

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 11 de abril de 2011, rec. 3768/2008.

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Impuesto sobre Sociedades. Sanción Tributaria. Imposibilidad de establecer culpabilidad por exclusión. Dotaciones al fondo interno de Pensiones del personal propio.

En relación con la imposición de unas sanciones, la resolución del TEAC, acogiendo el criterio de la Administración, había declarado que “..los hechos regularizados por la Inspección están regulados en normas suficientemente claras y precisas, por lo que la conducta del sujeto pasivo no puede eximirse de responsabilidad amparándose en dificultades de interpretación de los preceptos aplicables, apreciándose cuando menos simple negligencia en su conducta, especialmente si se tiene en cuenta que dicha cuestión ha sido objeto de reiterados pronunciamientos en idéntico sentido por parte de este Tribunal Central y de los Tribunales de Justicia...”

El Tribunal considera que esta motivación no es suficiente.

Fundamentos de derecho

PRIMERO .- ... La queja de la Administración del Estado, así planteada, debe ser rechazada en aplicación de doctrina reiterada de esta Sala, conforme a la cual la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963 , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma la concurrencia de una conducta negligente en el obligado tributario.

Es así porque, en primer lugar, la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, «en particular», uno de los casos en los que la Administración debía entender que el obligado había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios», de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente...

Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad...

Pero es que además, como señalan los jueces a quo, sobre la cuestión controvertida (la deducción de las dotaciones a una sistema interno de pensiones) ha habido un amplio debate en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia, provocado, fundamentalmente, por la falta de claridad de la regulación sobre la materia y por la sucesivas modificaciones normativas al respecto. En la sentencia de 25 de enero de 2010 (casación 5821/04, FJ 6º) hemos anulado una sanción tributaria debido, precisamente, a las dudas existentes sobre el alcance y la exégesis correcta de dicha regulación.