

JOSÉ ÁNGEL BORJA BANQUERI

Abogado

Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF

Extracto:

La concurrencia de fuerza mayor se ha formulado expresamente por la Ley General Tributaria como una «*circunstancia eximente de responsabilidad en materia de infracciones*», como así lo ha denominado comúnmente la Doctrina.

En este sentido, se hace necesaria una remisión a la normativa, jurisprudencia y doctrina civil del concepto, fundamentalmente, en orden a tratar de establecer o delimitar cuáles son los requisitos que deben presidir en la fuerza mayor para considerarla, en palabras del autor, como una «*circunstancia excluyente de la culpabilidad*» del presunto infractor.

Precisamente, el análisis de los escasos pronunciamientos jurisprudenciales existentes sobre la materia, en el orden estrictamente sancionador, ponen de manifiesto, como se pretende a través del presente estudio, que esta circunstancia enervante de culpabilidad puede tener mayor virtualidad y aplicación práctica de lo que, aparentemente, puede pensarse.

Por último, haciendo una referencia al Proyecto de Ley General Tributaria se conecta la circunstancia de la fuerza mayor con el grado de negligencia en el que puede incurrir el contribuyente en materia de responsabilidad tributaria, extremo este que, a juicio del autor, se anticipa como posible objeto de polémica.

Sumario:

1. Introducción.
2. La responsabilidad por infracciones tributarias y la concurrencia de fuerza mayor.
 - 2.1. Antecedentes normativos relacionados con la materia.
 - 2.2. Elementos definitorios de las infracciones tributarias.
3. El concepto legal de «fuerza mayor».
 - 3.1. El concepto civil y administrativo de «fuerza mayor».
 - 3.2. Otras alusiones o referencias al concepto de «fuerza mayor» en la normativa tributaria.
4. La concurrencia de fuerza mayor como circunstancia excluyente de la culpabilidad por infracciones tributarias.
 - 4.1. Requisitos que debe reunir la fuerza mayor.
 - 4.2. La alegación y prueba de la concurrencia de fuerza mayor.
5. Examen de algunos pronunciamientos jurisprudenciales sobre la materia.
 - 5.1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 15-03-1999. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - 5.2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23-12-1996. Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 5.3. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de 25-03-2002. Reclamación n.º 23/1634/00. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
6. Posible aplicación de la concurrencia de fuerza mayor en otros supuestos de tributación.
 - 6.1. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - 6.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Especial consideración a la administración de los bienes gananciales y el deber de información conyugal.
7. Referencia a la concurrencia de fuerza mayor en el Proyecto de Ley General Tributaria.
8. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Desde la reforma de la Ley General Tributaria operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, en materia de infracciones y sanciones tributarias cobró especial protagonismo –para bien o para mal– la posible aplicación del artículo 77.1.d), extremo que ha venido calificando la Doctrina como «*discrepancia razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable*» o «*error de Derecho*»; en cualquier caso, entendida comúnmente como una «*circunstancia eximente de responsabilidad tributaria*».

Ríos de tinta, doctrinal y jurisprudencial, llenan las hemerotecas tributarias sobre esta materia.

Ahora bien, existe otro supuesto de «exención» de responsabilidad en materia de infracciones tributarias que, a mi juicio, no obstante su vigencia positiva desde 1985, no ha tenido demasiado reflejo en la práctica, al menos en lo que respecta a la existencia de resoluciones económico-administrativas o jurisdiccionales. Me refiero al supuesto de concurrencia de «fuerza mayor».

Al margen de ello, dicho sea de paso, la lectura del concepto «fuerza mayor» hace que el subconsciente piense automáticamente en situaciones tales como incendios, inundaciones, terremotos, conflictos armados, insurrecciones, etcétera, lo que nos podría llevar a deducir que ése es el motivo de su escasa aplicación práctica.

Sin embargo, la lectura de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 25-03-2002, me ha hecho reflexionar que el «juego» de esta circunstancia eximente de responsabilidad puede tener mayor virtualidad y aplicación, de lo que en un principio parece, dado que no tiene por qué, necesariamente, contextualizarse en alguna de las situaciones «catastrofistas» enunciadas anteriormente.

2. LA RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y LA CONCURRENCIA DE FUERZA MAYOR

2.1. Antecedentes normativos relacionados con la materia.

Dentro de la Sección 1.^a (Las infracciones) del Capítulo VI (Infracciones y sanciones tributarias) del Título II (Los tributos) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), está encuadrado el artículo 77, cuya redacción original señalaba lo siguiente:

«1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo.

2. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario.

3. Las infracciones podrán ser:

a) Simples infracciones.

b) De omisión; y

c) De defraudación»

Con dicha redacción, desde luego, el principio punitivo de presunción de inocencia del sujeto pasivo (art. 24.2, *in fine*, Constitución Española, en adelante, CE), era algo que, por entonces, ni siquiera se vislumbraba.

Además, la Exposición de motivos de la LGT tampoco invitaba al optimismo en materia de responsabilidad por infracciones tributarias, dado que solamente se aventuraba a reconocer que el comportamiento del sujeto pasivo con la Inspección, todo lo más, podría constituir una «*circunstancia modificativa de la responsabilidad de los sujetos pasivos*»¹.

Y llegó la Ley 10/1985, de 26 de abril, de reforma de la Ley General Tributaria, en virtud de la cual se dio nueva redacción al comentado artículo 77, resultando éste, en la parte que nos interesa, en los términos siguientes:

«1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

(...)

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando concurra fuerza mayor.»²

No tuvo reparos en reconocer la propia Administración tributaria, al menos en el plano teórico, que «*La Ley 10/1985, de 26 de abril, por la que se modifica la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, ha supuesto un cambio sustancial en la concepción de las infracciones tributarias cometidas por los sujetos pasivos*», y a cuyos efectos se «*autorreguló*» que «*En la imposición de sanciones por infracción tributaria se tendrá en cuenta si el sujeto pasivo actuó con la debida diligencia en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En consecuencia, los órganos gestores no deben instruir el correspondiente expediente sancionador por aquellas conductas que aun estando tipificadas como infracción no representen en su configuración el principio inexcusable de culpabilidad*» (Circular n.º 8/88, de 22 de julio, de la Secretaría General de Hacienda, sobre criterios a seguir en las infracciones tributarias).

Siguiendo con esta cronología legislativa, constituye *vox populi* en el mundo tributario, que, consecuencia de la citada reforma legal, se planteó recurso de inconstitucionalidad, amén de otras cuestiones acumuladas de inconstitucionalidad formuladas por varios Tribunales Superiores de Justicia, sobre la LGT, al entenderse que la supresión del adjetivo «*voluntarias*», respecto de las acciones y omisiones tipificadas, prevista en la redacción original del artículo 77, podría conducir, siquiera interpretativamente, a un principio de responsabilidad objetiva, es decir, exigible por el mero resultado o causación de un hecho.

Pero el Tribunal Constitucional, por Sentencia n.º 76, de 26 de abril de 1990, desestimó dicho recurso, argumentando que dicha conclusión interpretativa no tenía encaje constitucional, habida cuenta que «*No puede existir duda de que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general, o tributarias en particular; pues el ejercicio de ius puniendi en sus diversas manifestaciones, está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba-procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones*».

Además, el Tribunal Constitucional con ocasión de dicha sentencia matizó el concepto de «*culpabilidad*», al señalar que «*...el propio artículo 77.1 de la LGT dice que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa, o negligencia grave; y, por otro, que más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados*».

Y llegó la segunda reforma de la LGT, esta vez traída de la mano de la Ley 25/1995, de 20 julio, la cual dio nueva redacción al citado precepto legal, el cual, en la parte interesada, resultó con la redacción literal siguiente:

«1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

(...)

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando concurra fuerza mayor.

(...)

d) 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.»

Es decir, que la reforma legislativa se hizo eco de la necesidad de incluir, expresamente, como circunstancia eximente de responsabilidad por infracción tributaria, el denominado «error de Derecho»³, a la vista de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-04-1990, comentada anteriormente.

Valga traer a colación, en este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, quien resaltó lo siguiente:

«Las razones anteriores justifican en concreto proceder a una reforma del régimen de infracciones y sanciones tributarias que sintonice con la realidad social (...). La reforma se completa en este campo (...) con un decidido acento de la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia necesaria.»

Y andando el tiempo llegó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), quien vino a positivizar, en materia de infracciones y sanciones tributarias, el principio constitucional de presunción de inocencia, si bien con otras palabras, tal y como dispuso su artículo 33:

«Presunción de buena fe. 1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias»⁴

Nunca es tarde si la dicha es buena.

Por cierto, resultó llamativo por su ausencia que la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la Dirección General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no hiciera la más mínima alusión a este derecho y garantía del contribuyente en el procedimiento sancionador, expresamente consagrado por la citada disposición legal (Exposición de Motivos IV, párrafo séptimo).

2.2. Elementos definitorios de las infracciones tributarias.

De acuerdo con el contenido de la legislación tributaria examinada anteriormente y teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de potestad sancionadora administrativa ⁵, vamos a resaltar, de entre los elementos necesarios para poder establecer que estamos en presencia de una infracción tributaria, los siguientes:

A) El principio de tipicidad (elemento objetivo):

Puede definirse como «*la descripción legal de una conducta específica a la que se conectará una sanción administrativa*» ⁶.

A ello responde el artículo 77 LGT, al señalar, en su apartado 1, que «*Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes*».

Extremo que vuelve a recordar en su apartado 4, con ocasión de enumerar las circunstancias eximentes de responsabilidad en materia de infracciones tributarias: «*Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes...*».

En suma, la normativa tributaria se hizo eco del principio *nullum crimen, nulla poena sine lege* ⁷.

Este principio, recogido en el artículo 25.1 CE, ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional (Sentencia n.º 219, de 21-12-1989) como la necesidad de establecer de forma previa, escrita, cierta y en una norma de rango legal, cuáles son las conductas que, desde un punto de vista esencial, constituyen infracción y las correlativas penas o sanciones que se aplicarían.

B) El principio de culpabilidad (elemento subjetivo):

La Sentencia 76/1990, de 26 de abril, comentada anteriormente, se hizo eco de que el principio *nullum poena sine culpa* implica la imposibilidad constitucional de aplicar sanciones desde un punto de vista estrictamente objetivo, es decir, atendiendo exclusivamente al mero resultado, sin tener en cuenta la mayor o menor diligencia que haya podido mostrar el ciudadano en su comisión.

Se presenta, pues, el principio de culpabilidad como un elemento esencialísimo en materia de responsabilidad, tanto penal como administrativa, extremo que volvió a reiterar el Alto Tribunal por Sentencia 246/1991, de 19 de diciembre, entre otras.

La LGT, en este punto, se acomoda a la citada doctrina constitucional, al señalar en el artículo 77.1, segunda parte, que «*Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*»; es decir, para que exista culpabilidad ha de existir al menos negligencia, aunque ésta sea en grado «simple».

Asimismo, este elemento subjetivo, definitorio de las infracciones administrativas tributarias, puede entenderse en un doble significado:

- Por un lado, como manifestación de voluntariedad, por acción (acto de contenido positivo) u omisión (acto de contenido negativo), en la comisión del ilícito tributario. A ello responde la dicción «*Son infracciones tributarias las acciones y omisiones...*», del artículo 77.1, principio, LGT.
- Por otro lado, como manifestación del principio de responsabilidad personal o por actos propios. A ello responde la dicción del artículo 89.3 LGT, al señalar que «*A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones*».

3. EL CONCEPTO LEGAL DE «FUERZA MAYOR»

3.1. El concepto civil y administrativo de «fuerza mayor».

A continuación debemos preguntarnos acerca del concepto de «fuerza mayor», como circunstancia expresa de exención de responsabilidad prevista en el artículo 77.4.b) LGT.

El concepto «fuerza mayor» está definido implícitamente tanto por el Código Civil como por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del RJAPPAC. y cuya interpretación ha sido objeto de amplio estudio por la jurisprudencia y la doctrina. Es un concepto, pues, eminentemente jurídico.

De acuerdo con dicha premisa consideramos que, a los efectos definitorios del concepto «fuerza mayor» previsto en el artículo 77.4.b) LGT, debemos acudir, necesariamente, a la regulación que del mismo hacen ambas disposiciones normativas, dado que:

- El artículo 23.2 LGT señala que «*En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*».
- El artículo 9.2 LGT señala que «***Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común***».

Pues bien, en este sentido, se hace obligada la referencia a los siguientes preceptos normativos:

3.1.1. El artículo 1.105 del Código Civil.

Este precepto nos enseña lo siguiente:

«*Fuera de los casos expresamente mencionados en la ley, y de los en que así lo declare la obligación, nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que, previstos, fueran inevitables*».

