

La relevancia de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad por infracciones tributarias ante la presentación de autoliquidaciones erróneas

Sabina de Miguel Arias

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

Resumen

El presente trabajo se centra en examinar la relevancia actual que comporta la interpretación razonable de la norma como circunstancia que exime de responsabilidad por infracciones, cláusula ésta íntimamente relacionada con la concepción que del principio de culpabilidad asume la regulación tributaria. A estos efectos, comenzaremos analizando la evolución normativa de dicha causa exoneradora de responsabilidad por infracciones, para abordar, a continuación, su fundamento, los diversos supuestos en que resultará de aplicación y realizar, asimismo, una mención a la problemática que aquélla conlleva en la práctica a través del estudio de pronunciamientos referidos a esta cuestión.

Abstract

This paper analyzes current importance of reasonable interpretation of tax law as an excluding circumstance of tax infractions responsibility, according to the principle of liability. For this purpose, we would examine evolution of this regulation, its legal basis, the hypothesis in which it would be implemented, also as case-law problems in relation with this excluding cause of tax infractions responsibility.

Palabras clave

Infracciones tributarias, Causas de exclusión de responsabilidad por infracción, Interpretación razonable de la norma tributaria.

Keywords

Tax infractions, Excluding circumstance of tax infraction responsibility, Reasonable interpretation of tax law.

Sumario

1. Introducción
2. Evolución normativa y regulación actual
3. Fundamento jurídico
4. Aspectos configuradores de la interpretación razonable de la norma
 - 4.1. Elementos de la interpretación razonable de la norma
 - 4.2. Distinción de la exoneración de responsabilidad por actuación conforme al criterio de la Administración tributaria
 - 4.2.1. Publicaciones y comunicaciones escritas
 - 4.2.2. Consultas tributarias
5. Aplicación jurisprudencial de la eximente de interpretación razonable en relación con tributos en particular
6. Cuestiones problemáticas de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracción tributaria
7. Bibliografía

1. Introducción

Como es bien sabido, el apartado segundo del artículo 179 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) concreta una serie de causas excluyentes de responsabilidad por infracción, entre las que ha venido a incluirse la *diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*.

En particular, este trabajo se centra en examinar la relevancia que comporta la actuación diligente y, en especial, la *interpretación razonable de la norma* como circunstancia que exonera de responsabilidad por infracciones, la cual ha sido objeto de análisis en sede jurisdiccional de una forma casuística. En este sentido, resulta preciso tomar en consideración que la referida cláusula aparece íntimamente vinculada con la concepción que del principio de culpabilidad asume la regulación tributaria y que, a pesar de que la misma se encontrara ya prevista en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT de 1963), el aumento de las obligaciones de los particulares en este ámbito, así como su habitual aplicación, exigen delimitar la efectividad que aquélla presenta a la luz de la jurisprudencia en el instante actual.

Por ello, comenzaremos abordando la evolución de dicha circunstancia para examinar, a continuación, su fundamento jurídico, los diversos supuestos en que resultará de aplicación y realizar, asimismo, una mención a su problemática práctica a través del estudio de pronunciamientos relacionados con esta cuestión.

2. Evolución normativa y regulación actual

En lo que se refiere a la *evolución normativa* que ha sufrido la causa exoneradora de responsabilidad por infracciones que ahora centra nuestra atención, la misma fue introducida en el artículo 77.4 d) de la LGT de 1963 a raíz de la modificación operada en esta norma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, estableciéndose que *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”*¹.

La inclusión de dicho inciso vino a justificarse, de conformidad con la Exposición de Motivos de la citada Ley de reforma de 1995, por la necesidad de poner el acento *“en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida”*; no obstante, ya con anterioridad a su reconocimiento legal, nuestros órganos jurisdiccionales entendían que una conducta no podía resultar sancionable en las hipótesis en que el obligado tributario hubiera procedido a realizar una interpretación razonable

¹ Con anterioridad, la Ley 10/1985, de 26 de abril, introdujo diversos supuestos de exención de responsabilidad en el artículo 77.4 de la LGT de 1963, sin incluir de modo expreso el que ahora es objeto de estudio. En relación con la evolución que ha sufrido esta cláusula, nos remitimos a los trabajos de SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 255 y ss. y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 44 y ss.

No hay duda alguna acerca del carácter ejemplificativo de las mencionadas hipótesis, motivo por el cual los Tribunales podrán llegar a declarar la exención de responsabilidad infractora en otras situaciones diversas a las específicamente previstas en la LGT

de la normativa². Es más, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS consideraron que la decisión de regular esta circunstancia de modo expreso se vio motivada, en verdad, por el deseo de acotar los límites en los cuales la misma tenía cabida³.

En el instante presente la referida causa de exención de responsabilidad por infracciones aparece recogida en la letra d) del artículo 179.2 de la LGT, precepto éste a cuyo tenor: *"Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria (...)*

Quando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

De acuerdo con lo anterior, el citado precepto recoge tres supuestos en que se reconoce la existencia de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias: la interpretación razonable de la norma, la actuación conforme a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones y comunicaciones escritas y, ya para finalizar, los casos en que un determinado comportamiento se haya ajustado a la contestación a una consulta. De este modo, cabe destacar que la mayor novedad de la regulación vigente ha sido la incorporación expresa de la exoneración de responsabilidad por conductas amparadas en criterios exteriorizados por la Administración tributaria a través de distintos cauces⁴; empero, no hay duda alguna acerca del carácter ejemplificativo de las mencionadas hipótesis, motivo por el cual los Tribunales podrán llegar a declarar la exención de responsabilidad infractora en otras situaciones diversas a las específicamente previstas en la LGT.

Sea como fuere, y en relación con la cuestión ahora analizada, resulta posible apreciar diferencias sustantivas entre su regulación actual y la contenida en la LGT de 1963, en la medida en que la normativa precedente exigía

2 Vid., entre otras, Sentencias del TS de 21 de septiembre de 1987 (RJ 1987, 6292), 6 de febrero de 1989 (RJ 1989, 2453), 28 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7251) y 17 de abril de 1992 (RJ 1992, 5915). Por su parte, la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril vino a indicar que *"Precisamente porque la Ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho -singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad"*. Ya en sede doctrinal, pueden consultarse AA.VV., *"La discrepancia en la interpretación de las normas como circunstancia excluyente de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario sancionador"*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo II, 1993, pág. 1043 y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 46.

3 PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 230.

4 Los antecedentes normativos de dicha norma pueden encontrarse en los artículos 5.2 y 25.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, así como en el artículo 107.4 de la LGT de 1963.

un requisito *doble*: la presentación de una declaración *veraz y completa* y que la misma se hallara amparada en una *interpretación razonable* de la norma⁵. No obstante, la previsión vigente ha suprimido la referencia a dichas declaraciones veraces y completas, *flexibilizando* la dicción de la anterior, puesto que la aplicación de esta cláusula no aparece condicionada a la existencia de aquéllas, lo cual no impide que, en la práctica, la presentación de una declaración con tales características constituya uno de los elementos que permite apreciar la concurrencia de la eximente⁶.

3. Fundamento jurídico

Avanzado un paso más en nuestra exposición, y en lo que concierne, en primer lugar, al *fundamento jurídico* que presenta la previsión aquí examinada, el reconocimiento de una serie de circunstancias excluyentes de responsabilidad por infracción tributaria aparece íntimamente vinculado con la aplicación en esta esfera de los principios del Derecho Penal entre los que se incluye, de una forma especial, el de *culpabilidad*⁷; de hecho, las sucesivas modificaciones normativas producidas en este ámbito han incidido en la erradicación de una responsabilidad de corte objetivo, sin perjuicio de que todavía en la actualidad sigan planteándose ciertos problemas acerca de esta cuestión.

Siendo esto así, y como es sabido, el artículo 183.1 de la LGT reconoce el referido principio al definir las infracciones tributarias como “*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*”, ostentando la Administración, como no podría ser de otro modo, la obligación de demostrar la concurrencia de culpabilidad en la imposición de las sanciones.

Por su parte, el artículo 179 de la LGT establece las reglas relacionadas con la atribución de un comportamiento típico y antijurídico a su autor, determinando, por tanto, si éste constituye un sujeto idóneo para imputarle una concreta responsabilidad infractora o ha de excluirse esta última en atención a las circunstancias concurrentes⁸; no obstante, no son pocas las *críticas* efectuadas a la dicción del apartado segundo de este precepto por su falta de claridad sistemática a la hora de precisar los casos en que se descarta la responsabilidad por infracción, ya que el mismo incorpora causas de inculpabilidad con situaciones de ausencia de acción típica o de antijuridicidad,

5 A estos efectos, se habían vertido críticas acerca del referido requisito en sede doctrinal por los problemas que el mismo comportaba cuando la discrepancia entre el obligado tributario y la Administración surgía en relación con el deber de declarar (*vid.* PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 230 y 231, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 59 y ss. y GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 107). En concreto, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria recomendó la eliminación de esta referencia, dado que “*podría sostenerse que esta circunstancia no resulta aplicable, por ejemplo, a aquella persona que, en aplicación de una interpretación razonable, considera que no se encuentra sujeta al impuesto*” (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 173).

6 RUIZ GARJÓ, M., “Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes”, Comunicación a las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004, pág. 98.

7 *Vid.* Sentencia del TC 18/1981, de 8 de junio.

