

CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Inspectora de Hacienda del Estado, excedente

(Comentario a la STS de 22 de junio de 2004, rec. núm. 7927/1999) *

La sentencia a la que dedicamos las presentes líneas plantea dos cuestiones. La primera podemos decir que tiene carácter sustantivo y que, a su vez, presenta una doble vertiente: el cómputo o no de las indemnizaciones por despido a efectos de la retención por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) sobre esos rendimientos del trabajo y, para el caso de que no se hubieran computado y, según el órgano actuante procediese tal cómputo, la procedencia o no de aplicar el mecanismo de elevación al íntegro. Y la segunda afecta a la sanción impuesta por el órgano actuante, la Oficina Nacional de Inspección (ONI), sobre la cuota considerada como cuota dejada de ingresar.

La sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de la que la sentencia del Tribunal Supremo (STS) que ahora se comenta trae causa fue dictada con fecha 7 de octubre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ018350) y en la misma (i) se confirma el criterio de la ONI en materia de sujeción a retención de las indemnizaciones por despido en la medida en que las mismas excedan de las cuantías señaladas por el ordenamiento jurídico (Estatuto de los Trabajadores), cualesquiera que sean las fijadas por la partes, (ii) se confirma igualmente el criterio administrativo en cuanto a la procedencia de aplicar el mecanismo de la elevación al íntegro y (iii) se declara nula la sanción impuesta al recurrente.

El Abogado del Estado recurre en casación apreciando infracción de las normas del ordenamiento jurídico por lo que a los artículos 77.4 d) y 88.3 de la Ley 230/1963, General Tributaria (LGT) (hoy derogada) se refiere. La entidad que recurre en cambio aprecia tal infracción en relación con el artículo 5.º y la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Nos interesa de manera clara el pronunciamiento del TS acerca de la no sancionabilidad de una conducta por la falta de ocultación en la misma. Será ése el objeto principal de este comentario. Resulta extremadamente interesante el pulso que algunos percibimos que existe entre una Administración

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 262, enero 2005.

que muchas ocasiones actúa de una manera cuasi-automática en materia de imposición de sanciones y unos tribunales de justicia que se ven avocados a una revisión casi sistemática de esos actos de imposición de sanción. Algunos habíamos pensado que la separación del procedimiento sancionador iba a servir para que la Administración tributaria tuviera más fácil el cambio y analizase con más detenimiento y sosiego que no todas las conductas objeto de regularización han de ser objeto de sanción, pero el balance no ha sido positivo en este punto.

No pretenden estas líneas ser un análisis estadístico de las sanciones impuestas en vía administrativa y que son objeto de un pronunciamiento judicial desfavorable, sino simplemente analizar una clara y rotunda línea jurisprudencial que creemos se está instaurando y que toma como fundamento un elemento clave hasta ahora no demasiado protagonista de los pronunciamientos jurisprudenciales: la ocultación como circunstancia cuya concurrencia resulta imprescindible para apreciar la sancionabilidad de una conducta.

Hay una frase del TS, contenida en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia que analizamos, que nos ha movido a destinar a la misma este artículo:

«Este punto, el de no ocultación, es capital en nuestra jurisprudencia a la hora de valorar la conducta del no recurrente.»

No podemos encontrar una frase con la que estar más de acuerdo que ésta, y aún más con el adjetivo, la ocultación es *capital*. En el caso enjuiciado resulta esclarecedor el análisis de la sentencia de la AN de la que la del TS trae causa. En ella, la Audiencia no baraja la falta de ocultación como elemento clave para justificar la improcedencia de sancionar la conducta del contribuyente, sino que lo apoya en la existencia de una interpretación razonable.

El TS en un curioso razonamiento analiza por el siguiente orden dos cuestiones: la ocultación y la interpretación razonable. Y en virtud de la ausencia de uno y la presencia del otro coincide con la apreciación de la Audiencia y considera que no procede sanción. ¿No podía el TS sencillamente haberse pronunciado sobre la existencia de interpretación razonable y por la misma haber mantenido la improcedencia de la sanción? Creemos que sí, pero ello no obsta que haya que atender a lo curioso que resulta que el Tribunal haya elevado la ocultación al mismo nivel que la interpretación razonable para justificar la ausencia de comportamiento sancionable.

Hay que decir que si bien compartimos que la conducta del contribuyente era en los años en los que se produjo fruto de una interpretación razonable, queremos dedicarnos aquí a estudiar el otro factor: la ocultación.

¿La equiparación de la ausencia de ocultación con la presencia de interpretación razonable comporta que ambas circunstancias son circunstancias cuya ausencia y presencia respectivamente impiden apreciar la existencia de una infracción? Está claro que la interpretación razonable lo es [art. 77.4 d) de la Ley 230/1963 y 179.2 d) de la vigente Ley 58/2003] pero ¿lo es también la ocultación?