Se hace eco el Código Civil del principio de Derecho romano de *casus sentit, dominus*, definido en las Leyes de Partidas como suceso *quum praeviderit non potuerant u ocasion que acaesce por ventura de que non se puede antever* (Partida 5.^a, título 33, L II).

Desde un punto de vista genérico la doctrina clásica ha entendido el artículo 1.105 del Código Civil como integrante de elementos de contenido positivo (sucesos que no pudieran ser previstos o que previstos resulten inevitables); por el contrario, las modernas corrientes doctrinales, de las que se han hecho eco los actuales Códigos Civiles portugués, alemán e italiano, enfocan la cuestión desde un contenido negativo, al establecer que el incumplimiento de la obligación en la que incurre el deudor no le es imputable a éste, a título de culpabilidad. Este segundo punto de vista es el que nos parece más interesante para la cuestión analizada.

Asimismo, desde una consideración más concreta, podemos señalar que existen dos corrientes, tanto jurisprudencial como doctrinal, en orden a:

- Entender que el artículo 1.105 del Código Civil encierra un concepto uniforme del «caso fortuito» y de la «fuerza mayor».
- O bien entender que ambos conceptos jurídicos son plenamente diferenciables, circunstancia que puede determinarse con fundamento en diferentes teorías.

Respondiendo a la primera corriente doctrinal, es decir, la uniformadora, están las Sentencias del Tribunal Supremo de 20-06-1916, 10-11-1924, 02-02-1926, 12-03-1958, 10-12-1963, 25-03-1965 y 08-07-1988. Concretamente, la Sentencia de 10-12-1963 señala que «*Aunque en Derecho cons-*

tituyente y para la doctrina científica moderna, basada en las denominadas teorías subjetiva y objetiva, son conceptos distintos el caso fortuito y la fuerza mayor, el Derecho español las regula con uniformidad, por lo que la jurisprudencia interpretativa del artículo 1.105 identifica una y otra figura...»⁸.

Y respondiendo a la segunda corriente, es decir, la diferenciadora de ambos conceptos jurídicos de «caso fortuito» y «fuerza mayor», podemos encontrar a su vez:

- Teorías subjetivas: partiendo de los criterios de imprevisibilidad e inevitabilidad, se puede definir el caso fortuito como el acontecimiento que no puede preverse, pero que si fuere previsto podría ser igualmente evitado; por el contrario, la fuerza mayor es aquel acontecimiento que, aun cuando se hubiera previsto, no podría ser evitable (GOLDSHMIDT).
- Teorías objetivas: atendiendo a la procedencia interna o externa del obstáculo impeditivo del cumplimiento de la obligación, identifica al caso fortuito como el acontecimiento que tiene lugar en el interior del círculo afectado por la obligación; la fuerza mayor se caracterizaría como el acontecimiento que se origina fuera de la empresa o del círculo del deudor, con violencia insuperable tal que, considerado objetivamente, quedan fuera de los casos fortuitos los sucesos que deben preverse en el curso ordinario y normal de la vida (LOSSERAND)⁹.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 30-09-1983 se hace eco de esta segunda corriente doctrinal, diferenciadora de ambos conceptos, y, a su vez, de las teorías subjetivas y objetivas señaladas anteriormente¹⁰.

3.1.2. El artículo 141 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPPAC.

De esta segunda referencia normativa también podemos extraer una definición implícita del concepto de «fuerza mayor», teniendo en cuenta el contexto en el que se inserta.

En este sentido, debemos tener presente el principio de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas, al que se refiere el artículo 139 de la citada disposición legal, al prever, en su apartado 1, que:

«1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualesquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos»¹¹.

El régimen legal de dicho principio se completa, entre otros preceptos, con el artículo 141, cuyo apartado 1 nos enseña lo siguiente:

«1. Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley. No serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos».

Y decíamos anteriormente que de este precepto legal se puede extraer el concepto o definición implícita de «fuerza mayor», dado que fue objeto de reforma en virtud de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAPPAC, en cuya Exposición de Motivos, apartado VI, se hacía eco de lo siguiente:

«En materia de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas... En el artículo 141 se matizan los supuestos de fuerza mayor que no dan lugar a responsabilidad...».

Y, ciertamente, con la nueva redacción legal se matizó dicho concepto, pues el artículo 141.1, en su redacción original, se limita a señalar que *«Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley».*

Del concepto de fuerza mayor, incorporado en el aludido artículo 141 LRJAPPAC, se deduce que el legislador administrativo optó por establecer un criterio diferenciador, con respecto al del «caso fortuito», poniendo el acento, a su vez, en una consideración subjetiva, al hablar de *«hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar».*

Pero también, entendemos, no descartó acotar dicho concepto jurídico desde un punto de vista objetivo, dado que el grado o posibilidad de previsión o evitación del hecho o circunstancia en cuestión, debe hacerse en función *«de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos».*

3.2. Otras alusiones o referencias al concepto de «fuerza mayor» en la normativa tributaria.

Con independencia de que resulta imprescindible acudir a la regulación civil y administrativa del concepto de fuerza mayor, por las consideraciones expuestas anteriormente, podemos señalar que en la normativa tributaria, al margen del artículo 77.4.b) LGT, existen otras alusiones o referencias a dicho concepto, a cuyos efectos podemos resaltar las siguientes:

- Relativas al **procedimiento de Inspección Tributaria:**
 - *«1.El cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, así como de las de liquidación, se considerará interrumpido justificadamente cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: (...) c) Cuando con-*

curra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa» (art. 31.bis 12 RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en adelante RGIT).

- *«El régimen de estimación indirecta de bases tributarias...se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: (...) d) **Que por causa de fuerza mayor se haya producido la desaparición de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos»** [art. 64.1.d) RGIT].*

Precisamente, este segundo precepto reglamentario, el artículo 64.1.d), fue objeto de anulación por Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de enero de 1993, de cuyos Fundamentos Jurídicos extraemos el siguiente:

«VIGÉSIMO OCTAVO: La Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona y la Confederación Española de Organizaciones Empresariales impugnan el artículo 64 del Reglamento atribuyéndole extralimitación respecto a lo que dispone el artículo 50 LGT.

(...) Frente a estos supuestos –los de aplicación del régimen de «estimación indirecta» del aludido art. 50 LGT–, el artículo 64.1 del Reglamento introduce las siguientes variaciones:

*(...) Segunda. Se reprocha, igualmente, que la enumeración de casos que dan lugar a la estimación indirecta en el artículo 64 no es coincidente con la que contiene el artículo 50 LGT. Desde luego, tal coincidencia se produce por completo, excepto en su caso. Es el que establece el artículo 64.1.d): «Que por causa de fuerza mayor se haya producido la desaparición de los libros o registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos. **La fuerza mayor se configura en nuestro ordenamiento jurídico como un caso de exención de la responsabilidad derivada de las obligaciones (art. 1105 CC, de aplicación supletoria en el orden tributario, con arreglo al art. 9.2 LGT), de donde la fuerza mayor libera de la obligación de conservar y aportar aquellos documentos, no así, en este caso, de cumplir la obligación tributaria».***

El Tribunal Supremo, como decimos, anuló dicho precepto reglamentario, al entender que *«aplicar de manera inmediata el régimen de estimación indirecta de las bases en los casos de desaparición por causa de fuerza mayor de los elementos comprobatorios, negando al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar por otros medios sustitutorios los elementos del hecho imponible desaparecidos por fuerza mayor»*, vulnera el aludido artículo 50 LGT ¹³.

- Relativas al ámbito de los **Impuestos Especiales**:
 - «El depositario autorizado se beneficiará de una franquicia por las **pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor**, que sean comprobadas por las autoridades de cada Estado miembro» [art. 14.1 Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los Impuestos Especiales (DOCEL n.º 76 de 23 de marzo de 1992)].
 - «No estarán sujetas en concepto de fabricación o importación: (...) 2. **Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor**, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho» (art. 6.2 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales).
 - «Pérdidas en la circulación interna (...) 6. **Si la pérdida se debiera a caso fortuito o fuerza mayor**, el depositario autorizado expedidor presentará ante la oficina gestora, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de expedición, los elementos de prueba que estime necesarios para acreditar las circunstancias causantes de la pérdida (...)» (art. 16.A).6 Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, en adelante RIIIEE); «11. Cuando en los casos a que se refiere el apartado 10 anterior, no se produzca la recepción de las bebidas derivadas o cigarrillos con las precintas adheridas o bien la devolución de estas últimas con los plazos previstos en el párrafo b) del apartado 9 anterior, se procederá a la ejecución de las garantías prestadas salvo cuando la falta de recepción o devolución sea debida a la **destrucción de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor** y siempre que ello conste de forma fehaciente, especialmente, mediante certificación al efecto expedida por la autoridad fiscal del Estado miembro donde haya ocurrido la destrucción» (art. 26.11 RIIIEE); «... Si por circunstancias imprevistas o de fuerza mayor no pudieran dar comienzo las operaciones en la fecha y hora señaladas en la declaración –de trabajo del fabricante de alcohol– y no se hallara presente el servicio de intervención, se procederá con arreglo a lo establecido en el artículo siguiente, siempre que la demora sea superior a dos horas» (art. 82.2, párrafo segundo, RIIIEE); «1. Cuando por avería o por causa de fuerza mayor se interrumpa el inicio o la marcha normal de las operaciones el fabricante lo comunicará inmediatamente al servicio de intervención por cualquier medio del que quede constancia, previamente autorizado por dicho servicio o por la oficina gestora (...)» (art. 83.1 RIIIEE).
 - «Procedimiento para resolver sobre la **procedencia de la prueba de la pérdida por caso fortuito o fuerza mayor**, a los efectos de la no sujeción a los Impuestos Especiales, previsto en el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 14.6 del Reglamento provisional de los Impuestos Especiales de Fabricación aprobado por Real Decreto 258/1993, de 19 de febrero» (Anexo 4, apartado 52, del RD 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios).

- Relativa al **Impuesto sobre el Valor Añadido**:
 - «**Los plazos indicados** en los párrafos anteriores –relativos a los requisitos para las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones– **podrán prorrogarse, a solicitud del interesado, por razones de fuerza mayor o caso fortuito o por exigencias inherentes al proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos**» (art. 10.1.5º, párrafo tercero, RD 1624/1992, de 29 de diciembre, del Reglamento del IVA ¹⁴).

- Relativa al ámbito del **Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**:
 - «**Segundo. Justificación de los productos vendidos y puestos a disposición de los adquirentes. (...) En su caso, los sujetos pasivos deberán aportar las pruebas que justifiquen que los productos no han sido vendidos o puestos a disposición de los adquirentes, como consecuencia de la pérdida irremediable de los mismos por causas inherentes a su naturaleza o por caso fortuito o fuerza mayor**» (Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio, por el que se aprueban las normas de gestión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).

- Relativa al ámbito de las **Explotaciones Agrarias**:
 - Con respecto a los requisitos que deben cumplir los titulares de las explotaciones familiares, los relativos a la transmisión de la explotación y a la explotación bajo una sola linde, se entenderán cumplidos «**salvo caso de fuerza mayor**» o, en su caso, necesidad apreciada por las Comunidades Autónomas [arts. 4.1.e), 9.2 y 10.1 Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las Explotaciones Agrarias; Anexo 1. Definiciones, apartado 20.1).e) Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, sobre mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias; y artículo 2. Definiciones, apartado 16.1).e) Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias].

- Relativa a las **prestaciones personales y de transporte que pueden imponer los Ayuntamientos**, para la realización de obras de la competencia municipal o que hayan sido cedidas o transferidas por otras Entidades públicas:
 - «**3. La falta de concurrencia a la prestación, sin la previa redención, obligará, salvo caso de fuerza mayor, al pago del importe de ésta más una sanción de la misma cuantía, exigiéndose ambos conceptos por vía ejecutiva para su recaudación**» (art. 118.3 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LRHHLL).