8 No obstante, el problema radica en que el principio de personalidad al que alude el precepto citado en el texto responde a una inspiración diferente a la exigencia de culpabilidad propia del derecho sancionador (PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22ª edición, Civitas, Navarra, 2012, pág. 423); de hecho, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria los enumeró como dos principios distintos (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 172 y 176).

lo cual conlleva importantes dificultades de índole práctico⁹. En esta línea, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ consideran que en todas las hipótesis previstas en el artículo 179.2 de la LGT falta alguno de los elementos exigidos para que pueda entenderse cometida una infracción, por lo que, en puridad, la responsabilidad que este precepto excluye ni siquiera habrá llegado a existir¹⁰; a mayor abundamiento, en los supuestos de ausencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria -entre los que se encuentra el que ahora abordamos- no llega, en verdad, a surgir el presupuesto de hecho del ilícito, por lo que aquéllos no deberían incluirse entre los motivos excluyentes de responsabilidad del citado artículo¹¹.

Centrándonos ya en el objeto del presente estudio, la circunstancia relativa a la interpretación razonable de la norma aparece íntimamente relacionada con el *sistema de gestión* reinante en nuestra esfera, en el que los obligados tributarios asumen la carga de interpretar la normativa para practicar sus autoliquidaciones; desde esta perspectiva, no puede perderse de vista la ingente cantidad de deberes de toda índole que incumben a tales sujetos, hecho éste que comporta efectos inmediatos en el ámbito sancionador, según ha sido puesto de relieve en sede jurisprudencial¹² y doctrinal¹³. En este sentido, el contribuyente ostenta la tarea no siempre sencilla de llevar a cabo la autoliquidación de tributos cuya regulación dista de resultar clara en muchas ocasiones, recayendo sobre el mismo, además, las consecuencias derivadas de no haber realizado tal labor de forma correcta.

9 GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., "El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 829 y ss. Ya en relación con el artículo 77.4 la LGT de 1963, se pronunciaron en similares términos MERINO JARA, I., "Infracciones y sanciones", en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 358, MORILLO MÉNDEZ, A., "No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria", *Impuestos*, Tomo I, 1998, pág. 502 y GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 91 y ss.

10 ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 808.

11 Cfr., entre otros, TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 848.

12 Así, la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 485) señaló que "Sería contrario a toda lógica que la Ley atribuyera al sujeto pasivo la facultad de interpretar, en relación con el caso concreto a él aplicable, el ordenamiento tributario y, tras una interpretación razonada y razonable de su parte, pudiera imponérsele una sanción por no haber ingresado una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar, o que, igualmente, pudiera sancionársele por inexactitudes o defectos de la misma naturaleza en la declaración que hubiera precedido a la propia liquidación".

13 Cfr., entre otros autores, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 50 y ss., CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Tomo II, 2005, pág. 1459 y DE URBANO CASTRILLO, E., y NAVARRO SANCHÍS, F.J., *La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009, pág. 112.

A este respecto, las conductas amparadas en esta eximente están relacionadas con el tradicionalmente denominado *error de derecho o de prohibición*¹⁴, identificándose con el error *invencible* -esto es, inevitable-, en la medida en que en los casos de error vencible puede concurrir negligencia y, por tanto, resultar constitutivos de infracción tributaria¹⁵.

Más en concreto, y desde la óptica penal, para incurrir en un error invencible de prohibición será preciso que el obligado tributario desconozca la normativa o bien la interprete indebidamente llegando al convencimiento erróneo de la legalidad de su conducta; en consecuencia, la causa de exclusión de responsabilidad por infracciones ahora examinada se reconduce a la segunda de las referidas circunstancias, cuya concurrencia exige la existencia de una norma susceptible de diversas interpretaciones y que el mencionado sujeto elija una de ellas de modo equivocado¹⁶.

Desde este punto de vista, es preciso advertir que cuando el obligado tributario efectúa una interpretación *no errónea* pero discrepante a la de la Administración no se consume el tipo infractor¹⁷. De este modo, cabe distinguir *dos situaciones* diversas en esta esfera: en un primer lugar, la conducta resultará atípica cuando conste la corrección

14 Vid. artículo 14 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP). En el ámbito Penal se distingue entre el error de tipo y el error de prohibición, habiendo señalado la Sala de lo Penal del TS a este respecto que "*El error en el tipo, como problema de tipicidad porque afecta a algún elemento esencial de la infracción, o el error de prohibición, como problema de culpabilidad por la creencia errónea de obrar lícitamente, son estados de la mente que directamente afectan a la responsabilidad criminal en distinta medida según que la motivación de la errónea creencia sea vencible o invencible*" [Sentencia de 5 de febrero de 2001 (RJ 2001, 1231)]. Ya en sede doctrinal, nos remitimos, entre otros, a LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, CEF, Madrid, 2005, pág. 61, TOVILLAS MORÁN, J.M., "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", *op. cit.*, pág. 852 y, en relación con la LGT de 1963, MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2000, pág. 76. Empero, parte de la doctrina distingue esta figura del error, pudiendo consultarse, para un estudio completo de esta cuestión, las obras de ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 43 y LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 290 y ss.

15 Cfr. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 315, AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1990, pág. 26, ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 2004, pág. 2262 y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2004, pág. 12. Véase también la Sentencia del TSJ de las Islas Canarias (Las Palmas) de 25 de julio de 2008 (JUR 2009, 29903).

16 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 296. En relación con las situaciones de desconocimiento excusable de la norma constitutivas de un error de prohibición, puede consultarse este mismo trabajo (págs. 320 y ss.).

17 AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *op. cit.*, pág. 31; ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2262; PUEBLA AGRAMUNT, N., "Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 352, 2012, pág. 75. En similares términos, CHOCLÁN MONTALVO ("Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *op. cit.*, pág. 1452) ha distinguido "*entre la interpretación razonable de la norma y la disculpable interpretación errónea de la misma, pues lo primero es una cuestión de tipicidad, mientras que lo segundo afecta a la culpabilidad como elemento de la infracción típica*".

de la interpretación del obligado tributario, mientras que, en segundo término, la culpabilidad quedará excluida si la interpretación administrativa es la adecuada, pero la del referido sujeto se reputa razonable¹⁸.

Sea como fuere, la LGT no abarca todos los posibles supuestos de error, puesto que el legislador tributario no reconoce dicha figura como tal, sino que prevé ciertas circunstancias que constituyen indicios suficientes para aplicar la eximente de responsabilidad por infracción¹⁹; a estos efectos, el mencionado Texto legal no ha tomado en consideración las hipótesis en que se produce un *error de hecho* -de calificación o de subsunción-, ni tampoco hace alusión alguna en esta sede a las situaciones en que concurre un *error aritmético*, como examinaremos en un epígrafe posterior.

4. Aspectos configuradores de la interpretación razonable de la norma

Según hemos tenido ocasión de señalar, uno de los supuestos en que el legislador entiende que concurre la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias aparece referido a los casos en los que un sujeto *"haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma"* [art. 179.2 d) LGT]; a estos efectos, y en línea de principio, la regla básica para que una conducta resulte sancionada se centra en que la misma no esté amparada por un actuar diligente de los contribuyentes, siempre y cuando aquéllos no hayan descuidado, por negligencia, el deber de cuidado mínimo que les es exigido²⁰.

De acuerdo con ello, la circunstancia relativa a la interpretación razonable de la norma viene a hacer alusión a situaciones en que un obligado tributario aplica esta última atendiendo a su deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ya que puede ocurrir que el razonamiento seguido por el referido sujeto sea cuestionado por la Administración durante su labor de control, diversidad de criterio ésta que no ha de hacer calificar su conducta necesariamente como infractora, en la medida en que tendrá que examinarse la concurrencia de culpabilidad o negligencia²¹.

Más en concreto, el supuesto ahora abordado parte del hecho de que, *a priori*, el criterio de la Administración no tiene por qué constituir la única de entre las posibles interpretaciones razonables²²; no obstante, LÓPEZ LÓPEZ ha

18 Por su parte, GONZÁLEZ MÉNDEZ ("El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas", *op. cit.*, pág. 832) considera que, si un Tribunal declara la corrección de la interpretación efectuada por el obligado tributario, nos encontraremos ante un supuesto *atípico*; mientras que, por el contrario, si el referido órgano estima correcta la interpretación administrativa, vendrá a excluirse la imposición de la sanción tributaria porque, a pesar de la realización de un comportamiento *típico*, el mismo resulta *antijurídico* -siendo éste un caso de actuación en ejercicio de un derecho (art. 20.7º CP)-. Empero, LÓPEZ LÓPEZ (*El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, págs. 284 y ss.) ha criticado este último parecer, indicando que la previsión de la LGT relativa a la interpretación razonable de la norma encuentra su razón de ser, en verdad, a la hora de valorar el carácter insuperable del error.

19 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 293. Cfr., asimismo, PÉREZ BERENGENA, J., "La culpabilidad tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 130 y ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 43.

20 Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", *op. cit.*, págs. 12 y 14.

21 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, pág. 61.

22 Cfr. ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", *op. cit.*, pág. 810.

puesto de relieve que el principio de *seguridad jurídica* no encaja con el hecho de que una norma tributaria presente varias interpretaciones correctas, pues la normativa ha de aplicarse de modo adecuado, y ello con independencia de que no todo razonamiento erróneo deba comportar la imposición de una sanción²³.