Al respecto vamos a intentar analizar: (i) la evolución legislativa del concepto de ocultación, (ii) el concepto de ocultación, y (iii) cómo actúa la ocultación ¿como criterio de graduación? ¿como elemento constitutivo del tipo de la infracción? ¿como circunstancia cuya presencia exonera de responsabilidad?

Para el análisis de estas cuestiones hay que partir de una breve referencia al tratamiento que a la ocultación han dedicado los diversos textos legales (y reglamentarios) que se han sucedido en esta materia.

EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL CONCEPTO DE OCULTACIÓN

Resulta importante el análisis de esta evolución en la medida en que evidencia las distintas etapas por las que la circunstancia de ocultación ha pasado, y que fundamentalmente oscilan entre su consideración como elemento constitutivo del tipo infractor (Ley 230/1963 y actual Ley 58/2003) o su calificación como criterio de graduación (Ley 25/1995).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en su redacción original.

El artículo 79 establecía que «*constituyen infracciones tributarias de omisión: a) Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables mediante 1.º La falta de presentación de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102. 2.º La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos*».

Está claro que la ocultación formaba parte del tipo infractor y curiosamente lo hacía con una especial relevancia, dado que su presencia se exigía en el elemento subjetivo («*acciones u omisiones que tiendan a ocultar*») y, simultáneamente en el objetivo, dado que la ocultación, entendida como la falta de presentación de declaraciones o las presentaciones de aquellas que sean falsas o inexactas, es el medio por el que deben cometerse las infracciones.

Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT.

La ocultación desaparece como elemento constitutivo del tipo. Cabe la duda de cuáles debieron ser las consecuencias de la desaparición del tipo. ¿Pasó a ser considerado criterio de graduación? Conceptualmente no creemos que ello ocurriera, sin perjuicio de que la aplicación práctica del régimen sancionador haya provocado que, en ocasiones, el criterio de graduación por perjuicio económico (que era de carácter automático en función de la cuantía defraudada) haya utilizado la ocultación como base para afirmar su concurrencia.

Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

El artículo 82.1 de la LGT en su nueva redacción establecía que *«las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: (...) d) La ocultación a la Administración mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta»*.

A este respecto cabe destacar tres notas:

- (i) La ocultación se configura como un criterio de graduación, es decir, su presencia va a obligar a incrementar necesariamente la sanción mínima.
- (ii) Se amplía su ámbito puesto que de apreciar ocultación cuando la misma se refiere a la realización del hecho imponible o al exacto valor de las bases liquidables, se pasa a apreciar tal circunstancia cuando viene referida a los «datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria», alcanzando así a todos los datos relativos por ejemplo a la aplicación de un tipo impositivo u otro, a las deducciones, etc.
- (iii) Se genera una discusión parlamentaria clara que ya evidencia que la ocultación, tal como se defina, se integra y forma parte del tipo, y no se trata de una mera circunstancia de graduación. Toda esa discusión gira en torno a la indebida configuración de la ocultación como criterio de graduación puesto que forma parte del tipo.¹

La discusión del punto 3 es fundamental por una doble razón. En primer lugar porque de ella depende que puedan sancionarse o no conductas en las que la ausencia de la ocultación imposibilitaría la sanción si fuera elemento integrante del tipo y sólo dejaría la sanción en su grado mínimo si fuera circunstancia de graduación.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La vigente LGT clasifica las infracciones que comportan perjuicio económico (arts. 191, 192 y 193) en infracciones leves, graves o muy graves según su importe y la concurrencia de determinadas circunstancias. En este sentido, la ocultación se configura como un elemento constitutivo de las infracciones graves, las cuales se definen como aquellas en las que la cuota dejada de ingresar y/o cuya devolución se hubiera obtenido indebidamente supera los 3.000 euros y se aprecia ocultación en su comisión.

¹ Para el análisis de esa esclarecedora discusión parlamentaria nos remitimos al reflejo de la misma en nuestro trabajo publicado en el número 77/1995 de Crónica Tributaria *«Consideraciones sobre la ocultación de datos mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas»*.

Según el artículo 184.2 de la misma norma se aprecia ocultación «*cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100*».

Notas destacables del nuevo marco normativo serían las siguientes:

- (i) Su ámbito se delimita en principio con mayor precisión, dado que frente a considerar ocultación la de cualesquiera datos que sean necesarios para la determinación de la deuda tributaria, pasa a considerarse ocultación la falta de presentación de declaración o la presentación de la misma en casos concretos que enumera, pero después establece como cláusula de cierre la de la Ley 25/1995 «... o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria».
- (ii) Pero el auténtico nudo gordiano de la Ley 58/2003 en esta materia es el tratamiento que hace de la ocultación al considerar que respecto de las infracciones leves la ocultación no forma parte del tipo, y respecto de las graves o muy graves sí lo forma (necesariamente en las graves y puede estar presente también en las muy graves).