- Relativas a la **gestión recaudatoria**:
 - «La Administración tributaria **no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio** hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista el riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación» (art. 31.2 LDGC).
 - «Los obligados al pago podrán consignar en efectivo el importe de la deuda y de las costas en la Caja General de Depósitos o en alguna de sus sucursales, en los siguientes casos: (...) b) Cuando el órgano de recaudación competente o Entidad autorizada para recibir el pago no lo haya admitido, indebidamente, o **no pueda admitirlo por causa de fuerza mayor**» [art. 47.1.b) RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación].
 - «A estos efectos –de realizar la entidad colaboradora las anotaciones en la cuenta restringida hasta dos días hábiles después del ingreso– se considerarán **circunstancias excepcionales** las siguientes: (...) 3. **Causas de fuerza mayor. Entre otras, huelgas y conflictos laborales y problemas de seguridad en la oficina que obliguen a su desalojo**» (Instrucción Tercera, Apertura y funcionamiento de las cuentas restringidas, de la 11/1998, de 8 de mayo, de la Dirección General de la AEAT, que modifica la de 25-03-1997, por la que se dictan normas en relación con las entidades de depósito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria).
 - «El segundo día hábil siguiente al del fin de cada quincena, la oficina centralizadora de cada entidad enviará, vía teleproceso, o por fax **ante causas de fuerza mayor**, al Departamento de Recaudación, los saldos de las cuentas restringidas correspondientes a la quincena de que se trate (...) **En supuestos excepcionales, en que por circunstancias sobrevenidas o causas de fuerza mayor, sea imposible suministrar la información** vía teleproceso, se hará mediante soporte magnético...» (Orden de 15 de junio de 1995, por la que se desarrolla parcialmente el Reglamento General de Recaudación, en relación con las Entidades de depósito que presten el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria).
 - «2. **Incidencias en las anotaciones en las cuentas restringidas. (...) Ante circunstancias excepcionales ocasionadas fundamentalmente por motivos técnicos o causas de fuerza mayor, que impidan efectuar las anotaciones en las cuentas restringidas, la entidad colaboradora, una vez superadas estas incidencias, procederá de forma inmediata y en el plazo máximo de dos días hábiles, a efectuar dichas anotaciones**» (Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública).

- Relativas a los **procedimientos para la presentación telemática de declaraciones tributarias**:
 - «Por su parte, para prestar la asistencia en la identificación, la entidad colaboradora en la gestión recaudatoria, deberá: (...) b) **Mantener el servicio** diariamente y de modo ininterrumpido en la banda horaria que se acuerde con la Agencia Estatal de

Administración Tributaria, salvo casos de fuerza mayor» (Segundo. Requisitos previos, Resolución de 11 de abril de 2001, de la AEAT, sobre asistencia a los contribuyentes y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradora con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios).

- «La FNMT-RCM se reserva el **derecho a no expedir y a revocar los certificados en los supuestos de fuerza mayor en los términos previstos en la legislación aplicable**» [Anexo III, apartado 15.e) Orden de 10 de abril de 2001, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para ejercicio de 2000]; en similares términos también se pronuncia el Anexo VI, apartado 15.d) de la Orden de 30 de septiembre de 1999 por la que se establecen las condiciones generales sobre el procedimiento para la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los modelos 110, 130, 300, 330.

De la normativa tributaria expuesta anteriormente, alusiva al concepto de fuerza mayor, podemos resaltar los siguientes aspectos relativos a éste:

- 1.º En determinados supuestos el legislador utiliza indistintamente los términos «*caso fortuito*» y «*fuerza mayor*», a semejanza de otros casos regulados por el Código Civil ¹⁵.
- 2.º La concurrencia de fuerza mayor es una circunstancia que imposibilita al obligado tributario el cumplimiento, en forma y plazo, de una determinada prestación, material o formal.
- 3.º La concurrencia de fuerza mayor puede ser circunstancia que, en determinados supuestos, exima del cumplimiento total o relativo de una obligación tributaria; en este caso, por ejemplo, estableciendo una moratoria para ello.
- 4.º Los supuestos de fuerza mayor se configuran como circunstancias excepcionales causadas por diversos motivos, definidos algunas veces por la normativa tributaria, pero con carácter enunciativo o ejemplificativo, nunca taxativo.

4. LA CONCURRENCIA DE FUERZA MAYOR COMO CIRCUNSTANCIA EXCLUYENTE DE LA CULPABILIDAD POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Una vez delimitado el concepto legal de fuerza mayor, según la regulación del Código Civil, la LRJAPPAC, su interpretación jurisprudencial y doctrinal, y habiendo resaltado los aspectos característicos de la misma, en el seno del propio ordenamiento tributario, trataremos de acotar el mismo dentro de la materia objeto de estudio, es decir, la relativa a las infracciones tributarias, con objeto de poder establecer los requisitos que deben asistir para considerarlo como circunstancia excluyente de culpabilidad, al margen de otras cuestiones de interés que también trataremos.

4.1. Requisitos que debe reunir la fuerza mayor.

La jurisprudencia ¹⁶ y la doctrina civil sobre la materia pueden resultar de enorme ayuda para tratar de establecer cuáles son los requisitos que deben concurrir en la fuerza mayor, para dotarla de carta de naturaleza «*eximente de responsabilidad por infracción tributaria*».

Asimismo, de forma correlativa iremos analizando, con carácter ejemplificativo, un supuesto en el que, a nuestro entender, pudiera tener encaje la concurrencia de fuerza mayor, sin perjuicio de poder aplicar dicha teoría a otros casos que posteriormente también serán objeto de examen.

Partiendo de ello, podemos señalar los siguientes requisitos que deben concurrir para apreciar la existencia de fuerza mayor:

1.º Que la acción u omisión en la que incurra el contribuyente sea imprevisible; o, aun cuando dicha conducta fuere previsible, no es la que se hubiera podido prever, evitar o calcular, de acuerdo con las eventualidades normales de la vida y el estado del conocimiento del saber humano en dicho momento; o, aun siendo previsible, sea inevitable, insuperable o irresistible.

Pensemos, por ejemplo, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en concreto, en la modalidad tributaria Sucesiones.

Acontecido el fallecimiento de una persona resulta:

- El devengo del impuesto, desde el día del fallecimiento del causante o del asegurado (art. 24.1. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante, LISD).
- Los sujetos pasivos, como los obligados tanto a la presentación de la correspondiente declaración tributaria (art. 31 LISD) como al pago del impuesto, a título de contribuyentes [art. 5.a) y c) LISD], son los causahabientes y los beneficiarios de los seguros de vida.
- El hecho imponible del impuesto lo constituye la adquisición de bienes y derechos, por herencia, legado o cualquier título sucesorio, o por la percepción de cantidades, en concepto de beneficiario de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, u otra normativa tributaria de aplicación [art. 3.1.a) y c) LISD].

Pues bien, con respecto a este primer requisito podemos pensar que, con ocasión del fallecimiento de una persona, los herederos de ésta, en su condición de sujetos pasivos, deben formular la correspondiente autoliquidación o declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones. Y, claro, en esta declaración tributaria los herederos o legatarios incluirán, normalmente, «todos» los bienes, derechos, cargas, deudas, gastos deducibles, etcétera, relativos al caudal relicto.

Pero también es cierto –hecho nada inusual– que algún bien o derecho no se incluya en dicha declaración, por el simple motivo del desconocimiento de su existencia.

Y ante el supuesto de comprobación por parte de los órganos de la Administración tributaria autonómica, ésta puede calificar los hechos como infracción tributaria grave, de acuerdo con lo previsto en los artículos 77 y 79.a) y b) LGT, dado que, según su razonamiento, la falta de inclusión de determinados bienes o derechos en la autoliquidación o declaración-liquidación conlleva una falta de ingreso de la correspondiente deuda tributaria.

Este tipo de actuaciones administrativas, que no son nada infrecuentes, nos debe llevar a plantearnos si pudiésemos alegar la existencia de fuerza mayor, como circunstancia eximente de responsabilidad en la comisión de esa presunta infracción tributaria.

Desde mi punto de vista la respuesta es: «dependerá».

En este sentido debemos reflexionar, siguiendo con el ejemplo propuesto, que la omisión en la que ha incurrido el contribuyente (dejar de consignar determinados bienes o derechos en la declaración tributaria), puede deberse a una imprevisibilidad absoluta o relativa, dependiendo de las posibilidades de su estimación, acorde con las circunstancias normales de la vida.

Con ello lo que tratamos de señalar es que, con relación a este primer requisito para la existencia de fuerza mayor, estamos fundamentalmente ante un problema de interpretación del artículo 1.105 del Código Civil, dado que la posibilidad de prever, evitar o calcular el acontecimiento de un suceso es un concepto teórico extraordinariamente amplio, de difícil delimitación, lo que nos lleva a la necesidad de poner en conexión el citado precepto legal –y, por extensión, este primer requisito– con los siguientes principios:

- La imposibilidad de evitar la comisión de una infracción administrativa, generalmente por omisión, no puede excusar para vencer las dificultades que se presenten, en orden a la prestación de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios [art. 77.4.d), *principio*, LGT].
- La prestación de dicha diligencia no puede exigirse en un grado exorbitante, entendida esta como *«aquella que exigiría vencer dificultades que puedan ser equiparadas a la imposibilidad por exigir sacrificios absolutamente desproporcionados o violación de deberes más altos»* (STS de 9-11-1949).
- La ineludible exigencia de, al menos, negligencia leve o simple negligencia, de acuerdo con el principio de culpabilidad, interpretado por el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, conlleva que *«más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados»*; o, dicho de otra forma: el concepto de *«simple negligencia o negligencia leve»* no incluye la negligencia por *«culpa levísima»*, entendida esta como *«la ausencia de cautelas que sólo los hombres extremadamente diligentes hubieran tomado en consideración»* (SAN de 08-03-1994).

En suma, que la apreciación de un mayor o menor grado de culpabilidad o negligencia por parte del contribuyente en su conducta omisiva, dependerá de la diligencia que requiera el contenido de su declaración o autoliquidación tributaria, teniendo en cuenta el deber de prudencia y cautelas exigibles, con arreglo a la ponderación de las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar (art. 1.104 Código Civil).

Lo cual, aplicado al ejemplo propuesto, conllevaría tener en cuenta:

- Que no es lo mismo que un contribuyente haya tenido conocimiento del fallecimiento del causante al poco de acontecer el hecho dramático, que restando tres días para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación tributaria.
- Que no es lo mismo que el contribuyente adquiera la condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como heredero, por suceder al difunto a título universal, que a título de legatario, por sucederle a título particular (art. 660 Código Civil). El primero tendrá más posibilidades de verse inmerso en una conducta omisiva, con respecto al desconocimiento de una parte del patrimonio del causante, que el segundo.
- Que no es lo mismo que los herederos se enfrenten a un patrimonio del causante perfectamente delimitado en su última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, que aquellos que no dispongan de dicha información «privilegiada».
- Que no es lo mismo que el causante dispusiera de un patrimonio más o menos homogéneo en su naturaleza (bienes raíces, valores mobiliarios, etc.), así como tampoco con respecto al ámbito geográfico de su localización; porque no es lo mismo que el causante disponga de su vivienda habitual, un apartamento en la playa y cinco o seis cuentas bancarias, aperturadas en su localidad de residencia, que aquel que dispone de bienes en otras provincias, comunidades autónomas o, inclusive, en el extranjero.

En definitiva, que no son las mismas circunstancias las que concurren en un patrimonio y sucesión hereditaria, que en otro.

Porque el planteamiento de la cuestión no debe hacerse acerca del mayor o menor grado de posibilidad del fallecimiento de una persona. Efectivamente, dicho evento puede enfocarse desde una doble perspectiva: como un hecho imprevisto (*v.gr.*, fallecimiento, por accidente automovilístico) o como un hecho previsto, pero inevitable, en el sentido más amplio del término (hoy por hoy, atendiendo a los conocimientos y el estado de la ciencia médica no puede evitarse, indefinidamente, el fallecimiento de una persona).

La cuestión estriba en que acontecido el fallecimiento de una persona se produce el devengo automático del Impuesto sobre Sucesiones, siendo los herederos y legatarios del causante los que han de proceder a la presentación de la correspondiente declaración tributaria, pero formulada en base al mayor o menor grado de conocimiento del patrimonio del causante, que no del patrimonio propio y anterior a la sucesión, extremo que abre toda una posibilidad de acontecimientos «inevitables» con respecto a dicha declaración.

Por ello el contribuyente, ante la presunta incoación de un expediente sancionador, basado en estos hechos, podría plantearse si quedaría exento de responsabilidad por infracción tributaria, teniendo en cuenta que su conducta omisiva no le es imputable, al menos a título de simple negligencia, atendiendo a la diligencia con la que hubiera actuado para dar cumplimiento a sus obligaciones y deberes tributarios, todo ello acorde con las circunstancias del caso concreto.