Una vez advertido lo anterior pasamos a analizar, en los epígrafes sucesivos, los elementos característicos de esta causa de exclusión de la responsabilidad por infracción, así como su distinción respecto de aquellas situaciones -recogidas, asimismo, en el artículo 179.2 d) de la LGT- en que el obligado tributario no resulta sancionado por actuar amparado por un determinado criterio administrativo. Ahora bien, es preciso destacar que la diferencia de criterio producida entre la Administración y el obligado tributario será solventada por parte de los *órganos jurisdiccionales* en muchas ocasiones, motivo por el cual examinaremos en un epígrafe separado las líneas seguidas a estos efectos por nuestros Tribunales²⁴.

4.1. Elementos de la interpretación razonable de la norma

De conformidad con el esquema arriba señalado, y en cuando a los *elementos característicos* de una "*interpretación razonable*", va de suyo que dicho término constituye un *concepto jurídico indeterminado* que habrá que precisar en función de las circunstancias concurrentes en cada caso específico, y ello teniendo en cuenta la complejidad técnica de este sector del ordenamiento, la ausencia de estabilidad normativa y la condición personal de los sujetos que han de aplicar las normas tributarias²⁵.

En suma, nuestros Tribunales han indicado que una discrepancia jurídica no puede justificar la imposición de una sanción, de modo que si existe una interpretación del contribuyente distinta a la de la Administración deberá motivarse el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma, pues de lo contrario se consagraría un régimen de *responsabilidad objetiva*²⁶.

En este sentido, se trata de situaciones en que no procede imponer sanción alguna dado que el incumplimiento de la normativa es inevitable para el obligado tributario, no resultando aplicable la exoneración de responsabilidad, empero, cuando éste haya tenido razones para pensar en la antijuridicidad de su conducta y, además, haya podido esclarecer la misma²⁷. Ahora bien, el error no ha de emplearse como una mera excusa que fundamente

23 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 292 y 293.

24 A este respecto, la Sentencia del TS de 9 de enero de 1991 (RJ 1991, 3447) vino a precisar que "*La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica*". Ya en sede doctrinal, vid. AGUALLO AVILÉS, A., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", op. cit., pág. 32 y CUADRADO ZULOAGA, D., "Desarrollo práctico del procedimiento sancionador tributario: desprecio a la presunción de inocencia", *Actualidad Administrativa*, Tomo III, 2002, pág. 975.

25 Vid. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", op. cit., págs. 16 y ss.

26 Sentencias del TSJ de Madrid de 27 de febrero de 2002 (JUR 2002, 219701), 20 de marzo de 2002 (JUR 2002, 220502), 28 de abril de 2008 (JT 2008, 657) y 29 de octubre de 2008 (JT 2009, 658).

27 Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., págs. 1453 y 1460.

La interpretación razonable de la norma aparece íntimamente relacionada con el sistema de gestión reinante en nuestra esfera, en el que los obligados tributarios asumen la carga de interpretar la normativa para practicar sus autoliquidaciones

un determinado comportamiento fraudulento, al ser necesario demostrar los hechos que lo propiciaron, así como su coherencia con el resultado lesivo originado²⁸.

Más en concreto, y en cuanto a sus *elementos característicos*, ANÍBARRO PÉREZ ha distinguido una serie de factores a tener en cuenta para enjuiciar la eventual racionalidad de la interpretación efectuada por los obligados tributarios, tanto de índole *objetivo*, como *subjetivo*²⁹. A este respecto, y entre los primeros, es preciso que exista una labor

interpretativa que fundamente su comportamiento y le lleve al convencimiento de la corrección de su actuación, así como que concurra una norma susceptible de interpretaciones diversas y, al menos, defendibles³⁰; por ello, deberán ponderarse los caracteres de esta última que hagan compleja su comprensión, esto es, su ambigüedad, su novedad o la falta de desarrollo reglamentario³¹. *Sensu contrario*, MORILLO MÉNDEZ considera inadmisibile la aplicación del artículo 179.2 d) de la LGT en situaciones reiteradas y respecto de las que el obligado tributario haya podido formarse un criterio adecuado³².

A mayor abundamiento, y a pesar de que la normativa actual haya prescindido de este requisito en la redacción de la referida causa de exclusión de responsabilidad, opinamos que, además de realizar una interpretación razonable, el obligado tributario tendrá que elaborar, en su caso, una declaración tributaria *completa* y conforme a *datos reales* y *exactos*, en la medida en que la vulneración de tal deber comportará una clara falta de diligencia, imposibilitando la aplicación de aquella³³. Sin perjuicio de lo anterior, distinta será la conclusión en las circunstancias en que la duda interpretativa haga referencia a la propia presentación de la declaración o a la consignación de un dato concreto, pues resulta del todo posible que la interpretación efectuada haya conllevado el incumplimiento del deber de

28 ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2264. En este sentido, PÉREZ BERENGENA ("La culpabilidad tributaria", *op. cit.*, pág. 130) advirtió que "la razonabilidad de una interpretación pasa por la existencia de una norma que, al menos de forma aparente, dé cobertura de legitimidad a un determinado comportamiento, aunque posteriormente no resulte aplicable al caso". Por su parte, la AN considera necesario que la interpretación efectuada no se utilice como un mero pretexto o se base en criterios de interpretación absolutamente insostenibles [entre otras muchas, Sentencia de 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 271987)].

29 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, págs. 62 y ss.

30 Sentencia de la AN de 15 de junio de 2000 (JT 2000, 1906). A estos efectos, para nuestro TS resulta preciso examinar la concreta interpretación mantenida [Sentencias de 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 1921), 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 5919) y 13 de octubre de 2011 (RJ 2012, 3429)]. En similares términos, AGUALLO AVILÉS ("Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *op. cit.*, pág. 33) indicó que debían concurrir *tres requisitos* para calificar una interpretación como razonable: una norma susceptible de distintas interpretaciones, que se haya optado por una de ellas y, por último, que no existiera un criterio interpretativo fijado por los Tribunales.

31 *Vid.*, entre otras, Sentencias del TS de 28 de febrero de 1996 (RJ 1996, 1764), 25 de enero de 2002 (RJ 2002, 1921) y 16 de julio de 2002 (RJ 2002, 7299) y del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de febrero de 2013 (JT 2013, 881). En este sentido, el TS ha venido a entender que "la causa principal de esta situación se halla algunas veces en la deficiente redacción gramatical, lógica y técnica de las Leyes tributarias, y por qué no decirlo en la omisión de las necesarias normas reglamentarias, cuando no en su irregularidad".

32 MORILLO MÉNDEZ, A., "Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 19, 2003, pág. 11.

33 ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", en HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, 3ª edición, Aranzadi, Navarra, 2013, pág. 1476.

declarar, lo cual, como es lógico, no puede determinar la exclusión automática de esta causa de exoneración de responsabilidad por infracción.

Por su parte, y en lo que atañe a los *criterios subjetivos* a tomar en consideración, es preciso atender a las características del sujeto que interpreta la norma³⁴; empero, la culpabilidad no puede fundarse sólo en circunstancias subjetivas del contribuyente, pues éstas han de examinarse en relación con otros elementos como la propia disposición controvertida y la interpretación efectuada³⁵.

Siendo esto así, ha venido también a analizarse el hecho de que el obligado tributario haya recabado *apoyo técnico* para el cumplimiento de sus deberes, lo cual podría llegar a fundamentar la concurrencia de una interpretación razonable siempre que aquél suministre todos los datos precisos para ello al asesor³⁶; en consecuencia, cuando se acuda a un profesional cualificado para la elaboración de una autoliquidación, será posible argumentar la existencia de un error de derecho invencible que conlleve la exclusión de responsabilidad por infracción, aunque tal prueba dista de resultar sencilla en la práctica³⁷.

Por lo demás, en ocasiones se ha negado la aplicación de la causa de exoneración de responsabilidad por infracciones que ahora examinamos por apreciar que el obligado tributario *"tenía o debía tener asesoramiento especializado"* y, por ello, no hubo de cometer ninguna equivocación en la interpretación de la norma, proceder éste que ha sido criticado por el propio Tribunal Supremo. Así pues, y de conformidad con este concreto órgano, no cabe admitir la existencia de culpabilidad sólo por el hecho de que una entidad cuente con un elenco de profesionales jurídicos, debiendo ponderarse en cada caso si la interpretación resulta razonable, con independencia de tales circunstancias subjetivas³⁸.

34 A título ejemplificativo, el TSJ de Castilla-La Mancha [Sentencias de 7 de octubre de 1998 (JT 1998, 1541) y 9 de septiembre de 2000 (JT 2000, 1946)] ha señalado que *"la complejidad en la interpretación ha de ir referida, especialmente, a las personas físicas, a los particulares que por su desconocimiento de la materia tributaria y la posible falta de costumbre en la tramitación de asuntos con trascendencia jurídico-tributaria, pueden verse superados por la complicación de preceptos similares al que hoy nos ocupa. Pero ese nivel menor de exigencia no puede predicarse de igual manera, como pretende la actora, respecto de personas jurídicas como la Sociedad hoy recurrente, por la naturaleza de las funciones que realizan, la reiteración de operaciones relacionadas con la Administración Tributaria y con materias referidas a los tributos en general, deben estar -y de hecho lo están- lo suficientemente acostumbradas como para no desconocer la gestión de estas cuestiones"*. A su vez, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2003 (JUR 2003, 74110) tomó en consideración la profesión no jurídica del obligado tributario a la hora de excluir la imposición de la sanción. Por otro lado, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 25 de mayo de 2012 (JUR 2012, 190426) vino a hacer alusión, en un caso de aplicación indebida de una deducción, al hecho de que el contribuyente era un trabajador autónomo gerente de una empresa que debía tener conocimiento de la normativa.