En relación con este último punto creemos que la Ley ha desaprovechado la oportunidad de incorporar una línea jurisprudencial que si no podemos decir que sea absoluta y rotunda, sí creemos que, como luego se expondrá, empieza a tener un peso claro, contando ya con varios pronunciamientos del TS, entre otros el que hoy motiva este comentario.

Esa línea jurisprudencial todavía no acatada por la Administración (ni por la Agencia Estatal de Administración Tributaria ni por los Tribunales Económico-Administrativos) señala que la ocultación forma ineludiblemente parte del tipo infractor y que si la misma no está presente no puede apreciarse infracción alguna.

CONCEPTO DE OCULTACIÓN

En un extremo puede definirse la ocultación como aquella conducta del obligado tributario consistente en la falta de presentación de declaraciones o la presentación de las mismas con inclusión de hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente datos que incidan en la determinación de la deuda tributaria. Nos hemos limitado a reproducir casi literalmente el texto del artículo 184.2 de la vigente LGT.

¿A qué problema nos enfrentamos? Al problema clave en este tema: definida así la ocultación, resulta prácticamente imposible encontrar supuestos en los que la conducta defraudadora no se realice a través de la ocultación. ¿Cómo es posible defraudar si se presenta una declaración con todos los datos que inciden en la determinación de la deuda correctos? Es casi ontológicamente imposible.

En el otro extremo, podemos definir ocultación como aquella circunstancia presente en la conducta del infractor por la cual el mismo sustrae del conocimiento de la Administración tributaria competente los datos necesarios para que ésta determine la deuda tributaria. Así considerada no habría ocultación cuando de la conducta del obligado tributario la Administración puede determinar el importe de la deuda tributaria, aunque éste haya declarado incorrectamente. Pongamos un ejemplo: la Administración se empeña en sancionar meros errores de cumplimentación de la declaración cuando de la lectura de la misma la Administración puede determinar la deuda tributaria sin necesidad de actuación investigadora alguna. Es el caso de deducir en la declaración anual del Impuesto sobre Sociedades (IS) unos pagos a cuenta erróneos, o de declarar correctamente en la declaración los rendimientos, pero al llevarlos a la hoja de liquidación incurrir en algún error. Puede estar seguro el lector de que en estos casos la Administración sigue pretendiendo la imposición de sanciones ².

Bajo nuestra consideración el concepto de ocultación se corresponde con la segunda formulación expuesta, de manera que sólo hay ocultación cuando la conducta del contribuyente realmente hurta del conocimiento del órgano administrativo competente los datos necesarios para la determinación de la deuda. Apoya nuestro punto de vista entre otras la STS de 10 de noviembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ015136):

«Según esta interpretación del artículo 79 a) en relación con el artículo 123.1 de la LGT, siempre que la Administración tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma LGT), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación.»

² Así la STSJ de Andalucía de 5 de abril de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ010763) establece que *«no puede desprenderse responsabilidad constitutiva de la infracción tributaria por la que se sancionó, pues el contribuyente en su autoliquidación, no ocultó ningún dato que impidiese una futura investigación fiscal, de hecho se produjo la correspondiente revisión en base a los datos de la misma, sin que pueda entenderse que existió ánimo defraudatorio, pues la alegación de la parte actora es perfectamente razonable y coherente con los hechos objetivos acreditados (multiplicar por cinco los pagos fraccionados realizados en lugar de por cuatro) que acreditan un error aritmético y que por razones puramente lógicas no tendría ningún sentido haber realizado intencionalmente la operación y exponerse a una comprobación segura con las responsabilidades tributarias que la misma conllevaría».*

Y en similares términos, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 26 de diciembre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ015618) establecía que *«el carácter evidente y flagrante de un error informático como el que ha dado origen a las presentes actuaciones (dejar de teclear la tecla 8 de las centenas de millar en una declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido) enerva toda posibilidad de sanción... Pensemos que, aunque no se aceptaran los argumentos anteriores, estaríamos ante una culpa tan levisima que aplicar incluso la sanción mínima del 50% de la cuota sería notablemente excesivo y desproporcionado; por lo que es evidente que la LGT no estaba pensando en casos como éste al decir que las infracciones tributarias asimismo se castigarán a título de simple negligencia».*

En el caso enjuiciado en dicha STS, y dado que se había presentado ante el Ayuntamiento competente el proyecto de obras y el presupuesto de las mismas y liquidado y pagado la correspondiente tasa de licencias urbanísticas, la falta de presentación de la declaración-autoliquidación, a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), se consideró que no constituía infracción tributaria grave, porque el Ayuntamiento tenía todos los datos para practicar una liquidación provisional abreviada, de conformidad con el artículo 123 de la LGT, resultando especialmente esclarecedor el Fundamento de Derecho Tercero:

«Como confirmación de la tesis interpretativa anterior, la Sala debe acudir a principios fundamentales del Derecho sancionador, como es el de que la infracción tributaria se predica de la conducta del sujeto pasivo autor de los hechos, pero tal hipótesis no puede depender de la conducta de la Administración Tributaria, concretamente de que ésta, ante la falta de presentación de la declaración-autoliquidación decidida, en lugar de practicar la liquidación provisional de oficio, mediante comprobación abreviada, en cuyo caso no habría infracción tributaria, ni imposición de sanciones pecuniarias, actúe por medio de la Inspección de los Tributos, e interpretando el artículo 79.1 de la LGT, sin las debidas salvedades, considere que sí existe infracción tributaria grave, imponiendo al sujeto pasivo una sanción del 50 por 100, lo cual pugna con los más elementales principios de imputabilidad y responsabilidad, propios del Derecho sancionador.»