2.º Que el acontecimiento calificado como fuerza mayor imposibilite el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Esa imposibilidad considero que puede ser entendida desde un punto de vista absoluto o relativo, dado que:

- El acontecimiento calificado como fuerza mayor puede imposibilitar de una forma total el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Sería, por ejemplo, el supuesto de un heredero que no ha tenido conocimiento del fallecimiento del causante, por estar en paradero desconocido, al menos durante el plazo seis meses siguientes a dicho fallecimiento [art. 31 LISD y 67.1.a) RD 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante, RISD]. O porque, por ejemplo, el causante haya fallecido en un viaje al extranjero, de cuyo acontecimiento los causahabientes no han tenido conocimiento hasta después de haber transcurrido dichos seis meses.
- O bien dicha imposibilidad puede ser entendida de forma relativa, en el supuesto, por ejemplo, que el causahabiente no haya tenido conocimiento de la existencia de determinado bien o derecho, a incluir en el caudal relicto. O bien, aun cuando teniendo conocimiento de ello no pueden cuantificarlo o valorarlo de forma exacta.

3.º Que entre el resultado del incumplimiento –o cumplimiento incorrecto o inexacto– de las obligaciones y deberes tributarios y el evento que lo motivó –hecho origen de la fuerza mayor–, exista un nexo o relación de causalidad suficiente.

Porque el desconocimiento de la titularidad del causante de la suscripción de determinados fondos de inversión puede, atendidas las circunstancias del caso, ser la causa de su no inclusión en el cuaderno particional, pero no de haber omitido la descripción y valoración de la vivienda habitual de éste.

4.2. La alegación y prueba de la concurrencia de fuerza mayor.

El principio general de la «carga de prueba» se deduce, principalmente, de los siguientes preceptos legales y reglamentarios:

- Del artículo 8.2 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

- Del artículo 94 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.
- Del artículo 14.2.F) de la LRHLL.
- Del artículo 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- De los artículos 216, 217 y 282 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC).
- Del artículo 1.214 del Código Civil, derogado por la disposición derogatoria única.2.1.º LEC.

Ahora bien, la regla genérica del *onus probandi*, aplicada al caso concreto de la acreditación de la existencia de fuerza mayor, conlleva tener en cuenta los siguientes principios probatorios establecidos por el Tribunal Supremo ¹⁷:

- La regla *incumbit probatio qui dicit non qui negat* no tiene un valor absoluto y axiomático.
- La distinción tradicional entre los hechos constitutivos del derecho que se reclama, los cuales tendrán que ser probados por la parte demandante; y los hechos extintivos, impeditivos o enervantes del efecto jurídico pretendido por el actor, los cuales corresponderán a la parte demandada ¹⁸.

Además, debe tenerse presente la especial regulación que sobre la materia pueden hacer determinados preceptos legales, invirtiendo o matizando la carga de la prueba ¹⁹.

Partiendo de ello, consideramos que dado que la existencia de fuerza mayor se presenta por la LGT como una circunstancia eximente de responsabilidad por infracción tributaria, su invocación deberá ser formulada por el presunto infractor, a quien le incumbirá, además, la prueba de su existencia.

- No es admisible como norma absoluta el principio de que los hechos negativos no pueden ser probados (STS de 30-11-1943).
- El principio general de disponibilidad y facilidad probatoria, enunciado expresamente en el artículo 217.6 LEC:

«Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio»

Siguiendo con el ejemplo analizado anteriormente podríamos caer, en principio, en la tentación de pensar que dado que lo alegado por el contribuyente es el desconocimiento de la existencia de determinado bien o derecho, lo cual impidió la correcta cumplimentación de

sus obligaciones fiscales, bastará con su afirmación, puesto que el «desconocimiento» o la «ignorancia» sobre determinado acontecimiento o suceso, como hecho de contenido negativo, no puede probarse.

Sin embargo, a la vista de los principios probatorios enunciados anteriormente, consideramos que el contribuyente no debería limitarse a esa simple manifestación o alegación, sino que, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, debería presentar todas las pruebas de las que disponga, que, al menos, indirecta o indiciariamente, puedan determinar de forma razonable un respaldo probatorio suficiente de aquélla.

Y, en el otro extremo del razonamiento, la Administración tributaria o los Tribunales Económico-Administrativos o Jurisdiccionales, no pueden exigir la probanza de unos hechos, normalmente de contenido negativo, con la misma exactitud o alcance que si fueren de carácter positivo, porque, de lo contrario, podría incurrirse en la *probatio diabolica*.

- Y, por último, el principio de libre valoración de la prueba en materia de apreciación judicial de la misma.

5. EXAMEN DE ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES SOBRE LA MATERIA

Como señalé al comienzo del presente estudio, no existen demasiados pronunciamientos jurisprudenciales acerca de la concurrencia de fuerza mayor, como circunstancia eximente de responsabilidad en materia infractora tributaria.

No obstante, podemos traer a colación dos Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de los años noventa, dictadas con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre el Patrimonio, respectivamente; y una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de más reciente pronunciamiento, la cual, a mi juicio, refuerza la posibilidad de alegar, probar y estimarse la concurrencia de dicha circunstancia eximente, toda vez que se refiere al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 15-03-1999. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ²⁰.

5.1.1. Los hechos analizados por el Tribunal.

Consecuencia del fallecimiento de una persona en 1979 le sucedió, como única heredera testamentaria, su esposa, presentándose en forma y plazo la oportuna declaración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Posteriormente la viuda falleció en 1986, a quien le sucedieron sus dos

hijas, entre otros herederos. Una de las hijas, consecuencia de este segundo óbito, se apercebíó de que existían bienes que no fueren declarados en el inventario del caudal relicto del primer causante, es decir, de su padre, a cuyos efectos otorgó una escritura de adición de herencia y presentada a liquidación. Todo ello bajo la vigencia del Texto Refundido de 6 de abril de 1967.

A raíz de la escritura de complemento de herencia la Oficina Liquidadora del *Departament d'Economia i Finances de la Generalitat*, Delegación Provincial de Gerona, acordó, entre otros extremos, la imposición de sanción al contribuyente, por entender que la presentación fuera de plazo de dicha escritura de adición de bienes constituyó infracción tributaria grave, y la consiguiente imposición de sanción administrativa, objeto del litigio jurisdiccional.

5.1.2. La argumentación del Tribunal.

Desde un punto de vista objetivo, la conducta de la actora consistió en «*haber dejado de ingresar en el plazo reglamentario las cuotas dimanantes de la adquisición hereditaria de los bienes y derechos no relacionados en el inventario y que nunca se integraron en el patrimonio, ...*».

Ahora bien, desde un punto de vista subjetivo el Tribunal partió de la ineludible presencia de la culpabilidad, para poder imponer una sanción administrativa, pero «*no es posible en este caso atribuirle un comportamiento consciente y voluntario –a la actora– de ocultación de los bienes adionados, ni tan siquiera por atribución de simple negligencia*», dado que:

- La actora sucedió a su padre a título de legítima, dado que el causante había otorgado testamento, instituyendo como única heredera a su madre.
- No obstante lo anterior, la actora asumió todas las obligaciones dimanantes de dicho fallecimiento, y el posterior de su madre.
- Que el desconocimiento de la existencia de determinados bienes, a incluir en la herencia de su difunto padre, afectó tanto a la herencia de su madre –ya fallecida– como a su porción de legítima.
- Que la Administración tributaria, consecuencia de la comprobación efectuada por ella misma, tampoco detectó la falta de declaración de dichos bienes.
- Que fue el contribuyente, de *motu proprio*, quien efectuó la declaración complementaria, consecuencia de la escritura de adición de bienes.

El Tribunal señaló que «*Es esta situación de desconocimiento no imputable la causa directa de su declaración incompleta de bienes hereditarios*», extremo que calificó como «*error en la base de tributación, subsanado por la propia actora de forma voluntaria e inmediata a su conocimiento, lo que excluye necesariamente el ánimo de ocultación de la porción de bienes no inventariada ni tampoco la concurrencia de culpa o negligencia imputable a la parte*», añadiendo que la Administración

«no ha podido demostrar que en el comportamiento de la actora haya existido dolo o culpa ni aun a título de simple negligencia, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba respecto a la comisión de un hecho sancionable para exigir responsabilidad, salvo vulneración de principio de presunción de inocencia y aplicación indiscriminada del criterio de responsabilidad objetiva en materia de infracciones ya superado tanto doctrinal como jurisprudencialmente».

Personalmente entiendo que si, efectivamente, del relato de los hechos y de las pruebas obrantes en Autos, el Tribunal consideró acreditado que la actora «desconocía» la existencia de determinados bienes, titularidad de su difunto padre, y omitidos por dicha circunstancia en la declaración original del Impuesto sobre Sucesiones, bien podría haberse aludido a la concurrencia de fuerza mayor, como circunstancia eximente de responsabilidad tributaria. ¿Por qué?:

- En cualquier caso, a la fecha del acontecimiento de los hechos estaba ya vigente la nueva redacción dada al artículo 77 LGT, en virtud de la reforma de la Ley 10/1985, y, por ende, estando prevista la fuerza mayor como circunstancia expresa de exención de responsabilidad por infracción tributaria.
- Bien es cierto que la omisión incurrida por la actora (haber dejado de ingresar en el plazo reglamentario, consecuencia de la falta de inclusión de determinados bienes en el caudal relicto), en teoría podría haberse previsto, porque la actora presentó una declaración de adición de herencia, consecuencia de dicha omisión, lo cual, desde este punto de vista, podría llevarnos a considerar que la detección del error podría haberse evitado antes, dentro de plazo reglamentario para la presentación de la declaración tributaria. Pero, también no es menos cierto, la Administración tributaria efectuó una comprobación de dicha declaración, no habiendo detectado dicha omisión, lo cual nos puede llevar a pensar por qué iba a detectar el propio contribuyente la omisión declarativa, cuando ni siquiera lo hizo aquella, circunstancia que, en definitiva, escaparía a una razonable previsión, de acuerdo con las eventualidades normales de la vida.
- El acontecimiento del «desconocimiento no imputable» al contribuyente, calificado como de «fuerza mayor», hizo imposible la cumplimentación exacta de la declaración original del Impuesto sobre Sucesiones, dado que, obviamente, si se desconocía acerca de la existencia de determinados bienes, titularidad del difunto causante, difícilmente podrían incluirse en el caudal relicto inventariado.
- Que entre el resultado, es decir, la falta de ingreso en el plazo reglamentario, y el evento que lo motivó existió un nexo de causalidad suficiente. Secuencialmente, el desconocimiento absoluto de la existencia de determinados bienes de los que era titular el padre de la actora, imposibilitó su inclusión en el inventario del caudal relicto, cuya ausencia motivó, a su vez, una menor tributación de la que hubiere resultado si se hubieren declarado en su integridad.

Con independencia de que los hechos se hubieran podido calificar como concurrencia de «fuerza mayor» o, como lo hizo el Tribunal, «error en la base de la declaración», lo cierto y evidente es que la concurrencia de esta circunstancia imposibilita, *per se*, la existencia de la necesaria culpabilidad en la conducta del presunto sujeto infractor.

En teoría, podría haberse aducido la existencia de negligencia levísima, si bien consideramos que tampoco hubiera sido exigible responsabilidad al sujeto pasivo, dado que el grado de aquélla debe ser, al menos, «a título de simple negligencia», como así matizó acertadamente el Tribunal.

5.2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23-12-1996. Impuesto sobre el Patrimonio ²¹.

5.2.1. Los hechos enjuiciados por el Tribunal.

Una persona falleció en abril de 1989 y, por ende, con anterioridad al plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio de 1988. El heredero del causante presentó la interesada declaración tributaria, si bien omitió la inclusión de determinados bienes –activos financieros– en dicha declaración. Los hechos fueron calificados por la Administración tributaria como infracción tributaria grave, con fundamento en que «a la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios» (art. 89.3 LGT) ²² y la falta de ingreso de la deuda tributaria, dentro del plazo reglamentario establecido al efecto [art. 79.a) LGT].

5.2.2. La argumentación del Tribunal.

Se consideró que la conducta omisiva del contribuyente no era merecedora de calificación de infracción tributaria y, por tanto, de imposición de sanción alguna, dado que, partiendo de la necesaria existencia del requisito de culpabilidad, al menos a título de «simple negligencia», ésta debe entenderse, en palabras del Tribunal, como «la violación del deber de cuidado o diligencia que han de observar los sujetos pasivos en el conocimiento de sus deberes fiscales y en el cumplimiento de los mismos. La presencia de dicha culpa o negligencia deberá ser determinada en cada caso, de acuerdo con la situación y condiciones personales del sujeto pasivo y, en cualquier caso, la prueba de la concurrencia de dicho elemento culpable corresponderá a la Administración sancionadora, por el juego del principio de presunción de inocencia del que hemos hablado con anterioridad».

Es por ello que el Tribunal, analizando la conducta del sujeto pasivo, resaltó las siguientes circunstancias del caso:

- El patrimonio del causante era «amplio y complejo, presentando ciertas dificultades para su conocimiento exacto, sobre todo en lo que se refiere a las operaciones de activos financieros».
- El heredero «dispuso de menos de dos meses para tomar conocimiento de la base imponible» (el fallecimiento del sujeto pasivo fue el 26-04-1989 y el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio de 1988, venció el 20-06-1989).
- El heredero «en todo momento ha colaborado con la Inspección de los Tributos, facilitando su labor».