35 Vid. Sentencias del TS de 26 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7435), 27 de noviembre de 2008 (JUR 2009, 87754), 16 de septiembre de 2009 (RJ 2009, 7237 y RJ 2010, 821) y 31 de marzo de 2011 (RJ 2011, 2817). En relación con esta cuestión, consúltese el estudio efectuado por DELGADO PACHECO, A., *"Motivación de las resoluciones sancionadoras de la Administración tributaria. Evolución de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia del TS. Consolidación de la doctrina iniciada por la STS de 6 de junio de 2008"*, en AA.VV., *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010, págs. 588 y ss.

36 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 68.

37 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 311 y ss. A estos efectos, CHOCLÁN MONTALVO ("Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460) considera que el error será invencible en tales supuestos, no cabiendo reproche sancionador, al haber confiado en la solvencia de la fuente jurídica, salvo que se demuestre la concurrencia de *culpa in eligendo* como prueba de la negligencia del obligado tributario.

38 Sentencias del TS de 29 de junio de 2002 (RJ 2002, 5919) y 26 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7435). Cfr., asimismo, PUEBLA AGRAMUNT, N., *"Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia"*, op. cit., pág. 99.

Una vez abordados los elementos característicos de la interpretación razonable, no podemos dejar de señalar que, en la práctica, la exención de responsabilidad por infracción tributaria se aplica en ocasiones en las cuales no surge, en puridad, conflicto interpretativo alguno. En este sentido, va de suyo que los errores de las autoliquidaciones no siempre versan sobre la interpretación de las normas jurídicas, sino que recaen también sobre los actos o negocios jurídicos realizados o sobre cuestiones familiares, personales o patrimoniales³⁹, originando lo que ha venido a denominarse un *error de hecho* -de calificación o de subsunción-.

De esta manera, y a pesar de la ausencia de previsión específica al respecto, una conducta no deberá ser sancionada cuando el error de hecho presente tal entidad que permita entender que ha concurrido la diligencia necesaria en la actuación del obligado tributario, circunstancia ésta que precisará que la selección de la normativa comporte alguna dificultad y que el razonamiento resulte lógico con los datos conocidos por el particular de acuerdo con sus características personales⁴⁰.

Por fin, nuestros órganos jurisdiccionales han examinado la concurrencia de *errores aritméticos* en las liquidaciones tributarias, los cuales, a pesar de no incluirse tampoco entre los casos de error de prohibición, son igualmente objeto de análisis en atención al deber de cuidado que recae sobre el obligado tributario y la eventual diligencia en su actuación⁴¹. Así, y aunque se trate de una operación sencilla, en alguna ocasión cabrá excluir la existencia de una infracción tributaria cuando el error no resulte improbable, sin perjuicio de que también pueda considerarse vulnerada la citada obligación de cuidado ante la importancia de la cantidad dejada de ingresar o la propia relevancia del error cometido⁴².

4.2. Distinción de la exoneración de responsabilidad por actuación conforme al criterio de la Administración tributaria

Según hemos advertido en un instante anterior, el artículo 179.2 d) de la LGT asimila la existencia de diligencia en el cumplimiento de los deberes tributarios también a las situaciones en que un sujeto *"haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley"*, así como en los casos en que aquél *"ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados"*. De esta manera, la regulación hoy vigente ha venido a reconocer expresamente la ausencia de responsabilidad de los obligados tributarios que actúen amparados por

39 TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error como causa de exclusión de la infracción tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 301, 2008, págs. 6 y 7.

40 Cfr. TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", *op. cit.*, págs. 857 y ss. Ya en sede jurisdiccional, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 23 de marzo de 2000 (JT 2000, 805) vino a admitir la exclusión de responsabilidad en un caso en el cual *"si bien el precepto legal es claro, los presupuestos para su aplicación no siempre lo son"*. Asimismo, las Sentencias de los TSJ de Castilla y León (Burgos) de 15 de junio de 2001 (JUR 2001, 230772) y Madrid de 18 de abril de 2008 (JT 2008, 745) han afirmado que existe una interpretación razonable en un supuesto de error en la calificación jurídica de un concreto hecho efectuada por el obligado tributario que repercute en la aplicación de la norma tributaria.

41 Cfr. ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, págs. 2268 y ss.

42 A este respecto, excluyen la comisión de la infracción por un error aritmético las Sentencias de los TSJ de Andalucía (Sevilla) de 5 de abril de 2001 (JUR 2001, 187314), Comunidad Valenciana de 12 de diciembre de 2003 (JUR 2003, 74110) y Galicia de 28 de marzo de 2007 (JUR 2007, 202637). En cambio, sí admitió la existencia de una infracción tributaria ante un error de tal índole la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 26 de enero de 2001 (JUR 2001, 101266).

algún tipo de *criterio administrativo*, sin perjuicio de que tal circunstancia pudiera ya entenderse englobada en la alusión a la interpretación razonable que efectuaba la LGT de 1963⁴³.

Sea como fuere, el citado precepto distingue los supuestos en que concurre una interpretación razonable de aquellos en los cuales un sujeto acomoda su actuación a los criterios administrativos; en consecuencia, consideramos incorrecto identificar la diligencia con la mera aceptación de la postura oficial, en la medida en que, según ha señalado LAMOCA PÉREZ, mayor diligencia habrá en un ciudadano que, disconforme con la posición administrativa, mantenga y razone la suya propia que sobre uno que acepta este parecer porque ello le beneficia⁴⁴.

Nuestros Tribunales han indicado que una discrepancia jurídica no puede justificar la imposición de una sanción, de modo que si existe una interpretación del contribuyente distinta a la de la Administración deberá motivarse el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma, pues de lo contrario se consagraría un régimen de responsabilidad objetiva

Siendo esto así, el mayor *problema* en esta sede radica en la exigencia de interpretar la eventual concurrencia de una interpretación razonable con las situaciones en que el obligado tributario actúe de acuerdo con los criterios de la Administración tributaria, dado que dicho sujeto está facultado para discrepar del razonamiento manifestado por esta última en comunicaciones, publicaciones o consultas, siempre que su interpretación se reputa plausible⁴⁵. En otras palabras, aquél no ha de adoptar el criterio administrativo de modo necesario para evitar incurrir en una sanción, sino que puede legítimamente apartarse del mismo y realizar una interpretación razonable de la normativa en los términos descritos en un epígrafe anterior⁴⁶; es más, quien opera conforme a un criterio administrativo no tiene por qué seguir una interpretación razonable, pues en realidad ello resulta independiente

43 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 69 y ss. En este sentido, vid. Sentencia del TS de 22 de abril de 1985 (RJ 1985, 1820).

44 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 63. A estos efectos, MORILLO MÉNDEZ ("Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", op. cit., pág. 11) ha criticado el contenido del artículo 179.2 d) de la LGT, en la medida en que "parece restringir la invencibilidad a los supuestos en que no se obtenga el conocimiento de los criterios de los órganos administrativos, especialmente consultivos", sin tomar en consideración que resulta preferente realizar una búsqueda de jurisprudencia y que tampoco cabe reconducir la existencia de diligencia a la asunción de razonamientos administrativos contrarios a los intereses del obligado tributario.

45 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460. En similares términos se han pronunciado LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 64 y TOVILLAS MORÁN, J.M^a, "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", op. cit., pág. 861.

46 Cfr. ANIBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 97. Así, que no quepa aplicar el criterio de una consulta a un caso en que el obligado tributario creyó actuar amparado por la misma, no comporta que se incurra en responsabilidad necesariamente [Sentencia de la AN de 23 de febrero de 2011 (JT 2011, 376)].

No cabe admitir la existencia de culpabilidad sólo por el hecho de que una entidad cuente con un elenco de profesionales jurídicos, debiendo ponderarse en cada caso si la interpretación resulta razonable, con independencia de tales circunstancias subjetivas

del órgano que la efectúe⁴⁷. Sin embargo, en la práctica y a efectos probatorios, resultará más fácil calificar como razonable la interpretación de un determinado obligado tributario cuando no existan pronunciamientos oficiales acerca de una concreta materia o bien sean contradictorios⁴⁸.

A continuación, examinaremos las características de las hipótesis de actuación conforme a criterios administrativos específicamente recogidas en el artículo 179.2 d) de la LGT para distinguirlas de las situaciones en que concurre una interpretación

razonable de la normativa, ello sin perjuicio de que puedan surgir otros supuestos diversos a los citados de manera expresa en dicho Texto legal.

Así pues, cabe extraer de la jurisprudencia otras circunstancias en las cuales se entiende que el obligado tributario ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes, como sucede, por ejemplo, cuando la actuación de la Administración tributaria provoca una *confianza legítima* acerca de la licitud de su conducta, bien por la información suministrada por cauces diversos a los regulados expresamente en sede normativa o por la propia asistencia personal al mismo⁴⁹. Sin embargo, ello plantea problemas, dado que no toda opinión imputable a un órgano tributario puede considerarse un razonamiento válido, resultando conveniente que éste aparezca plasmado de forma escrita a efectos probatorios⁵⁰.

Por lo demás, va de suyo que la jurisprudencia prevista en el artículo 1.6 del Código Civil resulta de aplicación directa, sin necesidad de exteriorización alguna; no obstante, la *jurisprudencia no consolidada* no forma parte de los criterios administrativos a los cuales alude el artículo 179.2 d) de la LGT en tanto no se acepte formalmente por el Ministerio de Hacienda, sin perjuicio de que la misma pueda servir para fundamentar la interpretación defendida por el obligado tributario⁵¹.