No obstante, el Tribunal, suponemos que consciente de lo oscuro del tema aclara que «por supuesto, y para evitar equívocos, sí existirá infracción tributaria grave, según el artículo 79.1 de la LGT, según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que, si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto» y, en la misma línea añade que «la Sala debe aclarar que la doctrina interpretativa expuesta es válida en el caso concreto, tratado en esta sentencia, o sea respecto del ICIO, siempre que se cumplan los siguientes requisitos, como ocurre en el caso de autos 1. Que se haya presentado proyecto de obras y presupuesto de las mismas, visado por el colegio oficial. 2. Que se haya solicitado y obtenido la correspondiente licencia de obras. 3. Que, en consecuencia, la Administración Tributaria del Ayuntamiento de que se trate tenga pleno conocimiento de los datos necesarios para practicar la liquidación provisional».

Pero además, y en la misma línea podemos citar las sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Madrid, de 14 de junio de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ015047) y la del TS de 29 de abril de 2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ017076).

Creemos así que es imprescindible para apreciar ocultación en la conducta de un contribuyente que, bien por dolo, bien por culpa o cuando menos por negligencia se produzca el resultado de evitar el conocimiento de un elemento determinante de la deuda ³. De esta manera si la ocultación finalmente no se produce y la Administración puede ser conocedora del importe de la deuda tributaria, lo liquide o no, no es apreciable ocultación en la conducta. En esta línea de ligar la ocultación con el desconocimiento producido en la Administración cabe mencionar la STS de 20 de enero de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ013549). En ella el Tribunal considera no sancionable la conducta de una sociedad transparente que, si bien no había presentado declaración por el IS por el ejercicio 1984, sí había reflejado en su contabilidad los beneficios habidos en el mismo, y cuyos socios habían imputado en sus declaraciones de IRPF sin ocultación alguna la parte correspondiente a cada uno.

CÓMO ACTÚA LA OCULTACIÓN

Anticipando ya nuestra opinión hemos de decir que a nuestro entender la ocultación se configura como parte del tipo infractor, por lo que su ausencia impide considerar como sancionable la conducta del contribuyente. Si bien esta interpretación sólo es posible partiendo de un concepto estricto del término ocultación en la línea definida en el apartado anterior.

Pero las posibilidades teóricas son tres, ya que la ocultación se puede configurar como elemento de tipificación de la infracción, como circunstancia que exonera de responsabilidad o como criterio de graduación.

Consideración de la ocultación como elemento del tipo infractor.

Si la disminución de la deuda tributaria, o la obtención de la devolución indebida, se realizan sin sustraer del conocimiento de la Administración tributaria los datos para la determinación de la deuda de manera que la misma pueda dictar una liquidación provisional con los datos que obren en su poder procedentes del propio contribuyente ⁴ (es decir, partimos del concepto antes defendido de ocultación) no procede apreciar infracción.

No precisamos entrar en qué órgano, o en qué tipo de procedimiento ha de realizarse o ser posible la regularización por la Administración, porque ello dependerá de la concreta distribución de funciones y facultades que en cada momento existan, y no tiene trascendencia alguna al efecto. Debemos aclarar no obstante a qué Administración tributaria es exigible que se le haya dado conocimiento de los datos para evitar que se aprecie ocultación. En principio, destaquemos que se parte

³ Nos resultaría excesiva dada la actual dicción de la LGT que exigiéramos un especial ánimo específico de ocultación como hacía la jurisprudencia en relación con la infracción de omisión [*vid.* STS de 20 de noviembre de 1991 (*Normacef Fiscal*, NFJ001405)].

⁴ No defendemos la consideración de los datos declarados por terceros a efectos de evitar la apreciación de ocultación.

de que no basta con la declaración o la presentación de la documentación acreditativa de los hechos y datos con trascendencia tributaria ante cualquier Administración. De esta manera, la presentación de documentación ante una Administración distinta de la tributaria no tiene trascendencia, pero, *a sensu contrario*, la declaración de los datos o la presentación de documentación acreditativa de los mismos ante cualquier Administración evita la apreciación de ocultación.

La jurisprudencia que avala nuestra postura es abundante y podemos clasificarla en dos bloques: aquellas sentencias que niegan la procedencia de la sanción impuesta por la Administración por razón de la ausencia de ocultación y aquellas que niegan la procedencia de aplicación del criterio de graduación porque consideran que la ocultación efectivamente existe, pero la misma lo que da lugar es a la aplicación de la sanción misma, no del criterio de graduación, ya que ello comportaría una sanción que automáticamente se situaría en el importe de la sanción mínima más el incremento por ocultación.

a) Improcedencia de la sanción por ausencia de ocultación.