Y dado que, a juicio del Tribunal, la conducta del sujeto pasivo no puede calificarse como culpable, siquiera a título de simple negligencia –extremo que correspondía probar a la Administración, por el principio constitucional de presunción de inocencia–, no fue procedente la imposición de sanción alguna.

Si el Tribunal basó la resolución del caso en la inexistencia de culpabilidad teniendo en cuenta «*las circunstancias concurrentes que anteriormente hemos mencionado*», en el fondo, creo, optó por entender que concurría una circunstancia eximente de responsabilidad por infracción tributaria y, en concreto, la de fuerza mayor, dado que:

- Debe partirse de la premisa general de que la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio le era obligada al sujeto pasivo, por su condición de heredero, y no de contribuyente, digamos «principal». Obviamente, desde esta circunstancia, que no puede omitirse, no puede exigirse la misma diligencia en la cumplimentación de dicha obligación tributaria al heredero, que al causante si hubiere sobrevivido, pues se trata, en definitiva, de rendir cuentas ante la Hacienda Pública por un patrimonio ajeno, existente al 31-12-1988, de cuyo conocimiento exacto y completo solamente era –o le debía ser– conocedor el propio titular, es decir, el causante. Y, desde una consideración más concreta, no puede exigirse la misma diligencia a un contribuyente que se enfrenta a una declaración tributaria por un patrimonio amplio y complejo, que aquel que lo hace sobre un patrimonio sencillo. Y que tampoco puede exigirse la misma diligencia a un contribuyente que dispone de dos escasos meses para la cumplimentación de dicha obligación, que aquel que dispone de cuatro, cinco o seis meses.

Pues bien, atendiendo a estas circunstancias concretas del caso cabe preguntarse si la conducta omisiva del sujeto pasivo (falta de ingreso por menor base imponible declarada) podría haberse previsto, o no. Obviamente, la falta de desconocimiento de la existencia de los activos financieros, evitarse siempre se puede evitar, pues sería cuestión de estudiar e indagar el patrimonio del causante. Pero la cuestión estriba en si el error en el que incurrió el contribuyente era evitable, atendiendo a las circunstancias del caso concreto. A la vista de los hechos enjuiciados por el Tribunal no hubiera sido previsible, al menos de acuerdo con las eventualidades acontecidas en el caso.

- El desconocimiento de la existencia de esos activos financieros, no imputable al contribuyente, imposibilitó la cumplimentación exacta de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, porque, de haberse conocido, podría haberse cuantificado su valoración, y, por ende, haberse determinado, en su totalidad, la base imponible del citado tributo.
- Por lo demás, del análisis de los hechos probados, se deduce la existencia de un suficiente nexo causal entre la falta de ingreso de la deuda tributaria y el desconocimiento, por fuerza mayor, de la existencia de unos activos financieros.

5.3. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de 25-03-2002. Reclamación n.º 23/1634/00. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.3.1. Los hechos analizados por el Tribunal Económico-Administrativo.

Una persona física recibió notificación de la Oficina de Gestión Tributaria de la AEAT, por el concepto de IRPF, ejercicio de 1998, consecuencia de la discrepancia puesta de manifiesto en la imputación, en régimen de atribución de rentas, de unos ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles urbanos.

Tras la tramitación del expediente se practicó liquidación tributaria, por cuota e intereses de demora, extremo que aceptó el contribuyente, pero discrepando con respecto a la calificación de los hechos como infracción tributaria grave, y, por ende, de la imposición de la sanción por importe de 1.473,44 €, objeto de ulterior reclamación económico-administrativa.

5.3.2. Los argumentos del Tribunal Económico-Administrativo.

El contribuyente alegó que la discrepancia tributaria procedía de la imputación, en régimen de atribución de rentas, de los ingresos por arrendamiento de inmuebles urbanos de una comunidad de bienes, de quien era comunero su difunto marido, fallecido en 1997, de cuya circunstancia patrimonial tuvo conocimiento con ocasión de la aludida discrepancia, y una vez le fue facilitada la correspondiente información por la Agencia Tributaria, quien solamente disponía de una copia del modelo de declaración censal 036, presentado en 1992 por uno de los hermanos del fallecido, y en la que ni siquiera se identificaba el tipo de actividad económica principal ejercida por dicha entidad.

Además, el contribuyente resalto el hecho incuestionable de que la falta de consignación de las citadas rentas conllevó, correlativa e igualmente, la falta de declaración de las retenciones soportadas por dicha entidad y actividad arrendaticia.

Igualmente, concurría en la autoliquidación del IRPF del contribuyente la inclusión que efectuó con relación a la imputación de las bases imponibles, pagos fraccionados, retenciones y cuota, efectuada por una sociedad mercantil anónima, en régimen de transparencia fiscal, de similar denominación de la comunidad de bienes e igual actividad económica arrendaticia.

El Tribunal Económico-Administrativo, partiendo de la necesidad de la concurrencia de voluntariedad y culpabilidad en la comisión de una infracción tributaria, simple o grave, al menos en grado de simple negligencia, llegó a la conclusión de que **«La reclamante alega ausencia de culpabilidad fundándola en fuerza mayor derivada del desconocimiento incluso de la existencia de la comunidad de bienes que ha declarado los ingresos imputados en régimen de atribución de rentas, y que alcanzan a 662.593 pesetas (3.982,26 €). Un examen de la declaración censal modelo 036 de la comunidad de bienes H.C. (E-00000000) presentada el 00/00/1992 demuestra que la reclamante no es comu-**

nera, sin que en el expediente administrativo remitido por el órgano gestor conste lo contrario ni exista documentación que acredite un origen distinto del incremento de base ni en general se documenta con suficiente detalle la concurrencia de una actuación culpable, al haber omitido todo tipo de prueba (requerimiento, escrito o diligencia) relativa a la regularización practicada al reclamante».

A mi juicio, acertó el Tribunal al calificar los hechos como concurrencia de fuerza mayor, dado que la existencia de la misma impidió que la actuación omisiva del contribuyente fuere calificada como «culpable». En realidad, como señalamos anteriormente, la existencia de fuerza mayor imposibilita la existencia de culpabilidad, pues son dos conceptos jurídicos antagónicos.

Es decir, la existencia acreditada de fuerza mayor ataca o invalida, desde la base, el principio de responsabilidad tributaria, pues afecta directa y primordialmente al elemento subjetivo de la culpabilidad.

Si existe fuerza mayor no existe culpabilidad. Y si no existe culpabilidad no existe responsabilidad del contribuyente. Y al no existir responsabilidad no pueden calificarse los hechos como infracción tributaria.

Por ello, desde mi punto de vista –y como habrá podido comprobarse a lo largo del presente estudio–, aun cuando he utilizado la terminología general o común al identificar la fuerza mayor como «*circunstancia excluyente o eximente de responsabilidad por infracción tributaria*», prefiero hablar de la concurrencia de fuerza mayor, como «*circunstancia excluyente de la culpabilidad del presunto sujeto infractor*» (epígrafe 4), al menos con la vigente normativa tributaria.

En el caso concreto analizado, si el contribuyente alegó y probó que desconocía acerca de la existencia de una comunidad de bienes a la que perteneció su difunto marido, además de la existencia de otra entidad –sociedad mercantil–, con una denominación social similar a aquélla, e igual objeto social, podría, perfectamente, haber llevado al convencimiento del contribuyente que los arrendamientos de su difunto esposo y sus hermanos, estaban gestionados en su totalidad por una misma entidad, en el caso analizado, por la sociedad mercantil, y, no tenía por qué, siquiera razonablemente, presumirse acerca de la existencia de una segunda entidad con el mismo objeto social y similar denominación.

Ese evento podrá calificarse como «coincidente», pero ciertamente, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, no puede exigirse mayor diligencia al contribuyente en la cumplimentación de sus obligaciones dimanantes del IRPF.

Además debe repararse, con relación a los requisitos para la existencia de fuerza mayor, que el desconocimiento de la existencia de la «fuente» generadora de rentas, la comunidad de bienes, imposibilitó, parcialmente, la cumplimentación exacta de la autoliquidación tributaria. Pero es que lo imposibilitó de forma proporcional y coherente, porque, prueba de ello, el contribuyente no declaró ni los ingresos ni las retenciones por los rendimientos de alquileres que le correspondían en atribución de rentas.

La relación causa-efecto, entre la concurrencia de fuerza mayor y el resultado omisivo en la correcta consignación de los ingresos por arrendamiento, y una menor tributación, también queda corroborada por la secuencia de los hechos analizados.

6. POSIBLE APLICACIÓN DE LA CONCURRENCIA DE FUERZA MAYOR EN OTROS SUPUESTOS DE TRIBUTACIÓN

Hasta ahora hemos hecho mención a tres supuestos analizados por los Tribunales Jurisdiccionales y Económico-Administrativos en orden a entender que, no obstante la existencia de una conducta omisiva por parte del contribuyente, con un resultado de menor deuda tributaria ingresada, no existió la necesaria culpabilidad en la misma, toda vez la concurrencia de fuerza mayor. Pero lo destacable y lo que subyace en el fondo del caso, en definitiva, es la existencia en todos los supuestos de una misma línea argumental, tal cual es el desconocimiento, por parte del contribuyente, del hecho imponible, o de determinados elementos integradores del mismo, teniendo en cuenta que, por definición legal, aquél es el «*presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*» (art. 28.1 LGT) ²³.

La cuestión estriba, como se ha expuesto anteriormente, si en determinadas circunstancias puede estar justificada la conducta omisiva del contribuyente, en orden a no haber declarado, en todo o en parte, los correspondientes bienes, derechos o rentas presupuestos integrantes del hecho imponible, pero atendiendo a que dicha omisión se debió al desconocimiento, por causa de fuerza mayor, de su existencia o su exacta cuantificación como base imponible.

Porque, en definitiva, si por razón de fuerza mayor el contribuyente no tiene conocimiento del hecho imponible, o alguno de sus elementos integrantes, sería más que dudoso tachar su conducta omisiva de infracción tributaria. La ignorancia de ello no le eximiría del cumplimiento de la obligación principal, esto es, de abonar la correspondiente cuota tributaria, más los intereses de demora. Cuestión distinta es que ello, necesariamente, tenga que presentar el acento de infracción tributaria.

Igualmente, dicho desconocimiento podría llevar a una incorrecta cuantificación de la base imponible.

Pues bien, partiendo de estas premisas cabría plantearse si dichas circunstancias podrían concurrir también en la declaración tributaria de otros impuestos, hasta ahora no analizados. También, entendemos, podrían acontecer en el seno del Impuesto sobre el Patrimonio, pero desde una perspectiva distinta de la estudiada hasta ahora, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Establezcamos a tales efectos algunas hipótesis de trabajo.

6.1. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este impuesto, como es sabido, grava el incremento del valor de los terrenos que tengan la consideración de «urbanos», a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de su calificación catastral y, asimismo, el de los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de «características especiales», a los efectos del citado Impuesto sobre Bienes Inmuebles (art. 105 LRHHLL ²⁴).

En el supuesto del fallecimiento de una persona se devenga el impuesto por aplicación del artículo 110.1.a) LRHHLL, teniendo la consideración de sujeto pasivo la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el artículo 33 LGT, que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real del que se trate [art. 107.1.a) LRHHLL].

El contribuyente dispone de un plazo de seis meses, prorrogables hasta un año, para la presentación de la correspondiente declaración tributaria o, en su caso, autoliquidación [art. 111.2.b) LRHHLL].

Pues bien, a semejanza de lo expuesto anteriormente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, podría suceder que un contribuyente o bien no tuviera conocimiento del fallecimiento del causante, al menos dentro del plazo para la presentación de la correspondiente declaración tributaria, o que teniéndolo lo sea con fecha muy próxima a su vencimiento.

Con independencia de la posibilidad de solicitar una prórroga para la cumplimentación de sus obligaciones tributarias, también podría suceder que el heredero o legatario no tuviere conocimiento acerca de la titularidad de un inmueble urbano, por parte del causante, extremo que puede acontecer si el patrimonio inmobiliario de éste fuere de una complejidad y/o dispersión geográfica grande. Además, podría acontecer también el supuesto –por lo demás nada infrecuente– de que el inmueble en cuestión no estuviere inscrito en el correspondiente Registro de la Propiedad.

Pues bien, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, si el contribuyente alegare y probara la concurrencia de fuerza mayor en su actuación omisiva, fundamentada en el desconocimiento de la existencia de la titularidad de dicho bien inmueble, podría determinarse la ausencia de culpabilidad en la misma.