47 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 317. En sentido contrario, vid. GARCÍA NOVOA, C., "Información y asistencia", en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág. 164, ADAME MARTÍNEZ, F.D., *La consulta tributaria*, Comares, Granada, 2000, pág. 171, CALDERÓN CARRERO, J.M., y ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núms. 221 y 222, 2001, pág. 68 y VILLAVEDE GÓMEZ, M.B., *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 251 a 253.

48 Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., "Causas eximentes de responsabilidad tributaria", op. cit., pág. 18.

49 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 320; ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", op. cit., pág. 1477. En concreto, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 8 de febrero de 2000 (JT 2000, 450) vino a indicar que "el mantenimiento por el Ayuntamiento durante seis años de las liquidaciones practicadas conforme a las declaraciones del interesado, (...) le colocó en una situación de confianza legítima acerca de la corrección de aquéllas, que descarta cualquier viso no ya de intencionalidad, sino de culpa por negligencia, pues los epígrafes por él señalados no fueron objeto de tacha alguna o advertencia sobre su incorrección por parte del Ayuntamiento durante el largo período de seis años". Vid., asimismo, Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2001 (JT 2001, 517).

50 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 90; ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", op. cit., pág. 811.

51 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 65.

4.2.1. Publicaciones y comunicaciones escritas

De acuerdo con lo anterior, uno de los casos en que la LGT entiende que concurre diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias hace referencia a las situaciones en que se siguen los criterios plasmados en ciertos soportes documentales, esto es, en las *publicaciones y comunicaciones escritas* de los artículos 86 y 87 de la mencionada Ley.

En concreto, el primero de los preceptos ahora citados viene a regular las *publicaciones* del Ministerio de Hacienda en las que han de recogerse las normas tributarias actualizadas, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas "*de mayor trascendencia y repercusión*"; ahora bien, a nuestro juicio resulta del todo posible eximir de responsabilidad por infracción al obligado tributario que fundamente su comportamiento en aquellas que ostenten una trascendencia menor, siempre que el mismo se reputa diligente. Por su parte, y en cuanto a las *comunicaciones y actuaciones de información*, el artículo 87.1 de la LGT prevé una serie de obligaciones a cargo de la Administración que han de permitir a los obligados tributarios tener conocimiento de los criterios seguidos por los órganos integrantes de aquella⁵².

Siendo esto así, cuando el obligado tributario siga las interpretaciones administrativas mencionadas resultará excluida su culpabilidad, precisión ésta innecesaria, pero que ha de achacarse -como ha indicado PÉREZ ROYO- al hecho de que los redactores de la LGT "*parecen pensar en un sistema en el que es el imputado el que tiene que demostrar su inocencia (para lo cual se le brinda la ayuda de la lista dichosa) y no la Administración quien tiene que demostrar la culpabilidad*"⁵³.

4.2.2. Consultas tributarias

Siguiendo con el objeto de nuestro estudio, el artículo 179.2 d) de la LGT exonera de responsabilidad por infracción tributaria a aquel sujeto que "*ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*".

En lo que atañe a esta regla de exención de responsabilidad, es preciso recordar que el artículo 89.1 de la LGT prevé *efectos vinculantes* de las consultas tributarias escritas para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, disponiendo, en concreto, que estos últimos deberán emplear los criterios contenidos en ellas "*a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se*

52 A su vez, RUIZ GARIJO ("Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", *op. cit.*, pág. 98) entiende que pueden incluirse dentro de estas actuaciones informativas los *manuales prácticos* que anualmente publica el Ministerio de Hacienda para facilitar el cumplimiento del deber de autoliquidar de los obligados tributarios.

53 PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, pág. 424.

En la práctica y a efectos probatorios, resultará más fácil calificar como razonable la interpretación de un determinado obligado tributario cuando no existan pronunciamientos oficiales acerca de una concreta materia o bien sean contradictorios

incluyan en la contestación a la consulta⁵⁴; siendo esto así, *a priori*, si los obligados tributarios han aplicado los criterios derivados de las consultas en tales situaciones y se inicia un procedimiento de comprobación no surgirá deuda tributaria alguna -ni, por consiguiente, sanción- en relación con la cuestión controvertida⁵⁵.

Sea como fuere, existe una evidente diferencia entre los artículos 89.1 y 179.2 d) de la LGT, en la medida en que el primero de estos preceptos prevé la aplicación de los criterios contenidos en las consultas a terceros siempre que haya *identidad entre los hechos y circunstancias*, mientras que la dicción del artículo citado en segundo lugar hace referencia a la presencia de una *igualdad sustancial* entre las condiciones de tales sujetos y las mencionadas en la contestación; es más, este último precepto alude a los criterios que se hayan "*manifestado*" -frente al empleo del término "*criterios contenidos*" por parte del artículo 89.1 *in fine* de la LGT-, motivo por el cual parece necesario que aquéllos hayan sido expuestos expresamente sin precisar labor hermenéutica⁵⁶.

En consecuencia, el problema a la hora de aplicar esta exigente radica en determinar cuándo ha de considerarse que concurre la referida *igualdad sustancial*, siendo diversas las interpretaciones efectuadas en sede doctrinal acerca de esta cuestión. Así pues, algún autor entiende que no cabe apreciar especiales diferencias semánticas entre los preceptos aludidos en el párrafo anterior⁵⁷; empero, la mayoría de la doctrina ha venido a advertir que, dada la regulación legal, cabe distinguir un *doble régimen* de efectos de las consultas frente a terceros, en función de que se trate de la regularización de la liquidación tributaria o bien de la imposición de una sanción⁵⁸. En este sentido, y como acertadamente ha indicado LÓPEZ LÓPEZ, la Administración tributaria únicamente puede modificar un criterio expresado en una consulta en los casos de igualdad sustancial entre los hechos y circunstancias y no, en

54 El párrafo segundo del referido precepto establece que "En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta". No obstante, cabe señalar que, a los efectos que aquí interesan, también pueden resultar de aplicación aquellos criterios derivados de consultas no vinculantes por no cumplir los requisitos exigidos por el artículo 88.2 de la LGT, esto es, las planteadas fuera de plazo o relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado de forma previa (GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 77).

55 GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, op. cit., pág. 77; CALVO VÉRGEZ, J., "La exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones", *Gaceta Fiscal*, núm. 270, 2007, pág. 49; LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 315.

56 LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68.

57 Así, LAMOCA PÉREZ (*Infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68) ha estimado que no existen diferencias semánticas apreciables entre los referidos preceptos, lo cual no obsta para que resulte más correcta la dicción del artículo 179.2 d) de la LGT que obvia la referencia a los hechos y se fija sólo en las circunstancias. Por otro lado, RUIZ GARIJO ("Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", op. cit., pág. 98) entiende que este precepto efectúa una precisión innecesaria, ya que las contestaciones a las consultas tributarias son vinculantes.

58 Vid. GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, op. cit., pág. 77. A su vez, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ ("Capítulo XI. La potestad sancionadora", op. cit., pág. 812) sostienen que el referido precepto toma en consideración que, al tratarse de obligados tributarios diversos, las situaciones no van a ser idénticas, sino que concurrirá una igualdad en la sustancia; de hecho, para estas autoras, este artículo hace alusión a la posibilidad de aplicar los criterios manifestados en consultas no vinculantes relativas a la LGT de 1963, siempre que exista una igualdad sustancial en la situación y la regulación sea sustancialmente la misma.

cambio, cuando exista identidad entre estos últimos, lo cual resulta criticable y comporta un importante margen de actuación; por tanto, los efectos de las consultas frente a terceros no son tan extensos como cabría pensar a primera vista, ya que si concurre una igualdad sustancial el criterio expresado sería modificable, aunque no podrían imponerse sanciones⁵⁹.

Ya en otro orden de cuestiones, cabe señalar dos tipos de *dificultades* que pueden aparecer en esta sede. Así, en primer término, va de suyo que resulta posible que el obligado tributario se vea en la tesitura de decidir entre doctrinas administrativas *contradictorias*, dado que las consultas no tienen caducidad, pero los criterios evolucionan en el tiempo; ahora bien, la LGT no le exonera de responsabilidad en estas situaciones, al entender que el criterio de la primera consulta ha de estimarse modificado⁶⁰.

Por su parte, y en segundo lugar, los problemas surgirán en los casos en que nos encontremos ante un tema *novedoso* que no haya sido objeto de consulta, debiendo tenerse en cuenta que su presentación por el obligado tributario no constituye una obligación sino un derecho, aunque ello pueda valorarse a la hora de determinar la existencia de un error de prohibición, atendiendo a las circunstancias personales de cada sujeto⁶¹.

Por lo demás, distintas son las situaciones en que el propio obligado tributario presenta la consulta, pero sin que la Administración haya contestado a la misma en el plazo previsto, pues ante tal eventualidad tendrán que examinarse los hechos concurrentes y enjuiciar la diligencia de aquél en el cumplimiento de sus obligaciones para imponer o no la sanción⁶².

