sobre que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, insistiendo en la insuficiencia de la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero hecho de dejar de ingresar no constituía en la Ley General Tributaria de 1963 –ni constituye ahora– infracción tributaria y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de culpabilidad; y sobre que 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], 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.

En fin, la STS de 23 de febrero de 2015, recurso de casación 3855/2013 (ponente Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco), señala que *«En efecto, para determinar, en cada supuesto, si la resolución administrativa sancionadora cumple o no con la exigencia de motivar la culpabilidad es necesario tener en cuenta tanto las circunstancias fácticas que aquélla contempla como las normas tributarias que aplica. Y, a este respecto, aunque no puede ser suficiente la mera afirmación de voluntariedad en la conducta -incluso acompañada de la no apreciación de circunstancias que excluyan la*

responsabilidad-, debe, sin embargo, considerarse bastante en el presente caso la descripción de conductas que realizan las resoluciones sancionadoras, que no son concebibles sin la concurrencia de dolo, culpa o cuando menos de negligencia ».

La STS de 16 de julio de 2015, recurso 650/2014, señala que «*Si a acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar, se añade en exclusividad que la parte recurrente no fue diligente en la consignación de los datos y que no cabe una interpretación razonable ni concurre causa de exoneración, sin más concreción, en modo alguno puede tenerse por justificados específicamente los motivos de los cuales se infiere la culpabilidad en la conducta del obligado tributario. Nos encontramos con una pura petición de principio, lo que se debe de justificar es la falta de diligencia, dar las razones por las que se consideró que no se actuó con la diligencia debida, y no apodícticamente partir del propio presupuesto al que se le debe de dotar de contenido al efecto; ciertamente existen conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido, lo que por cierto no sucede en este caso, para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando una falta de diligencia, pero en este supuesto no hay descripción de lo sucedido, y ante la alegación de la parte de haber mediado un error, fácilmente detectable con sólo verificar la declaración de 2003, dado que el simple error no es sancionable cuando falta dicho elemento subjetivo, aun cuando normalmente todo error suela venir acompañado de una falta de diligencia, se precisa en estos casos que se justifique que dicha falta de diligencia es de suficiente intensidad como para identificar la concurrencia del elemento subjetivo en la conducta castigada. Como ya se ha dicho en el presente caso ni siquiera existe descripción de los hechos para siquiera considerar que la falta de diligencia podía considerarse ínsita en la propia conducta. Por lo demás, la simple afirmación de que no se aprecian dudas interpretativas razonables basada en una especial complejidad de las normas aplicables no constituye suficiente motivación de la sanción, como tantas veces hemos indicado, cuando a más abundamiento en el presente caso en absoluto se pone en entredicho la interpretación de no se sabe qué norma ».*

En el presente caso el Acuerdo de 18 de noviembre de 2013, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010, dice lo siguiente: Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

El contribuyente no ha presentado declaración del IRPF estando obligado a ello al percibir rendimientos de trabajo de más de un pagador y superar el límite de ingresos establecido en la ley de dicho impuesto.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

- La base de la sanción es superior a 3.000 euros y no se aprecia ocultación ni concurren otras circunstancias que agraven la calificación.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiese convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. Usted ha presentado con fecha 31-07-2013 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

La representante de la titular del documento manifiesta su disconformidad al procedimiento sancionador alegando desconocer la obligación de presentar el documento, no existiendo ánimo defraudatorio, siendo una persona mayor de edad, con problemas físicos y psíquicos de salud, sin objetar el pago del documento.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Su alegación relativa a que actuó de buena fe y sin voluntad de incumplir la norma debe ser desestimada porque no es necesaria la concurrencia de dolo sino que basta que se aprecie simple negligencia, y, en este caso, tal como se indica, se ha omitido el mínimo deber de cuidado exigible.

Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que Sabina con NIF NUM002 ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante.

(...)

Así las cosas, y sobre la base de que el acuerdo de imposición de sanción ha de ser literosuficiente, y en sí mismo congruente, en cuanto expresivo de los elementos objetivo y subjetivo que conforman la infracción, la demanda ha de correr suerte estimatoria ya que es evidente que las referencias transcritas sobre la culpabilidad del obligado tributario son expresiones que no colman, desde luego, las mencionadas exigencias sobre respeto al principio de culpabilidad al no especificar, con el suficiente grado de detalle que la imposición de una medida punitiva merece, en qué consistió en este singular caso la omisión de la diligencia exigible, no bastando a estos efectos con dejar constancia de que el obligado tributario no presentó declaración del IRPF estando obligado a ello al percibir rendimientos de trabajo de más de un pagador y superar el límite de ingresos establecido en la ley de dicho impuesto, y es que no podemos obviar, y así consta en el expediente, que la obligada tributaria tenía más de 80 años en el momento en que surgió su obligación de declarar, no constando que la viniese efectuando en los años inmediatos anteriores -de hecho, la obligación parece haber surgido de las prestaciones recibidas de PREMAP tras el fallecimiento de su esposo-, constando igualmente que padece pluripatología crónica, incluidas limitaciones sensoriales por sordo/ceguera y depresión, lo que unido a que, en efecto, no consta en modo alguno que recibiese el borrador que se dice en el expediente remitido contestando a su solicitud, y que abonó la deuda en cuanto tuvo conocimiento de la misma, esta Sala entiende en una valoración conjunta de las circunstancias concurrentes que en este caso no cabe reproche alguno constitutivo siquiera de negligencia, con la consiguiente estimación del recurso.