6.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre el Patrimonio. Especial consideración a la administración de los bienes gananciales y el deber de información conyugal.

Con relación a ambos impuestos podríamos plantearnos la posible concurrencia de fuerza mayor desde una perspectiva diferente de la efectuada hasta ahora, es decir, sin necesidad de que acontezca el hecho dramático del fallecimiento de una persona, denominador común en todos los casos examinados anteriormente.

En este sentido y desde un punto de vista aproximativo debemos tener en cuenta que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como regla general, «*La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio*» (art. 11.1 Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, en adelante LIRPF).

Ahora bien, en el supuesto de «*los rendimientos del capital*» y de «*las ganancias y pérdidas patrimoniales*», se entenderán obtenidas por los contribuyentes conforme sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan los mismos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante LIP (art. 11.3 y 5 LIRPF).

Y, al respecto, el remitido artículo 7 LIP, señala, en materia de titularidad de los elementos patrimoniales, lo siguiente:

«Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores».

Con relación a ello, rigiendo el régimen económico de sociedad legal de gananciales, debe tenerse en cuenta que el Código Civil señala lo siguiente:

- Que las ganancias y beneficios obtenidos por cualesquiera de los cónyuges serán atribuidos por mitad al disolverse la sociedad de gananciales (art. 1.344).

- Que son bienes gananciales los bienes especificados en el artículo 1.347, sin perjuicio de las especialidades contenidas en los artículos 1.348 y siguientes.
- Que se presumen gananciales los bienes existentes en el matrimonio mientras no se pruebe que pertenecen privativamente al marido o la esposa (art. 1.361).

En consecuencia, para el supuesto de rendimientos de capital (mobiliario e inmobiliario) y de ganancias y pérdidas patrimoniales, la regla de individualización a efectuar tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Patrimonio es compartida, de tal suerte que procederá su atribución a los cónyuges por mitad, tanto a los efectos de la declaración de los bienes o derechos (Impuesto sobre el Patrimonio), como de los rendimientos y ganancias o pérdidas patrimoniales que generen (Impuesto sobre la Renta).

Ahora bien, respecto a la administración de la sociedad de gananciales hemos de tener en cuenta, por un lado, que *«en defecto de pacto en capitulaciones, la gestión y disposición de los bienes gananciales corresponde conjuntamente a los cónyuges, sin perjuicio de lo que se determina en los artículos siguientes»* (art. 1.375 Código Civil); pero, por otro, el artículo 1.384 señala que *«Serán válidos los actos de administración de bienes y los de disposición de dinero o títulos valores realizados por el cónyuge a cuyo nombre figuren o en cuyo poder se encuentren»*.

Con fundamento en ello, pudiere ocurrir que los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de los que provengan los rendimientos o ganancias o pérdidas patrimoniales, no estén titulados o registrados, formalmente, a nombre de los dos cónyuges, sino que pudieren estarlo –extremo bastante común– a nombre exclusivamente de uno solo de ellos, circunstancia que, *per se*, no afecta a las reglas de individualización tributarias señaladas anteriormente, porque, con independencia de ello, los bienes y derechos, los rendimientos de capital y las ganancias o pérdidas patrimoniales seguirán teniendo la consideración jurídico-civil de gananciales y, por ende, procederá su obligada declaración por mitad entre ambos cónyuges-contribuyentes.

Y lo normal es que el cónyuge que no figure en el título o suscripción nominada de esos bienes o derechos tenga conocimiento de la existencia de los mismos, así como de sus rendimientos o ganancias o pérdidas patrimoniales generados, teniendo en cuenta que el artículo 1.383 del Código Civil prescribe que *«Deben los cónyuges informarse recíproca y periódicamente sobre la situación y rendimiento de cualquier actividad económica suya»* ²⁵.

Pero también pudiera acontecer que el cónyuge que no fuere titular formal de esos bienes o derechos no tenga conocimiento de ello... Y aquí es donde pueden empezar los problemas de orden tributario, sobre todo desde un punto de vista de responsabilidad por la presunta comisión de infracciones, con la particularidad de que, además, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puede optarse por la presentación de declaración individual o conjunta (arts. 68 a 70 LIRPF), sin que esta última posibilidad esté contemplada en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Supongamos, por ejemplo, que haciendo uso de las facultades de administración de la sociedad de gananciales, uno de los cónyuges contrató en su día una imposición a plazo fijo o suscribió determinado fondo de inversión, exclusivamente a nombre suyo, es decir, sin que en el correspondiente contrato figurare o interviniera su cónyuge, operación de la que no informa a éste.

Y, posteriormente, acontecido el pago de los correspondientes intereses financieros, o reembolsado el fondo de inversión, el cónyuge no contratante sigue en la más absoluta ignorancia de todo ello.

Llegado el período de declaración del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ambos cónyuges optan, en éste, por el régimen de tributación individual, sin que el cónyuge «desinformado», obviamente, proceda a declarar ni los bienes y derechos correspondientes, ni los rendimientos de capital mobiliario, ni las ganancias patrimoniales generadas por aquéllos, en los respectivos ámbitos de tributación.

Y claro, la Administración a través del oportuno procedimiento de comprobación, gestión o inspección tributaria, pone de manifiesto la discrepancia, procediendo a la correspondiente regularización, con imposición de sanción, ante lo cual cabría preguntarse si la conducta omisiva del cónyuge «desinformado» es merecedora de lo último.

La respuesta volvería a ser «depende». Y depende porque pudiera concurrir fuerza mayor, como circunstancia excluyente de la culpabilidad del mismo, lo cual, a su vez, dependería de las circunstancias del caso concreto.

Es decir, que el contribuyente presunto infractor podría alegar y probar que tuvo desconocimiento acerca de la existencia de los propios bienes y derechos generadores de dichos rendimientos y ganancias patrimoniales, como circunstancia que imposibilitó el correcto cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias.

¿Podría haber evitado el desconocimiento de dicha situación? Pues también depende. Depende de la naturaleza de los bienes y derechos generadores de los rendimientos y ganancias patrimoniales, de su cuantía, de su fecha de suscripción y reembolso o rendimiento, del ámbito geográfico de su contratación. Dependería de las circunstancias del caso concreto.

Porque una cosa es la obligación –teórica– de información impuesta por el artículo 1.383 del Código Civil a ambos cónyuges y otra, muy distinta, que ello se lleve a efecto en la práctica. Y lo que no puede exigírseles a aquéllos es que se requieran, judicial o notarialmente, para el cumplimiento de dicha obligación, máxime teniendo en cuenta que doctrinalmente ha sido interpretado el aludido «*deber de información*» conforme las siguientes pautas ²⁶:

- Aun cuando tenga como fundamento la incorporación de los puntos 12 y 16 de la Resolución 37/78 del Comité de Ministros del Consejo de Europa sobre igualdad de los cónyuges en Derecho Civil, más que una norma coercitiva, se trata de una exhortación (a semejanza de la realizada por el art. 67 del mismo texto –«*el marido y la mujer deben respetarse y ayudarse mutuamente y actuar en interés de la familia*»–).

- No se trata de una norma técnica, ni siquiera de una obligación de información pormenorizada de un cónyuge a favor del otro, sino de dotar a éste de una visión, *grosso modo*, acerca de la situación económico-patrimonial de los bienes gananciales.
- Debe insertarse dentro del principio *bona fides* que debe presidir la relación entre ambos cónyuges, como corresponsabilidad a la facultad de éstos de gestionar y disponer del patrimonio ganancial.
- En caso de incumplimiento grave y reiterado de dicho deber de información, el cónyuge perjudicado por dicha conducta podría solicitar la disolución judicial de la sociedad de gananciales, al amparo de lo previsto en el artículo 1.393.4.º del Código Civil.

Llegado a este punto podemos traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 09-03-1993 ²⁷, la cual se hizo eco de la responsabilidad tributaria en la que incurrió una contribuyente, consecuencia del descubrimiento de bases imponible relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 1986, autoliquidado con su difunto marido, bajo la modalidad de tributación conjunta.

Fue objeto de reclamación económico-administrativa la sanción impuesta a la viuda.

De los Considerandos de la Resolución comentada se deduce que las bases imponibles descubiertas por la Inspección de Tributos procedían del arrendamiento de diversos bienes inmuebles, titularidad de la sociedad legal de gananciales, cuyos contratos habían sido suscritos exclusivamente por el difunto marido, sin que de dicha circunstancia hubiera tenido conocimiento la viuda, hasta que ello fue puesto de manifiesto por aquélla.

Pues bien, el Tribunal señaló que «...en conclusión, ha de apreciarse concurrencia de culpabilidad en la reclamante, y por tanto, procede calificar su conducta, al formular conjuntamente con su esposo una declaración en la que ocultaron hechos y bases imponibles, dejando así de ingresar parte de la procedente deuda tributaria, como constitutiva de infracción tributaria grave, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley General Tributaria; ...» (Considerando 5.º).

Asimismo, ante la alegación efectuada por la reclamante, con relación al artículo 31.cuatro de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción dada por Ley 20/1989, de 28 de julio ²⁸, el Tribunal manifestó que «de ella no puede pretenderse la consecuencia de que, en caso de matrimonio en régimen de gananciales, como es el aquí planteado, uno de los cónyuges pueda rehuir su condición de responsable de las infracciones cometidas en la declaración conjunta que suscribió al no haber incluido en ella rendimientos cuya titularidad le corresponde» (Considerando 6.º).

Parecer ser que el Tribunal puso el acento de la resolución del caso en el hecho significativo de haber suscrito el sujeto pasivo la declaración tributaria de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, objeto de regularización, bajo la modalidad conjunta, circunstancia que le hizo asumir un grado de responsabilidad suficiente, a los efectos de calificarse su conducta como infracción tributaria grave, ante lo cual cabría preguntarse lo siguiente:

- ¿Y qué hubiera ocurrido si el caso enjuiciado hubiera partido de una declaración de tributación bajo la modalidad «individual»? Siguiendo con el razonamiento del TEAC, si se hubiese probado que los hechos y bases imponibles puestas de manifiesto procedían de diversos contratos de arrendamiento de inmuebles urbanos, suscritos exclusivamente por el difunto marido del contribuyente, circunstancia de la que no tuvo conocimiento su esposa, no habría lugar a la exigencia de responsabilidad, o, al menos, aquélla se encontraría ante un mejor posicionamiento en orden a tratar de probar la concurrencia de fuerza mayor, como circunstancia excluyente de su culpabilidad.
- ¿El hecho de suscribir una autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bajo la modalidad de tributación conjunta, impide automáticamente la posible aplicación de la concurrencia de fuerza mayor, como circunstancia excluyente de la culpabilidad de alguno de los miembros de la unidad familiar?

Para responder a ello, debe tenerse en cuenta que:

- Vigente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 87.Cuatro, señalaba lo siguiente:

«Dichas personas –las integrantes de la unidad familiar– quedarán conjunta y solidariamente sometidas al impuesto como sujetos pasivos, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos».

De lo cual se puede colegir que los miembros de la unidad familiar, con ocasión de la tributación bajo la modalidad conjunta, quedaban sometidos conjunta y solidariamente al impuesto, que no a la responsabilidad dimanante por la presunta comisión de una infracción tributaria; que la responsabilidad, conjunta y solidaria, les alcanza a título de sujetos pasivos (es decir, por cuota e intereses de demora), pero no a título de presuntos infractores (es decir, no por infracciones tributarias).

- Vigente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, el artículo 70.6 nos enseña lo siguiente:

«Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos».

Repárese que, de acuerdo con la vigente normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desaparece la apostilla realizada por la anterior legislación, con relación al título de responsabilidad –«como sujetos pasivos»–.

Y también conectado, hasta cierto punto, con esta materia, debemos traer a colación la dicción del artículo 88 LIRPF, el cual nos enseña: «*Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 70 de esta ley para el caso de tributación conjunta*».

¿Puede deducirse de ello que todos los miembros de la unidad familiar, especialmente los cónyuges, responden conjunta y personalmente de las infracciones tributarias que se pongan de manifiesto con ocasión de ella?

En principio, de acuerdo con una interpretación literal del aludido artículo 70.6 LIRPF, podríamos responder de forma afirmativa, dado que la sanción tributaria forma parte de la deuda tributaria, conforme lo previsto en el artículo 58.2.e) LGT, lo que conllevaría que todos los miembros de la unidad familiar que hubieren optado por la declaración conjunta, serían igualmente responsables a título de presuntos infractores.