Por último, y en lo que concierne al *fundamento* de esta norma de exoneración de responsabilidad, desde un punto de vista dogmático cabe diferenciar *distintas hipótesis* en esta sede a las cuales ha venido a hacer alusión LÓPEZ LÓPEZ, para quien, en la mayoría de los casos, el obligado tributario ni siquiera considerará plausible la comisión de la infracción cuando siga el criterio plasmado en un consulta, por lo que su comportamiento será atípico. En otras ocasiones, se le representará la posibilidad de cometer el tipo infractor, pero la información obtenida le colocará en la creencia errónea de la licitud de su conducta, constituyendo un supuesto de error invencible de prohibición; por fin, también puede suceder que la respuesta a la consulta resulte errónea y que ello genere un efecto favorable en

59 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 315 y 316. Por su parte, CALVO VÉRGEZ ("El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2006, pág. 29) ha señalado que, en los casos de igualdad sustancial, surge la duda de si "debe procederse únicamente a no apreciar responsabilidad sancionable alguna, no aplicándose en cambio al obligado el criterio estricto del otro consultante y respondiendo en consecuencia de la cuota y de los intereses de demora correspondientes".

60 CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", op. cit., pág. 24.

61 Vid. SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, op. cit., pág. 334. MORILLO MÉNDEZ, A., "No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria", op. cit., pág. 512. GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 111. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", op. cit., pág. 1460 y LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 307 y ss.

62 ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 86.

la esfera jurídica del citado sujeto, si bien su actuación no sería punible puesto que el precepto ahora examinado tendría una función similar a la de las excusas absolutorias⁶³.

5. Aplicación jurisprudencial de la eximente de interpretación razonable en relación con tributos en particular

Según hemos señalado en un instante anterior, el examen de la virtualidad que la eximente de responsabilidad por infracciones ahora analizada presenta en la actualidad exige detenernos en su aplicación jurisprudencial; en este sentido, resulta habitual que, en la impugnación a la imposición de sanciones, los obligados tributarios aleguen la eventual interpretación razonable de la normativa, existiendo gran número de resoluciones que estudian los requisitos necesarios para el reconocimiento del referido efecto exonerador.

En particular, a la hora de abordar esta cuestión distinguiremos entre los principales tributos de nuestro ordenamiento jurídico gestionados mediante el sistema de *autoliquidación* -Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido-, por cuanto sus especiales características han venido a plasmarse, como no podría ser de otro modo, en la aplicación específica de esta causa de exención de responsabilidad por infracción; ello no obstante, los concretos criterios seguidos en esta sede dependen de las circunstancias que concurran en cada ocasión⁶⁴.

A estos efectos, y comenzando por los pronunciamientos relativos al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, nuestros Tribunales han exonerado de responsabilidad por infracciones al contribuyente en supuestos en que la interpretación normativa resultaba especialmente *compleja*, al entenderse, en consecuencia, que el mismo había cumplido sus obligaciones tributarias con la debida diligencia. A título ejemplificativo, para el Tribunal Supremo la interpretación fue razonable en un caso de error en la imputación temporal de la renta derivada de la disolución de una sociedad, pero a la que precedieron una enajenación forzosa, su declaración de nulidad y la fijación judicial de una indemnización sustitutoria⁶⁵.

Junto a lo anterior, esta norma se aplica con carácter habitual en base a la *diversidad de criterios* jurisprudenciales y administrativos que puedan apoyar la autoliquidación presentada, según ha venido a admitirse en una hipótesis de interpretación de un precepto que fue posteriormente declarado contrario a la normativa comunitaria por el

63 Cfr. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 317 y ss. Por su parte, ALMENAR BELENGUER y RIPLEY SORIA ("Artículos 178 a 212", op. cit., pág. 1477) sostiene que, en este caso, la acción ni siquiera es típica, al haberse cumplido el criterio de la Administración, por lo que no constituye en puridad un supuesto de falta de culpabilidad sino, más bien, de ausencia de tipicidad.

64 Un examen de las líneas jurisprudenciales más importantes puede consultarse en la obra de LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., págs. 298 y ss. En relación con la LGT de 1963, véase el trabajo de MAGRANER MORENO, F.J., y QUILES BODI, F.J., "La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho Tributario sancionador. Análisis jurisprudencial", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995.

65 Sentencia del TS de 18 de febrero de 2013 (RJ 2013, 3100). A una conclusión similar han llegado nuestros órganos jurisdiccionales acerca de la tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable para calcular el rendimiento de la actividad económica [Sentencia del TSJ de Cataluña de 25 de octubre de 2012 (JT 2013, 667)], ante la dificultad para determinar la naturaleza de la actuación de mediación de los distribuidores de una entidad [Sentencia de la AN de 25 de abril de 2012 (JT 2012, 1069)], así como en casos de falta de declaración como rendimiento del capital mobiliario de una renta percibida por un socio de una sociedad al estimar que se trataba de un préstamo [Sentencias del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1267) y 27 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 3181)].

Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁶⁶. Ya desde otra perspectiva, nuestros órganos jurisdiccionales hacen valer la cláusula ahora examinada cuando el error cometido por el obligado tributario deriva de la conducta de un tercero⁶⁷, así como también en circunstancias en que, aunque errónea, la actuación de los contribuyentes se considera *plausible*⁶⁸.

Por el contrario, y siguiendo con este impuesto, se ha reputado improcedente la aplicación de la previsión del artículo 179.2 d) de la LGT cuando

queda constatada la *ausencia de diligencia* del sujeto pasivo, como sucede si surge un error en la cuantificación de una ganancia patrimonial que podría haberse realizado de forma adecuada⁶⁹ o ante el disfrute de una exención de manera equivocada cuyos requisitos resultan del todo claros⁷⁰. A este respecto, es especialmente relevante en esta sede el examen de la eventual colaboración del obligado tributario con la Administración tributaria, así como de la existencia de ocultación en la declaración presentada⁷¹, tomándose en consideración, para aplicar la norma ahora estudiada, el hecho de que la regularización practicada venga efectuada a la vista de los datos previamente declarados por aquél.

Nuestros Tribunales han exonerado de responsabilidad por infracciones al contribuyente en supuestos en que la interpretación normativa resultaba especialmente compleja, al entenderse, en consecuencia, que el mismo había cumplido sus obligaciones tributarias con la debida diligencia

Pasando ya a analizar algunas resoluciones atinentes al *Impuesto sobre Sociedades*, los criterios empleados por parte de nuestros Tribunales en relación con el problema que abordamos resultan similares a los que acaban de ser expuestos, puesto que los pronunciamientos favorables a la concurrencia de una interpretación razonable hacen referencia a situaciones de complejidad normativa⁷², en que surgen interpretaciones dispares en sede

66 Sentencia del TS de 28 de abril de 2011 (RJ 2011, 3776). Igualmente, ello se ha admitido en una hipótesis de calificación como ganancia patrimonial de la cantidad obtenida tras una expropiación forzosa [Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 15 de diciembre de 2012 (JUR 2012, 9886)], de intereses indemnizatorios como exentos [Sentencia del TSJ de Aragón de 27 de enero de 2010 (JT 2010, 1094)] y en relación con la inclusión de unos rendimientos derivados de un centro de turismo rural como de actividad económica o del capital inmobiliario [Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) de 27 de abril de 2012 (JUR 2012, 177403)].

67 Dicha conclusión ha sido alcanzada ante las dudas que presentan las situaciones en que no se había procedido a la retención por causa imputable al perceptor de las rentas [Sentencias del TSJ de Andalucía (Málaga) de 19 de septiembre de 2011 (JUR 2012, 86153 y JUR 2012, 85678)].

68 A estos efectos, la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 17 de noviembre de 2010 (JT 2010, 1498) estima que los obligados tributarios pudieron entender que su renuncia a suscribir una ampliación de capital no comportó la obtención de una ganancia patrimonial sujeta.

69 Sentencias de los TSJ de Andalucía (Málaga) de 28 de marzo de 2011 (JT 2011, 955) y 15 de julio de 2011 (JUR 2012, 85009) y Castilla y León (Valladolid) de 3 de mayo de 2013 (JUR 2013, 158653).

70 Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 4 de mayo de 2012 (JUR 2012, 196496).

71 *Vid.*, entre otras, Sentencias del TSJ de Asturias de 30 de octubre de 2012 (JT 2012, 1267) y 27 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 3181).

72 Así, se ha aceptado la existencia de una interpretación razonable en un caso de error en la calificación de la parcela enajenada como existencia o inmovilizado, al concurrir la figura jurídica de la segregación [Resolución del TEAC de 24 de julio de 2008 (JUR 2008, 326324)], ante la aplicación de la deducción por doble imposición [Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de noviembre de 2011 (JT 2012, 56)] y en relación con los límites de la provisión de depreciación de la cartera de valores [Sentencia del TS de 31 de enero de 2012 (RJ 2012, 3278)].

La aplicación concreta del artículo 179.2 d) de la LGT depende de las circunstancias que concurran en cada caso, casuística ésta que exige que la Administración tributaria motive la imposición de sanciones en cada supuesto específico

administrativa o jurisdiccional⁷³ o bien se trata de una autoliquidación errónea pero plausible. En este sentido, ha venido a excluirse la existencia de responsabilidad por infracción tributaria ante la consignación de una base negativa pendiente de compensación de modo improcedente conforme a la regulación contable y fiscal, en un caso en que el contribuyente creyó necesario incluir dicho dato para no perjudicar un futuro derecho a compensar, sin mediar un ánimo defraudatorio⁷⁴.

Junto a lo anterior, cabe destacar que los Tribunales tienen en cuenta, de una forma especialmente significativa, la *ausencia de ocultación* en la autoliquidación para excluir la responsabilidad por infracciones⁷⁵; más en concreto, han admitido el empleo de esta eximente ante la compensación incorrecta de bases imponible negativas, si bien en un supuesto en que no existió ocultación y el error no afectó al resultado de la liquidación que era a devolver, motivo por el cual el mismo podría haber pasado inadvertido, sin comportar una falta de cuidado⁷⁶.