Tanto la AN en muy numerosos pronunciamientos [9 de diciembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ009351), 15 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012853), 16 de octubre de 2003 ó 20 de noviembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016174) entre otras] como los TSJ [TSJ de Aragón de 3 de diciembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ009003), TSJ de Asturias de 29 de marzo de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009633), TSJ de Baleares de 7 de septiembre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011439), TSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de abril de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013827) entre otras] y el propio TS [sentencia de 21 de septiembre de 1987 (*Normacef Fiscal*, NFJ000313)] han mantenido esta postura.

Así cabe destacar la sentencia de la AN de 9 de diciembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ009351) que, en relación con la improcedencia de sancionar la conducta de un contribuyente que aplicó la exención por reinversión a la plusvalía generada en la venta de determinados terrenos cuando, por no estar los mismos relacionados con la actividad en el momento de la transmisión, no era procedente dicho beneficio fiscal, considera que la ausencia de ánimo de ocultación a la Hacienda Pública resulta clave para negar la posibilidad de aplicar sanción al contribuyente:

«En el caso que nos ocupa, según se desprende del expediente, los datos que han permitido a la Inspección practicar la correspondiente liquidación han sido obtenidos de la propia entidad inspeccionada, sin que se observe en la conducta de esta última ánimo de ocultar hechos a la Hacienda Pública, corroborado por el hecho de llevar una contabilidad ajustada a la normativa vigente y en la que no se apreciaron, a juicio de los actuarios, anomalías sustanciales en orden a la exacción del tributo, ello unido a cierta dificultad en la interpretación de las normas a aplicar, con la existencia de criterios interpretativos diferentes, incluso en el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resoluciones anteriores respecto de un supuesto de análoga naturaleza, conduce a este Tribunal a entender que no existe elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, procediendo, en consecuencia, calificar el expediente de rectificación sin sanción y con intereses de demora.»

Por su parte, el TSJ de Aragón de 3 de diciembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ009003) en una línea muy similar señala, en relación con una serie de gastos no deducibles declarados por el contribuyente como si lo fueran, «*que frente al criterio mantenido por la Administración del Estado en las resoluciones impugnadas, no existió ocultación de la base imponible por el sujeto pasivo del impuesto, sino que declarando la base exacta, tal como se reconoce en el acta de la Inspección levantada a dicha mercantil por el funcionario actuante, procedió a detraer de la misma, al considerarlos deducibles, determinados gastos que se han analizado anteriormente y que no lo eran, o por mejor decir, que aun siendo discutible la procedencia de dicha deducción no pudieron ser calificados como tales más por falta de prueba que por motivos de procedencia o improcedencia en cuanto a su deducción, lo que impide estimar concurrente el requisito subjetivo de culpa, al menos, necesario para la existencia de toda infracción tributaria*».

En relación con la práctica de retenciones por importe inferior al correcto y la pretendida aplicación por la Administración de la elevación al íntegro (supuesto similar al enjuiciado en la STS que se comenta), la AN en su sentencia de 20 de noviembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016174) ya lo deja claro:

«Al no haber existido ocultación de dato alguno por parte de la sociedad recurrente, sino una aplicación errónea de las normas, que no han impedido que la Inspección haya procedido a regularizar su situación tributaria en base a los datos y conceptos declarados por el sujeto pasivo en su autoliquidación, procede la aplicación de lo establecido en el artículo 77.4 d), de la LGT que dispone:

"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".

Este precepto se ha de interpretar en el contexto del Impuesto, del mecanismo de la "autoliquidación", de la "declaración" del Impuesto presentada por el contribuyente, como el propio precepto indica, sin que los errores en la aplicación de los tipos o de los límites legales puedan elevarse a la categoría de sanción, siempre en el contexto de una "declaración veraz", es decir, en la que por el contribuyente no se ha sustraído dato alguno que pueda inducir a engaño a la Administración Tributaria o a la pretensión de obtener un beneficio fiscal improcedente, o a un aprovechamiento ilícito, sin que exista ánimo defraudatorio o pretensión de incumplir con las obligaciones tributarias, debiéndose distinguir entre incumplimiento de la obligación de retener y cumplimiento defectuoso de dicha obligación, siendo la primera de las conductas la sancionable.»