Pero dicha conclusión, a mi juicio, sería errónea dado que ²⁹:

- Una cosa es la responsabilidad personal en la comisión de infracciones tributarias y otra, muy distinta, la responsabilidad patrimonial del contribuyente por deudas tributarias.
- A la primera cuestión, entiendo, responde el artículo 70.6 LIRPF, de tal suerte que la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria debe imputarse al contribuyente titular del hecho imponible y responsable, por acción u omisión, de su no correcta declaración, a título de dolo o negligencia, al menos simple, lo que implicaría que no podría calificarse como infractor al resto de los miembros de la unidad familiar, aunque hayan suscrito la declaración bajo la modalidad conjunta.
- A la segunda cuestión, es decir, el régimen de responsabilidad patrimonial del contribuyente, entiendo, responde el artículo 88 LIRPF, el cual remite directamente sobre dicho extremo a lo regulado en el Código Civil.
- El artículo 88, *in fine*, LIRPF deja a salvo lo previsto en el artículo 70.6 de la misma, referencia que no puede ser entendida de otro modo que desde un punto de vista de la responsabilidad personal en la comisión de las infracciones tributarias, que ha de matizarse, en el régimen de tributación conjunta, como de exclusiva imputación al contribuyente que haya incurrido en la acción u omisión tipificada como infracción tributaria.
- Porque a pesar de las nuevas matizaciones –intencionadas o no– de la actual normativa (art. 70.6 LIRPF), ha de tenerse en cuenta que está proscrito el principio de imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender al grado de diligencia y culpabilidad puesta de manifiesto en la conducta del contribuyente, así como la existencia del principio de individualización o personalidad de la pena (arts. 24 y 25 CE).

Por lo tanto, aun bajo el régimen de tributación conjunta, tendría que imponerse la sanción al miembro de la unidad familiar que haya incurrido en su conducta en responsabilidad, por dolo o negligencia grave o simple, pero no al resto de los miembros de la misma ³⁰.

En este sentido, siguiendo con el régimen de tributación conjunta en el IRPF, cobraría especial importancia a los efectos de la posible concurrencia de fuerza mayor, en orden al desconocimiento de la existencia de determinadas rentas, por parte del cónyuge no perceptor de ellas, las precedentes, por ejemplo, de:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos de actividades económicas.

¿Y por qué? Porque con carácter general el artículo 11 LIRPF señala que *«La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio»*.

Y, en particular, el apartado 2, párrafo primero, del citado precepto legal nos enseña que *«Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien hayan generado el derecho a su percepción»*.

Asimismo, el apartado 4 indica que *«Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas»*.

De todo lo cual se deduce que en el supuesto de tributación conjunta, caso de ponerse de manifiesto a través del correspondiente procedimiento de comprobación determinada deuda tributaria, consecuencia de la falta de declaración total o parcial de rendimientos del trabajo y/o de actividad económica, de alguno de los miembros de la unidad familiar, a los efectos del establecimiento de la posible responsabilidad por infracciones tributarias, solamente el titular de dichos rendimientos debería tener, en su caso, la consideración de presunto infractor y, por ende, de exclusiva responsabilidad personal.

Pero el resto de los miembros de la unidad familiar no tienen, necesariamente, que ser responsables, a título personal de dicha infracción, pues la opción de tributación bajo la modalidad conjunta en el IRPF no implica, *per se*, asunción de responsabilidad por este concepto. Además, cabría preguntarse: ¿Por qué han de conocer si los datos relativos a los rendimientos por trabajo o actividad económicas han sido declarados correctamente por su perceptor? El desconocimiento de ello bien podría ampararse en causa de fuerza mayor.

Llamo la atención sobre este punto porque, en el supuesto de tributación conjunta, no es infrecuente encontrar la incoación de expedientes sancionadores a nombre de los dos cónyuges, cuando ya del contenido de la liquidación provisional se evidencia, con claridad meridiana, que el motivo de ésta tiene su origen en rentas del trabajo o de actividad económica, práctica que, a mi juicio, podría no ser ajustada a Derecho, de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

Cuestión distinta es que en el plano de responsabilidad patrimonial pudiere ser que el cónyuge no infractor se viera afectado por la imposición de la sanción pecuniaria impuesta al otro cónyuge, conforme lo previsto en el artículo 88 LIRPF. En este sentido el Código Civil, al regular las «*cargas y obligaciones de la sociedad de gananciales*», señala en su artículo 1.366 lo siguiente:

«Las obligaciones extracontractuales de un cónyuge, consecuencia de su actuación en beneficio de la sociedad conyugal o en el ámbito de la administración de los bienes, serán de la responsabilidad y cargo de aquélla, salvo si fuesen debidas a dolo o culpa grave del cónyuge deudor».

Y dado que la comisión de la infracción tributaria puede ser a título de dolo o negligencia, grave o simple (art. 77.1 LGT), habrá de estarse a la calificación que de los hechos se deriven del correspondiente expediente sancionador, porque la delimitación del grado de culpabilidad, en definitiva, acotará el alcance de la responsabilidad patrimonial de los bienes gananciales, con respecto al pago de la sanción pecuniaria.

Si la culpabilidad en la comisión de la infracción hubiere sido a título de negligencia simple o leve, responderán los bienes gananciales del pago de la sanción tributaria. Por el contrario, si el grado de culpabilidad lo hubiera sido a título de dolo o negligencia grave, no responderán patrimonialmente del pago de la sanción tributaria los bienes gananciales.

A igual conclusión podríamos llegar con respecto a la responsabilidad patrimonial por las deudas tributarias derivadas del Impuesto sobre el Patrimonio, dado que la dicción del artículo 34 de su ley reguladora se pronuncia en similares términos que su homónimo artículo 88 LIRPF, con la particularidad, con respecto a la responsabilidad personal por la comisión de infracciones tributarias, que no tiene lugar la especificación o particularización establecida por el artículo 70.6 de ésta, dada la imposibilidad de tributación bajo la modalidad «conjunta», en el seno de aquel impuesto.

7. REFERENCIA A LA CONCURRENCIA DE FUERZA MAYOR EN EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA

Por último podría ser interesante hacer referencia al Proyecto de Ley General Tributaria (en adelante, PLGT), aprobado en Sesión del Consejo de Ministros del 30-05-2003, y, en concreto, destacando la regulación que se presenta de la fuerza mayor dentro del marco de la potestad sancionadora en materia tributaria.

Del Título IV (arts. 178 a 212), dedicado a la potestad sancionadora, resaltamos los siguientes preceptos:

Artículo 178. Principios de la potestad sancionadora.

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

*En particular, serán aplicables los **principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad** ³¹, **proporcionalidad y no concurrencia**. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.*

Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

*1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria **cuando resulten responsables de los mismos**.*

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando concorra fuerza mayor.

(...)

d) Cuando 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 ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria 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.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Artículo 181. Sujetos infractores.

1. Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley **que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes (...).**

Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

3. Las sanciones tributarias **no se transmitirán** a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

Artículo 183. Concepto y clase de infracciones tributarias.

1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas u culposas **con cualquier grado de negligencia** que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en **leves, graves y muy graves.**

Asimismo, del resto del articulado del aludido PLGT destacamos los siguientes preceptos:

Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Artículo 19. Obligación tributaria principal.

La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Artículo 58. Deuda tributaria.

3. **Las sanciones tributarias que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo V del Título III de esta ley.**

De la lectura de los citados preceptos, y con relación a la concurrencia de la fuerza mayor, como circunstancia que «no dará lugar a la responsabilidad por infracción tributaria» (según la dicción del art. 179.2 PLGT), podemos resaltar las siguientes consideraciones:

- 1.^a La calificación de un hecho como constitutivo de infracción tributaria estará íntima y directamente vinculada al concepto de «responsabilidad».
- 2.^a El sujeto infractor puede incurrir en responsabilidad por infracción tributaria por una acción u omisión, dolosa o culposa, con «cualquier grado de negligencia». Ahora matizaremos el grado.
- 3.^a No existirá responsabilidad, entre otros supuestos, cuando concurra fuerza mayor.
- 4.^a El concepto de «fuerza mayor» deberá seguir siendo interpretado en su sentido jurídico, de acuerdo con lo previsto, fundamentalmente, en el Código Civil.

Pero volvamos a la consideración segunda, es decir, al «grado de negligencia» en el que puede incurrir el presunto sujeto infractor, extremo que conviene aclarar por dos motivos.

En primer lugar, porque la interpretación del aludido precepto legal incide de forma genérica en el principio de responsabilidad y, en el caso de aprobarse en la redacción propuesta, mucho me temo va a ser objeto de polémica, por similares motivos a los planteados con ocasión del recurso de inconstitucionalidad a la reforma de la LGT, operada por Ley 10/1985.

Y, en segundo lugar, porque dicha interpretación afecta, concretamente, a la concurrencia de la fuerza mayor, como circunstancia excluyente de la responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

De una interpretación literal del artículo 183.1 PLGT podríamos concluir que las infracciones tributarias consistirán en las acciones u omisiones dolosas o culposas, cometidas «con cualquier grado de negligencia», lo que significaría que estaremos ante la comisión de las mismas cuando concurra: dolo, culpa o negligencia, sin especificación de grado alguno por parte de ésta; o, dicho en otras palabras, que se incurrirá en infracción tributaria cuando la negligencia sea grave, simple o leve –como hasta ahora–, y, además –ahí estaría la posible diferencia–, cuando la negligencia fuere «levísima», siquiera por el aforismo que «donde no distingue la ley no tenemos por qué hacer nosotros distinciones».

Ahora bien, entiendo que dicha interpretación no sería correcta por los siguientes motivos:

- De acuerdo con la Exposición de Motivos del PLGT, «los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: ..., establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria».

Con fundamento en ello, no respondería a la pretendida finalidad normativa de luchar contra el fraude tributario rebajando el grado de negligencia en la comisión de las infracciones tributarias, porque el defraudador, de guante blanco o guante negro, no se caracteriza, precisamente, por realizar una actuación u omisión a título de negligencia «levísima».

Además, interpretar que, de acuerdo con la normativa proyectada, las infracciones podrían ser cometidas a título de negligencia levísima, no contribuiría, ni mucho menos, a disminuir la litigiosidad en materia tributaria; todo lo contrario.

- De acuerdo con la STC 76/1990, de 26 de abril, resultó claro que «*más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados*». Pero, ¿podría mantenerse la citada doctrina constitucional de acuerdo con la proyectada normativa? Repárese que la cuestión de inconstitucionalidad se planteó en orden a si el término «*a título de simple negligencia*» implicaba un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa. El Tribunal Constitucional entendió que el precepto no vulneraba la Carta Magna, siempre y cuando fuere interpretado en el sentido de que no hay sanción sin culpa, y no hay culpa sin dolo, culpa o negligencia, apostillando lo señalado anteriormente: «*más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados*».

En cualquier caso, no se entiende la finalidad de la redacción del texto propuesto, máxime teniendo en cuenta que del Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, primera versión, marzo de 2001, ya se evidenciaba que «*La Comisión se muestra unánime a la hora de propugnar un reforzamiento del principio de culpabilidad. Así podría acogerse la tesis elaborada por la jurisprudencia, al señalar que queda fuera del concepto de negligencia la culpa levísima, definida como la ausencia de cautelas que sólo los hombres extremadamente diligentes hubieran tomado en consideración (ejemplo: SAN de 8 de marzo de 1994, entre otras)*».

Desde mi punto de vista supone un evidente contrasentido con la citada finalidad, el establecer que la responsabilidad por las infracciones tributarias podría ser exigible a título de negligencia o culpa levísima.

A no ser que, en el trámite de aprobación parlamentaria del PLGT, se considere que con dicha redacción se «*potencia la aplicación de este principio –el de culpabilidad–, mediante una formulación más rotunda,*» (Informe de la Comisión, citado).

Ciertamente, si ello fuere así, a ver quién es capaz de trazar la raya divisoria que separe la exigencia de responsabilidad a título de negligencia o culpa levísima y el principio de responsabilidad objetiva o sin culpa.

En suma, aunque la redacción del artículo 183.1 PLGT estuviera justificada en la «*...importante aproximación a las normas generales del Derecho Administrativo...*» (Exposición de Motivos, apartado 1. Justificación de la reforma, PLGT), y, en este sentido, haya tomado como referencia el artículo 130.1 LRJAPPAC, en su inciso «*aun a título de simple inobservancia*», en el fondo se esta-

ría rebajando el grado de exigencia de responsabilidad en la comisión de las infracciones tributarias, a título de negligencia levísima, circunstancia o finalidad de dudosa justificación social, teniendo en cuenta que, con el paso de los años, la Administración se ha ido descargando en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, obviamente, imponiéndoselas al contribuyente, quien, al parecer, no va a poder incurrir en un error, siquiera a título de culpa levísima. Veremos dónde termina todo esto ³².