Ahora bien, numerosos pronunciamientos descartan la aplicación de la cláusula analizada en hipótesis que caen fuera del ámbito que le es propio, argumentando la ausencia de elementos probatorios o la existencia de discrepancias fácticas⁷⁷, la concurrencia de datos falsos o falseados⁷⁸ o simplemente por tratarse de normas claras interpretadas de una forma incorrecta⁷⁹.

Sea como fuere, también las *circunstancias subjetivas* del obligado tributario se toman en consideración para negar la aplicación de esta eximente, argumentación ésta que ha sido adoptada en una situación en que aquél tenía

73 Sentencia de la AN de 14 de octubre de 2004 (JT 2004, 1513). En lo que atañe a la afección de bienes inmuebles a sociedades patrimoniales véase la Resolución del TEAC de 12 de junio de 2008 (JUR 2008, 319791).

74 Sentencia del TSJ de Cataluña de 7 de julio de 2010 (JUR 2010, 393252). A idéntica conclusión se ha llegado acerca de la compensación de bases negativas tras una operación de absorción [Sentencia del TSJ de Cataluña de 7 de julio de 2011 (JUR 2011, 324565)].

75 Vid. Sentencia del TS de 2 de noviembre de 2012 (RJ 2012, 10343), relativa a un caso de deducción incorrecta de gastos. No obstante, la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2003 (RJ 2003, 7604) ha precisado que la exactitud de la contabilidad viene modulada por la interpretación que sobre el referido deber haya realizado el sujeto pasivo, siendo esencial que no exista ánimo malicioso alguno por parte de este último. Acerca de esta problemática, véase el trabajo de ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *op. cit.*, pág. 2267.

76 Sentencia del TSJ Cataluña de 23 de febrero de 2012 (JT 2012, 347).

77 Resolución del TEAC de 30 de junio de 2011 (JUR 2011, 297754). A su vez, la Sentencia de la AN de 21 de enero de 2010 (JUR 2010, 34008) señala que no existe ningún conflicto aplicativo en relación con la calificación jurídica de ciertas partidas, por ser una situación en que ha de acreditarse la prestación del servicio que provoca un determinado gasto.

78 Vid. Sentencias de la AN de 26 de julio de 2001 (JT 2001, 1621) y 16 de mayo de 2013 (JUR 2013, 162663) y Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 2011 (JT 2011, 1092), sobre un caso de simulación de operaciones irreales.

79 Sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 16 de noviembre de 2012 (JUR 2013, 151617). En un supuesto de valoración improcedente, la Sentencia del TSJ de Galicia de 20 de febrero de 2012 (JUR 2012, 87141) ha indicado que "solamente la complejidad interpretativa o de aplicación de la norma que corresponde aplicar, no de otras que se sitúen en el entorno de la obligación tributaria, es la que puede amparar la exclusión de la responsabilidad que se defiende".

experiencia en previas operaciones idénticas a las que dieron lugar a la comisión de la infracción, lo cual presuponía el conocimiento de los requisitos previstos en la normativa vulnerada e impidió el reconocimiento de un error⁸⁰.

Para finalizar, y en lo que concierne a la interpretación razonable en relación con las autoliquidaciones del *Impuesto sobre el Valor Añadido*, nuestros órganos jurisdiccionales han seguido una línea similar a las ahora descritas⁸¹, admitiéndose en contextos complejos o en los que concurría una doctrina contradictoria; así, ello se ha aceptado ante las dudas que planteaba la calificación fiscal del operador turístico en el régimen especial de las agencias de viajes, lo cual dio origen incluso a una cuestión prejudicial⁸².

Asimismo, los Tribunales aplican dicha cláusula cuando surge un error en la autoliquidación que no fue debido a la actuación del obligado tributario, sino a la de un *tercero*, sin existir una conducta negligente; de hecho, así se ha apreciado ante la deducción de cuotas repercutidas por una persona que carecía de la condición de empresario o profesional, pero sin que se tuviera conocimiento de ello⁸³. Empero, distinta es la conclusión alcanzada ante la deducción de cuotas soportadas sin aportar la prueba correspondiente o sin acreditar los servicios efectuados⁸⁴, así como en aquellos supuestos en que no se cumplen los requisitos para ello⁸⁵.

Por último, también resultan analizadas las características propias del *obligado tributario*, entendiéndose que la mera alegación de la condición de ciudadano extranjero no permite considerar que concurra una interpretación razonable de la normativa en una situación en que fue aplicada una regla de no sujeción de manera incorrecta⁸⁶.

Siendo estos algunos ejemplos jurisprudenciales de qué ha de identificarse como una interpretación razonable de la normativa excluyente de responsabilidad por infracción, va de suyo que la aplicación concreta del artículo

80 Sentencia del TSJ de Galicia de 26 de noviembre de 2012 (JT 2013, 104).

81 A título ejemplificativo, cabe destacar la admisión de esta exoneración de responsabilidad por infracción cuando se comete un error acerca del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas aplicable sin voluntad de defraudar a la Administración tributaria [Sentencias del TSJ de Galicia de 14 de octubre de 2010 (JUR 2010, 397235) y 21 de octubre de 2010 (JUR 2010, 413651)]. A similar conclusión llega la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de abril de 2012 (JT 2012, 677) en un caso de empleo improcedente del régimen simplificado.

82 Sentencia del TSJ de Madrid de 25 de octubre de 2012 (JUR 2012, 374554). En relación con las cantidades abonadas en concepto de resarcimiento de gastos, véase la Resolución del TEAC de 15 de noviembre de 2012 (JUR 2012, 387413). *Sensu contrario*, la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 18 de julio de 2011 (JUR 2012, 84576) no admite la aplicación de la exención en un supuesto en que la postura del contribuyente de no incluir una subvención en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se fundamentó en un dictamen de la Administración que recomendaba la consulta a la Dirección General de Tributos.

83 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 27 de mayo de 2011 (JUR 2011, 344057).

84 En este sentido, se ha negado la existencia de una interpretación razonable en supuestos de aplicación de deducciones sin aportar prueba o factura [Sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 20 de abril de 2012 (JT 2012, 571)], que no corresponden a operaciones reales [Sentencias del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de abril de 2012 (JUR 2012, 304958) y 19 de abril de 2012 (JT 2012, 779)] o hacen referencia a servicios simulados [Sentencia del TSJ de Galicia de 4 de noviembre de 2010 (JT 2010, 1492)]. Por el contrario, *“la llevanza correcta de la contabilidad es un argumento a fortiori para excluir la culpabilidad”* [Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2013 (JT 2013, 535)].

85 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 8 de julio de 2011 (JUR 2012, 77917). En relación con la deducción por la adquisición de un vehículo sin acreditar su afectación a la actividad empresarial, véase la Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 9 de mayo de 2011 (JT 2011, 966)] y, en el caso de una embarcación, la Sentencia del mismo órgano de 17 de octubre de 2011 (JT 2011, 1480). En similares términos, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 28 de marzo de 2011 (JT 2011, 577) tampoco admite la existencia de una interpretación razonable ante la consignación de cuotas a compensar improcedentes conforme a una liquidación provisional dictada por la Administración que fue impugnada.

86 Sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) de 14 de julio de 2011 (JUR 2012, 84813).

179.2 d) de la LGT depende de las circunstancias que concurran en cada caso, casuística ésta que exige que la Administración tributaria *motive* la imposición de sanciones en cada supuesto específico atendiendo a la relevancia del razonamiento alegado por el obligado tributario, de acuerdo con las exigencias de seguridad jurídica que han de primar en esta esfera.

6. Cuestiones problemáticas de la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de responsabilidad por infracción tributaria

Una vez examinados los aspectos sustantivos de la interpretación razonable como causa de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, así como su aplicación jurisprudencial en relación con los principales impuestos de nuestro sistema tributario gestionados mediante autoliquidación, es el momento de abordar, ya para finalizar, algunos *aspectos problemáticos* que aquélla plantea en el instante presente.

En línea de principio, y dejando aparte las propias dificultades sistemáticas que presenta la regulación tributaria en este punto, no cabe duda alguna acerca de la relevancia que ostenta la regla prevista por el artículo 179.2 d) de la LGT, lo cual no obsta para que, una vez reconocido sin ambages el *principio de culpabilidad* en el ámbito tributario sancionador, cualquier comportamiento en que no concurra, al menos, negligencia, haya de quedar al margen de la eventual imposición de una sanción (art. 183.1 LGT). En este sentido, el reconocimiento expreso de la referida cláusula constituye un modo de acotar la aplicación del error invencible de prohibición en esta esfera y, de hecho, algunos autores consideran que resultaría más útil regular de forma general los efectos del error en la normativa tributaria vigente⁸⁷.

A mayor abundamiento, y como hemos tenido ocasión de indicar, el artículo 179.2 d) de la LGT no abarca todas las hipótesis de error que pueden llegar a producirse, cuya virtualidad, empero, sí resulta reconocida en la práctica en función de las circunstancias de cada caso concreto; así, se excluye la imposición de sanciones tributarias en aquellas situaciones en que el obligado tributario actúa con la *diligencia debida*, pero el elenco de supuestos expresamente previstos en el precepto mencionado es meramente ejemplificativo. Desde esta perspectiva, hemos examinado la casuística jurisprudencial existente en relación con esta cuestión, determinando las circunstancias concurrentes la aplicación de esta regla de exoneración de responsabilidad por infracción.