Igualmente en materia de retenciones, cabe mencionar la sentencia de la AN de 16 de octubre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ014999), según la cual la declaración de las bases y la diferencia por razón de la aplicación de tipos de retención inferiores a los correctos, no puede ser sancionada, plan-

teándose la alternativa de haber ido por infracción simple: «al no haber existido ocultación de dato alguno por parte de la sociedad recurrente, sino una aplicación errónea de las normas, además de la correcta conducta contable de la sociedad (como se expresa en las actas por parte de la Inspección), que no han impedido que la Inspección haya procedido a regularizar su situación tributaria en base a los datos y conceptos declarados por el sujeto pasivo en su autoliquidación, si bien no procede la aplicación de lo establecido en el artículo 77.4 d) de la LGT que dispone: "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", si hubiera procedido, en su caso, la aplicación del artículo 78 de la LGT, que tipifica la "infracción simple"».

En una línea que se repite también en otras muchas sentencias, la AN liga la falta de ocultación y la existencia de una interpretación razonable de manera que se trata de requisitos cuya apreciación debe ser simultánea para que la conducta sea sancionable, así la sentencia de 15 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012853) dispone lo siguiente en relación con este punto:

«El TEAC sostiene que la norma es clara y que no existía ninguna duda sobre su interpretación. Ahora bien, la cuestión se plantea ante un cambio normativo que afecta a particulares no expertos en derecho y que además han de actuar en el ámbito tributario de manera activa en aplicación de la norma. Pues bien, en tales circunstancias, cuando ni ha existido ocultación, ni repercusión y cuando el cambio normativo es muy reciente, es admisible un error justificable en cuanto a la aplicación del régimen que de manera reiterada venía siendo el exigido.»

En la misma línea resulta especialmente clara la STSJ de Baleares de 7 de septiembre de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011439), según la cual en un caso en que el contribuyente declara como gasto el ingreso de un plan de pensiones, adjuntado el certificado al efecto, no procede apreciar sanción:

«Debe darse la razón al recurrente por cuanto el error se desprende de la propia documentación adjuntada a la declaración de tal modo que no existe ocultación de datos merecedora de sanción, sino error involuntario que excluye la culpabilidad desde el momento en que el sujeto pasivo facilita todos los datos y factores necesarios para cuantificar la liquidación. No es el caso de que el sujeto pasivo hace ocultaciones que son descubiertas por la actividad comprobadora de la Administración, en el que no cabe pensar en una violación del principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24 de la Constitución Española, al existir una actividad probatoria de cargo que ha permitido acreditar la realidad del hecho y de la cuota tributaria no ingresada en su momento.»

Pero la sentencia con la que debe cerrarse esta consideración acerca de la ocultación como parte integrante del tipo infractor es la del TS de 21 de septiembre de 1987 (*Normacef Fiscal*, NFJ000313), en la que dicho Tribunal mantiene que «el núcleo de la infracción consiste en la ocultación, total o

parcial, del hecho imponible o del exacto valor de las bases liquidables, según la configuración genérica del primero de los supuestos tipificados como infracciones de omisión en la versión originaria del artículo 79 de la ley general tantas veces aludida, modificada en 1985. Por tanto, cuando el declarante como en este caso expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. 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».

b) Improcedencia de aplicar la graduación por ocultación cuando la misma está presente en la conducta del contribuyente por formar parte del tipo infractor.

Todas las sentencias dictadas en este sentido presentan una aspiración común: dado que la ocultación forma parte del tipo y que en las conductas enjuiciadas tanto la ocultación como las restantes circunstancias del mismo están presentes, procede la imposición de la sanción, pero nunca el agravamiento de la misma por la ocultación dado que eso significaría, en primer lugar, que un mismo elemento se utiliza para afirmar la sancionabilidad de la conducta y simultáneamente para su agravamiento, y, en segundo lugar, un consecuente automatismo en la imposición de una sanción mínima que se alejaría del mínimo legal y se fijaría en el mínimo más el incremento por ocultación.

En este bloque debe destacarse el protagonismo casi absoluto de la AN, aunque hay alguna especialmente clara del TSJ de Madrid al respecto, siendo este Tribunal el que quizá de manera inicial elabora la crítica al automatismo derivado de que la ocultación se configure como criterio de graduación tras la Ley 25/1995.

Así, en la STSJ de Madrid, de 15 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ005088), y en relación con un supuesto clásico en el estudio de la ocultación (el ICIO al que antes nos hemos referido), el TSJ dispone que, si bien procede la imposición de sanción, «*cuestión distinta es si la cuantía de la sanción pecuniaria es la correcta. Por de pronto, el mismo Ayuntamiento demandado reconoce implícitamente su improcedencia en el escrito de contestación al reducirla al 50 por 100 de la cuota exigible, ajustándose, con ello, a los baremos indicados en los artículos 87 y concordantes de la LGT en su nueva redacción; pero se sostiene, no obstante, por la Administración demandada que sobre este 50 por 100 –notablemente inferior, desde luego al 150 por 100 impuesto y recurrido– habrá de aplicarse un recargo de un 10 por 100 ajustándose a lo dispuesto en el artículo 82.1 d) de la misma Ley citada, por estimar que en la conducta sancionada ha concurrido la circunstancia de agravación específica en ella recogida. El Tribunal no comparte ese criterio, por lo que se impone la revocación del mismo, ya que la simple circunstancia de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo no puede integrar, a su vez y por sí sola, una conducta de ocultación mediante la falta de presentación de declaraciones, o presentación de declaraciones inexactas o incompletas que derive en una disminución de la deuda tributaria. Entenderlo así supondría una reduplicación inadmisibles del tipo descrito, y convertiría automáticamente cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso por falta de declaración en una conducta agravada».*