Y, en concreto, con respecto a la concurrencia de fuerza mayor, como circunstancia que no daría lugar a responsabilidad por infracción tributaria, repárese que cobraría especial importancia el criterio delimitador de la diligencia puesta por el contribuyente, en orden a la evitación del acontecimiento que imposibilite la correcta cumplimentación de sus obligaciones y deberes tributarios, siquiera porque:

- En el artículo 179.2.d) PLGT se sigue manteniendo, como circunstancia excluyente de responsabilidad, «*Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*»; Pero añadiendo –y es el matiz– «**Entre otros supuestos**» –en vez de «*En particular*», según redacción vigente–, *se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando....*».

Ciertamente, como señalamos, se considera un matiz de redacción, que no una modificación sustancial, dado que la jurisprudencia, hasta ahora, ha venido interpretando el vigente texto normativo en el sentido de que dichas circunstancias eximentes de responsabilidad no son tasadas, sino simplemente enunciativas. En cualquier caso con la nueva redacción sí quedaría más claro que el contribuyente podría enervar la responsabilidad que, según la Administración tributaria le pueda imputar, teniendo en cuenta que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, extremo que incide, directamente, con las circunstancias que puedan concurrir si alegare la existencia de fuerza mayor, como expresa situación excluyente de su responsabilidad.

- En el artículo 179.2.e) se introduce una nueva circunstancia excluyente de responsabilidad, referida a la existencia de «**deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias**».

Desde mi punto de vista y atendiendo, fundamentalmente, a la doctrina y jurisprudencia civilista expuesta a lo largo del presente estudio, considero que, en el fondo, estaríamos tratando de un supuesto específico de fuerza mayor o caso fortuito.

Porque claro, el contribuyente que cumplimenta una obligación tributaria, apoyado o asistido por un programa informático facilitado por la Administración tributaria, tiene plena confianza, más que razonable, que el soporte en cuestión carece de deficiencias técnicas, que puedan conllevar a la confección errónea de aquella. ¿Sería previsible evitar o detectar dicha deficiencia técnica? Pues hombre, previsible y evitable lo es casi todo en esta vida... Bastaría con hacerle un chequeo al programa, obviamente a nuestra costa, y nuestra remota desconfianza o resquemor sobre la fiabilidad del Departamento de Informática de la Agencia Tributaria habría desaparecido.

Pero ése no debería ser el planteamiento de la cuestión, sino otro bien distinto: si fuese evitable dicha deficiencia técnica atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso. Francamente no, porque si el error procede de la propia Administración tributaria, de quién si no se puede «fiar» el contribuyente.

Y, en esta misma línea, cabría preguntarse: ¿Por qué no puede ser causa de exclusión de responsabilidad en la comisión de una infracción tributaria, la deficiencia técnica de un programa informático elaborado y/o facilitado por otro tipo de entidad, como, por ejemplo, nuestro proveedor habitual informático? ¿Es que el Departamento de Informática de la Administración tributaria correspondiente tiene la «patente exclusiva» de poder incurrir en una deficiencia técnica en la elaboración de los programas de ayuda para la confección de declaraciones tributarias? Francamente no entiendo que ello deba tener respaldo ni legal ni razonable alguno, siquiera sea por el refrán de que «*el que cuece y amasa todo le pasa*». Y cualquier empresa del sector informático puede cometer un error en la confección de un programa de asistencia tributaria el cual puede conllevar a una incorrecta declaración tributaria.

En cualquier caso, ante la calificación de los hechos como infracción tributaria, el contribuyente podría alegar la existencia de fuerza mayor, con fundamento interpretativo en el aludido artículo 179.2.e) PLGT, no sin antes tener en cuenta que, a mi juicio, la existencia de un error en el programa informático no tiene, necesariamente, que implicar la concurrencia de fuerza mayor, pues dependerá, entre otras circunstancias, de la posibilidad de detectar su existencia, o no ³³.

8. CONCLUSIONES

- 1.^a En el ordenamiento tributario la concurrencia de fuerza mayor en un comportamiento generalmente omisivo por parte del contribuyente, con respecto a la correcta cumplimiento de sus obligaciones y deberes fiscales, se presenta como una circunstancia excluyente de la culpabilidad del mismo, y, por ende, de su responsabilidad en materia infractora, extremo que no enerva la exigibilidad, en su caso, de la cuota tributaria e intereses de demora.
- 2.^a El concepto de «fuerza mayor» debe partir, para su delimitación, de la normativa civil, fundamentalmente, así como de su interpretación jurisprudencial y doctrinal, dado su contenido eminentemente jurídico.
- 3.^a La conducta omisiva del contribuyente que determina el incumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarios, debe estar íntimamente conectada con un hecho o acontecimiento imprevisible, o, aun cuando fuere previsible, que no pueda ser evitado, todo ello atendiendo al contenido de la diligencia que exijan las circunstancias del caso concreto.

- 4.^a La alegación y prueba de la existencia de fuerza mayor corresponde efectuarlas al contribuyente, presunto infractor, siguiendo los principios probatorios establecidos por la jurisprudencia en materia de carga de la prueba.

NOTAS

- ¹ Exposición de Motivos LGT, apartado 8, Las infracciones tributarias, párrafo tercero, *in fine*.
- ² El texto establecido por Ley 10/1985 estuvo vigente desde el 24-04-1985 hasta el 22-07-1995, fecha esta de entrada en vigor de la segunda reforma tributaria, según Ley 25/1995.
- ³ Como así lo califica comúnmente la Doctrina (v.gr. Juan Francisco GÓMEZ GONZALVO, en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 42, julio-septiembre de 1998, página 86).
- ⁴ Idéntica redacción presenta el artículo 3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.
- ⁵ «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado» (Sentencia del Tribunal Constitucional, de fecha 08-06-1981, dictada en recurso de amparo nº 101/1980).
- ⁶ Eduardo GARCÍA DE ENTERRIA y T.R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, en *Curso de Derecho Administrativo*. Ed. Civitas, vol. II, página 174.
- ⁷ Positivizado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPPAC): «Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una ley» (art. 129.1, párrafo primero); «Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la ley» (art. 129.2).
- ⁸ A dicha corriente uniformadora parece responder F. GÓMEZ DE LIAÑO Y GONZÁLEZ, en su obra *Diccionario Jurídico*, Ed. Librería Cervantes-Salamanca, 3.ª Edición 1988, páginas 58 y 154, al definir expresamente ambos conceptos de «caso fortuito» y «fuerza mayor», respectivamente, por mera remisión al artículo 1.105 del Código Civil.
- ⁹ José Luis ALBÁCAR LÓPEZ y Jaime SANTOS BRIZ, en *Código Civil Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo IV, páginas 90 y 91, consideran la doctrina diferenciadora, basada en criterios objetivos, como la más acertada, teniendo en cuenta que el propio Código Civil unas veces se refiere al caso fortuito (v.gr. arts. 1.136, 1.744 y 1.745) y otras a la fuerza mayor (v.gr. arts. 1.777 y 1.905); Si bien, entiendo desde este punto de vista, debe tenerse en cuenta que, por ejemplo, los artículos 1.602 (responsabilidad en el transporte por agua y tierra) y 1.625 (pérdida de la finca gravada con censo) se refieren, expresa e indiferentemente, a ambos conceptos.
- ¹⁰ Juan OSSORIO MORALES, en *Lecciones de Derecho Civil – Obligaciones y Contratos (Parte General)*, Ed. Comares, página 115, llega a una conclusión pragmática de la cuestión, al señalar que «Sean o no términos exactamente equivalentes, lo cierto es que cuando el incumplimiento de la obligación se produce por causa no imputable al deudor, éste no incurre, por regla general, en responsabilidad».
- ¹¹ Redacción inspirada en el artículo 106.2 CE, el cual prescribe que «Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualesquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos».
- ¹² Artículo añadido por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero.
- ¹³ Consciente el legislador de la infracción legal cometida en su día por el RGIT, el artículo 53.1.d) del Proyecto de Ley General Tributaria, al que posteriormente nos referiremos en un epígrafe expreso, recoge lo siguiente: «1.El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: (...) d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos». Con independencia que la proyectada redacción legal trate de salvar el reproche jurídico del Tribunal Supremo, entendemos puede apartarse de la finalidad última perseguida por el citado método estimatorio, configurado siempre con carácter subsidiario y excepcional, previsto para el supuesto en que la Administración «no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible», razón por la cual si, no obstante

te la desaparición o destrucción de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones, el contribuyente puede aportar otros medios probatorios para la determinación de su base imponible, no habría lugar a la aplicación de dicho régimen.

- ¹⁴ En su redacción dada por Real Decreto 80/1996, de 26 de enero.
- ¹⁵ Véase nota (9), *in fine*.
- ¹⁶ Sentencias del TS de 07-04-1965, 18-11-1980, 31-05-1997, entre otras.
- ¹⁷ Sentencias de 19-11-1988, 24-07-1987, 05-06-1982, 12-12-1981, 14-11-1980, entre otras numerosas.
- ¹⁸ Fernando TORIBIOS FUENTES y María José VELLOSO MATA, *Manual Práctico del Nuevo Proceso Civil*, Ed. Lex Nova, páginas 187 y 188.
- ¹⁹ Artículo 217.5 LEC. *Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes.*
- ²⁰ Repertorio JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, Ref. 834.
- ²¹ Repertorio JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, Ref. 1787.
- ²² El artículo 661 del Código Civil nos enseña que «*Los herederos suceden al difunto por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones*».
- ²³ En su redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio.
- ²⁴ Conforme la redacción dada por el artículo trigésimo sexto de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988.
- ²⁵ Redacción dada por Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio.
- ²⁶ José Luis ALBÁCAR LÓPEZ y Jaime SANTOS BRIZ, *Op. Cit.*, páginas 989 y 999; y actualización 1994, páginas 675 y 676.
- ²⁷ *Tribunal Fiscal*, n.º 39, enero de 1994, páginas 24 y 25.
- ²⁸ «*Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que las generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda*»
- ²⁹ Véase al respecto la obra de F. Javier MARTÍNEZ HORNERO, «*La fiscalidad del matrimonio y sus crisis: nulidad, separación y divorcio*», Ed. Praxis, Capítulo VIII, Sujeción de bienes gananciales por deudas tributarias, páginas 219 a 256.
- ³⁰ A esta conclusión llegaron, expresamente, Domingo CARVAJO VASCO y José Ramón DOMÍNGUEZ RODICIO, en «*Todo sobre el Nuevo IRPF*», Ed. Praxis, páginas 276 a 278; y tácitamente, al no resaltar modificación sustancial con respecto al régimen de responsabilidad precedente, Roberto ALONSO ALONSO, en «*Novedades más significativas de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 191, páginas 78 y 79.
- ³¹ El texto del Anteproyecto de LGT se refería al principio de «culpabilidad», en vez del aludido de «responsabilidad».
- ³² En este sentido valga traer a colación la llamada de atención que efectuó en su día Carmen CHINCHILLA MARÍN, en su comentario a la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas (arts. 127 a 138), Capítulo 15, página 763, de la obra *Administraciones Públicas y Ciudadanos (Estudio sistemático de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común)*, Ed. Praxis, 1993, al señalar que «*...es precisamente este inciso final del art. 130.1 LAP –"aún a título de simple inobservancia"–...el que suscita graves problemas de interpretación. La expresión plantea serios reparos de inconstitucionalidad, pues parece que pretende recuperar la vieja tradición que admitía la responsabilidad objetiva en el ámbito del Derecho administrativo sancionador...El inciso "aun a título de simple inobservancia" del artículo 130.1 LAP podría vulnerar, por tanto, el artículo 25.1. CE del que el Tribunal Constitucional ha hecho derivar el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia)*».
- ³³ Así se pronunció sobre la materia la STSJ Cataluña, n.º 984/2000, de 16 de octubre, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, publicada en JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, Ref. 2001/231, al especificar que «*En este caso, es cierto que existía un error en el programa informático con el que realizó la declaración; sin embargo, no todo error en el programa informático justifica el error en la declaración, pues dependerá de la facilidad que tenga el declarante para detectarlo a la hora de elaborar su declaración o del alcance del mismo; en este caso, es evidente que un simple repaso a la declaración hubiera permitido detectar el error, puesto que es indudable que las retenciones de los AFROS no podían deducirse de la cuota líquida, siendo claro el precepto aplicable y siendo lógico pensar que la persona que realiza este tipo de operaciones conoce la fiscalidad a la que se halla sujeta. Por otra parte, estamos hablando de una cantidad de dinero considerable dentro del montante de la declaración, por lo que lógicamente debió percatarse que la cuota líquida era muy inferior a lo previsible...*» (F.D. Tercero).