Por su parte, y en cuanto a los *problemas procedimentales* que esta causa de exención de responsabilidad por infracción tributaria presenta, resultará esencial, a la hora de reconocer su aplicación, que el obligado tributario ponga en conocimiento de la Administración la interpretación seguida, pues de otro modo es del todo improbable que pueda constatare el cumplimiento de los elementos que vienen a configurar la razonabilidad de un comportamiento específico.

87 Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 293. A este respecto, TOVILLAS MORÁN ("Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", op. cit., pág. 861) considera que deberían incluirse de forma expresa los errores en la calificación o de subsunción en la LGT. Por su parte, DE URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (*La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, op. cit., pág. 129) han señalado que la inadecuada utilización de esta cláusula "por la Administración y, en buena medida por los Tribunales de Justicia, ha desvirtuado su sentido inicial de dar carta de naturaleza al error invencible de prohibición, excluyendo la responsabilidad, cualquiera que fuera la solución definitiva al problema jurídico subyacente, si la discrepancia se residenciaba en una interpretación defendible en Derecho".

Siendo esto así, algunos autores han venido a señalar que sería conveniente que el sujeto pasivo adjuntara a su autoliquidación un *escrito* poniendo de relieve su razonamiento y facilitando la apreciación de dicha cláusula por parte de los órganos administrativos⁸⁸. Empero, también a lo largo del procedimiento tributario sancionador se arbitran diversos cauces para que el interesado alegue cuanto considere oportuno y haga constar, en su caso, la eventual existencia de una interpretación razonable de la norma [arts. 208.3 b) y 210.4 y 5 LGT], junto a lo cual, y como no podría ser de otro modo, cabrá efectuar tal alegación en vía de reclamación o recurso frente a la imposición de sanciones.

Por otro lado, no podemos sino recordar la importancia que presenta la *motivación* en la imposición de sanciones por parte de los órganos tributarios, debiendo fundamentarse la concurrencia de culpabilidad en la conducta del infractor en función de las circunstancias del caso concreto, lo cual exige tomar en consideración la eventual existencia de una interpretación razonable⁸⁹.

Sea como fuere, ha venido resultando habitual que la Administración motive la comisión de la infracción a la vista de que *no existe una interpretación razonable de la norma*⁹⁰, proceder éste que ha sido rechazado por nuestros órganos jurisdiccionales en numerosos pronunciamientos, en la medida en que la culpabilidad o la negligencia en la comisión de la infracción ha de fundamentarse adecuadamente⁹¹. A título ejemplificativo, el Tribunal Supremo ha precisado que *“la simple afirmación de que no se aprecian «dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables» no constituye suficiente fundamentación de la sanción”,* habiéndose anulado, por carencia de justificación, la imposición de sanciones tributarias motivadas en dichos argumentos, puesto que el ente administrativo está obligado *“a explicar que, pese a la complejidad natural o buscada del hecho litigioso, la posición del eventual infractor no es razonable”*⁹².

Por lo demás, sólo resta recordar la dificultad que comporta la circunstancia de que el artículo 179.2 d) de la LGT haga alusión, junto a la previsión relativa a la interpretación razonable de la norma, a aquellas situaciones en que el obligado tributario sigue un concreto *criterio administrativo* puesto de relieve a través de uno de los cauces en que se plasma el deber de asistencia de la Administración; no obstante, ello no debe implicar que sólo en defecto

88 LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, op. cit., pág. 297. Por su parte, ANÍBARRO PÉREZ (*La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., págs. 101 y ss.) hizo ya referencia a la conveniencia de introducir en nuestro ordenamiento una figura similar a la *mention expresse* existente en Derecho francés.

89 Así, la Sentencia del TS de 28 de enero de 2013 (RJ 2013, 2606) ha venido a indicar que *“no correspondía al obligado tributario justificar o explicar cuál ha sido la interpretación razonable que ha sustentado su conducta, o qué fines son los que perseguía, sino que incumbe a la propia Administración que sanciona descartar y comprobar, con la debida motivación, que los criterios hermenéuticos a los que llegó la entidad no estaban justificados ni amparados por la norma aplicada”*.

90 A estos efectos, DE URBANO CASTRILLO y NAVARRO SANCHÍS (*La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, op. cit., pág. 131) han precisado que los órganos tributarios suelen imponer sanciones a través de actos estereotipados con cláusulas de esta índole, si bien la ventaja de dicha formulación es que el obligado tributario puede eludir su responsabilidad al construir una explicación de su actuación a posteriori.

91 *Vid.*, entre otras muchas, Sentencias del TC 164/2005, de 20 de junio y del TS de 14 de enero de 2010 (RJ 2010, 3475), 15 de septiembre de 2011 (RJ 2011, 5680) y 2 de noviembre de 2012 (RJ 2012, 10343), de la AN de 2 de febrero de 2012 (JT 2012, 186) y de los TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de septiembre de 2010 (JUR 2011, 66481), 31 de mayo de 2011 (JUR 2011, 988) y 4 de octubre de 2011 (JUR 2011, 66376), Cataluña de 8 de marzo de 2012 (JT 2012, 358) y 4 de junio de 2012 (JT 2012, 809) y Castilla y León (Valladolid) de 14 de diciembre de 2012 (JT 2013, 92).

92 Sentencias del TS de 10 de julio de 2007 (RJ 2007, 7317) y 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827). Véanse, asimismo, las Sentencia del TS de 3 de abril de 2008 (RJ 2008, 2400) y de la AN de 2 de diciembre de 2010 (JT 2010, 1230).

de tal criterio pueda aplicarse la cláusula ahora examinada, si bien su existencia comportará mayores dificultades probatorias para el interesado que haga valer dicha causa de exoneración.

7. Bibliografía

- › AA.VV., *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001.
- › AA.VV., "La discrepancia en la interpretación de las normas como circunstancia excluyente de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario sancionador", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo II, 1993.
- › ADAME MARTÍNEZ, F.D., *La consulta tributaria*, Comares, Granada, 2000.
- › AGUALLO AVILÉS, Á., "Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias", *Crónica Tributaria*, núm. 59, 1990.
- › ALGUACIL MARÍ, P., "Dolo, culpa y error en la infracción por falta de ingreso", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 2004.
- › ALMENAR BELENGUER, J., y RIPLEY SORIA, D., "Artículos 178 a 212", en HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volumen II, 3ª edición, Aranzadi, Navarra, 2013.
- › ANÍBARRO PÉREZ, S., *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- › ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., "Capítulo XI. La potestad sancionadora", en AA.VV., *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- › CALDERÓN CARRERO, J.M., y ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núms. 221 y 222, 2001.
- › CALVO VÉRGEZ, J., "El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2006.
- "La exclusión de la responsabilidad por infracción tributaria derivada del cumplimiento de los deberes de información y asistencia: algunas consideraciones", *Gaceta Fiscal*, núm. 270, 2007.
- › CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Tomo II, 2005.

- › CUADRADO ZULOAGA, D., “Desarrollo práctico del procedimiento sancionador tributario: desprecio a la presunción de inocencia”, *Actualidad Administrativa*, Tomo III, 2002.
- › DE URBANO CASTRILLO, E., y NAVARRO SANCHÍS, F.J., *La Deuda Fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*, La Ley, Madrid, 2009.
- › DELGADO PACHECO, A., “Motivación de las resoluciones sancionadoras de la Administración tributaria. Evolución de la doctrina constitucional y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Consolidación de la doctrina iniciada por la STS de 6 de junio de 2008”, en AA.VV., *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010.
- › GARCÍA GÓMEZ, A.J., *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- › GARCÍA NOVOA, C., “Información y asistencia”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999.
- › GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C., *El nuevo régimen sancionador tributario comentado*, La Ley, Madrid, 2005.
- › GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., “El principio de responsabilidad en el Derecho Tributario sancionador y la reconducción de sus causas de exclusión a categorías sistemáticas”, en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010.
- › GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “Causas eximentes de responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2004.
- › LAMOCA PÉREZ, C., *Infracciones y sanciones tributarias*, CEF, Madrid, 2005.
- › LÓPEZ LÓPEZ, H., *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*, Aranzadi, Navarra, 2009.
- › MAGRANER MORENO, F.J., y QUILES BODI, F.J., “La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho Tributario sancionador. Análisis jurisprudencial”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo I, 1995.
- › MERINO JARA, I., “Infracciones y sanciones”, en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- › MORILLO MÉNDEZ, A., “No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria”, *Impuestos*, Tomo I, 1998.
- *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISS, Valencia, 2000.

- "Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de Ley. Antijuridicidad y responsabilidad. Las sanciones", *Carta Tributaria Monografías*, núm. 19, 2003.
- › PÉREZ BERENGENA, J., "La culpabilidad tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996.
- › PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 22ª edición, Civitas, Navarra, 2012.
- › PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, Á., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996.
- › PUEBLA AGRAMUNT, N., "Culpabilidad en la infracción tributaria. La STS de 12 de julio de 2010 y los Tribunales Económico-Administrativos: un uso interesado de la jurisprudencia", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 352, 2012.
- › RUIZ GARIJO, M., "Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Causas eximentes", Comunicación a las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2004 (en http://eprints.ucm.es/1462/1/pon_13.pdf).
- › SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- › TOVILLAS MORÁN, J.Mª, "Error como causa de exclusión de la infracción tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación Estudios Financieros*, núm. 301, 2008.
- "Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad", en AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010.
- › VILLAVARDE GÓMEZ, MªB., *Las consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