Interesa destacar en relación con la sentencia que acaba de mencionarse que creemos que la misma, en cuanto a la sancionabilidad de la conducta, entra en conflicto con las SSTs de 10 de noviembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ015136) y 29 de abril de 2004 (*Normacef Fiscal*, NFJ017076), y con la del propio TSJ de Madrid de 14 de junio de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ015047), dado que estas tres sentencias en relación con la liquidación del ICIO, niegan la apreciación de sanción por falta de ocultación y la de 1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ005088) aprecia infracción, aunque considera que no procede incrementar por ocultación porque dicha circunstancia ya ha sido tomada en consideración para considerar sancionable la conducta del contribuyente.

Acudiendo ya a la extensa doctrina de la AN debemos destacar entre otras las siguientes: 23 de marzo (*Normacef Fiscal*, NFJ009388), 29 de junio (*Normacef Fiscal*, NFJ010235), 28 de septiembre (*Normacef Fiscal*, NFJ010316), 10 y 15 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009882 y NFJ014618, respectivamente), 2 de octubre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ015194) etc. Así, la primera de las sentencias mencionadas señala refiriéndose al incremento por ocultación propuesto por la Inspección que *«ha de rechazarse, en cambio, el incremento de los otros 10 puntos aplicados por la resolución recurrida al amparo del apartado d) del mismo artículo 82.1, que se refiere a la ocultación a la Administración mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta. Tal regulación constituye una suerte de automatismo, contrario al principio de legalidad tributaria, que imposibilita la aplicación del incremento porcentual de la sanción por dicha causa. En este sentido, existe una reiterada y consolidada doctrina de esta misma Sala (Sentencia de 8 de julio de 1999, entre otras muchas) que se pronuncia en los siguientes términos: sobre las circunstancias que permiten graduar la sanción, especialmente en el sentido de elevar su importe, ha de proyectarse también el principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, razonando la Administración el porqué de la aplicación de esta circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer en 50 puntos el Legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de incrementar con criterios de generalidad aquella sanción mínima en 10 puntos sobre la base de que la declaración presentada es inexacta, incremento automático que es contrario al referido principio de culpabilidad y que por ello ha de decaer».*

Las restantes sentencias de la Audiencia mencionadas abundan en la misma línea.

Y también en esa línea, pero quizá mejorando en parte la línea jurisprudencial previa, la AN en sentencia de 2 de octubre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ015194) dispone que *«sobre las circunstancias que permiten graduar la sanción, especialmente en el sentido de elevar su importe, ha de proyectarse también el principio de culpabilidad a fin de eliminar cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, razonando la Administración el porqué de la aplicación de esa circunstancia que agrava la sanción mínima que ha querido establecer el legislador, pues en caso contrario se llega al resultado de imponer con criterios de generalidad la sanción incrementada en 10 puntos sobre la base de que la declaración presentada no fue exacta».*

Consideración de la falta de ocultación como circunstancia que exonera de responsabilidad.

No existe en puridad una línea jurisprudencial que apoye esta construcción. De hecho, sólo hemos encontrado una resolución del TEAC en esta línea, pero dado el órgano del que procede y la relativa cercanía en el tiempo de la misma hemos considerado adecuado destinarle un epígrafe a este criterio.

Efectivamente, el TEAC, en su resolución de 8 de junio de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ011356) señala lo siguiente:

«Por tanto, (...) hay que terminar diciendo que en este caso la conducta de la empresa reclamante estuvo amparada por una de estas interpretaciones (que sólo procedía retención sobre la indemnización que exceda del salario de 45 días por año de servicio) y dado que, además, proporcionó a la Inspección todos los datos necesarios para practicar la liquidación tributaria, sin que se aprecie ánimo de ocultar hechos a la Hacienda Pública, hay que aceptar la existencia de circunstancias que exoneran a la reclamante de responsabilidad, por lo que procede estimar en este punto la reclamación, declarando que no procede sanción por la insuficiente retención practicada sobre la indemnización por cese del alto directivo a que se refiere la liquidación impugnada.»

No compartimos esta consideración porque creemos que la ausencia de ocultación lo que evidencia es la ausencia de tipo, pero creemos que es loable que un órgano como el TEAC que, como veremos en el epígrafe siguiente se caracteriza por un nulo desarrollo del concepto de ocultación y una prácticamente total ausencia de motivación al efecto, haya intentado una alternativa que si bien no coincide con la que en estas líneas defendemos, produce un resultado similar ya que evita la imposición de sanción.

Consideración de la ocultación como criterio de graduación.

No compartimos este criterio y nos parece además un grave error la consideración de una misma circunstancia para afirmar la conducta sancionable a la par que para apreciar la presencia de un criterio de graduación.

Es el TEAC el que de una manera masiva mantiene tal postura, resultando curioso lo «bipolarizado» de este tema: la AN está masivamente a favor de la consideración como elemento constitutivo de la infracción, y el TEAC en cambio tiene claro que la ocultación es un criterio de graduación.

Ahora bien, hay que señalar que el TEAC, lejos de motivar su punto de vista, se limita a exponer que considera aplicable la ocultación como criterio de graduación e incrementa la sanción [TEAC de 22 de febrero (*Normacef Fiscal*, NFJ004296), 9 y 23 de octubre (*Normacef Fiscal*, NFJ000519)

y 3 de diciembre de 1996 (*Normacef Fiscal*, NFJ005322), 12 de febrero (*Normacef Fiscal*, NFJ005582) y 24 de abril de 1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ005603) o 13 de febrero de 1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ006614)] o que no está presente tal circunstancia, a pesar de lo cual impone sanción pero sin agravar por tal criterio [TEAC de 29 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ005364) y 22 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012829) entre otras].

Así en la de 29 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*, NFJ005364) la conducta no presenta ninguna clase de ocultación porque se trata de unas amortizaciones que, por tratarse de activos al margen de los integrados en la normativa del impuesto, el contribuyente debía proceder a probar la efectiva depreciación, y la misma no se pudo hacer, pero en todo caso los datos constaban expresamente en las declaraciones facilitadas a la Administración. Más claro es aún si cabe la de 22 de marzo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ012829), en la que se regulariza como sancionable sin apreciar ocultación la realización de una revalorización contable en la que ningún dato se sustrajo del conocimiento de la Administración.

No obstante hay que resaltar la existencia de dos fallos de la AN que lejos de seguir la doctrina de dicho tribunal, se desmarcan de la misma y apoyan la postura del TEAC. Se trata de las sentencias de 20 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010774) y 7 de diciembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ010564). En la primera la Audiencia concluye que *«aun siendo cierto que no hubo ninguna actuación de ocultación por el sujeto pasivo al efectuar su declaración, la actora en ningún momento ha alegado y desarrollado cuál era la norma jurídica controvertida y en qué consistía esa interpretación jurídica divergente pero razonable que permitiera entender que no obró si no ya dolosamente sí más que temerariamente en la amplia constatación como gastos deducibles en su auto-declaración por IS, ejercicio 1990, de partidas que carecían de este carácter»*.

El criterio de la segunda nos parece aun especialmente desacertado. Y ello porque si bien el planteamiento que hace es correcto, la conclusión en la que el mismo se plasma resulta desacertada y claramente opuesta al primero. Efectivamente, la Audiencia mantiene que *«según esta interpretación del artículo 79 a), en relación con el artículo 123.1 de la LGT, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma LGT), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación. (...) Sí existirá infracción tributaria grave, según el artículo 79.1 de la LGT, según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto»*. Pero en virtud de tal argumentación, la conclusión a la que llega la Audiencia es que en el caso enjuiciado, en que la cifra de retenciones a cuenta consignadas en la declaración resumen anual correspondiente al ejercicio 1991, y los ingresos por dicho concepto efectivamente realizados en las declaraciones periódicas se apreciaba una diferencia, cuyo ingreso fue requerido y efectuado, hay ocultación. **¿Cómo puede pensarse que hay ocultación**

cuando la Administración ante la discrepancia entre lo declarado y lo ingresado se limita a exigir el ingreso de dicha discrepancia? Incomprensible a nuestro entender. Y la Audiencia concluye así que *«Por lo que en un caso como el presente en el que no se dan de base discrepancias interpretativas de carácter normativo, pese a que el declarante expone todos los datos y factores que conoce y a su juicio han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, a criterio de la Sala concurre cuando menos imprudencia ya que la propia actora reconoce que las bases de cálculo sobre las que realizó las retenciones por IRPF a lo largo del ejercicio estaban indebidamente contabilizadas debiendo proceder a su ajuste a final del ejercicio y la consecuencia de ello no fue otra que la retención e ingreso de una cantidad inferior a la debida. Por ello ha de mantenerse la sanción impuesta».*

CONCLUSIÓN

Está claro que existe una clara línea jurisprudencial opuesta al criterio de la Administración y a la doctrina del TEAC, está igualmente claro que el legislador al enfrentar este tema ha optado por una solución un tanto desconcertante: fijar la ocultación como elemento tipificador de una clase de infracción, la grave. No podemos sino decir que el legislador indirectamente contradice el criterio que mantenemos, y que la línea jurisprudencial es el único apoyo con que contamos, sin perjuicio de que la extraña configuración en la actual norma, y el peso cada vez mayor de esa jurisprudencia, que ya alcanza el TS, no puedan forzar un cambio tanto en la actuación administrativa, como, porque no esperarlo, un cambio normativo.