

TRIBUTACION

**LAS SANCIONES TRIBUTARIAS:
UN VIAJE A LO IMPOSIBLE**

N.º 275

TRABAJO EFECTUADO POR:

ANGEL ESTEBAN MARINA

*Doctor en Ciencias Económicas e
Inspector de Finanzas del Estado*

Sumario:

- I. Presentación.
- II. Evolución histórica.
 - 1. La Reforma de 1926.
 - 2. Ley de 20 de diciembre de 1952.
 - 3. Ley General Tributaria: 28 de diciembre de 1963.
 - 3.1. Las infracciones: Artículo 77.

...

...

III. Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

1. Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal.
2. Tramitación parlamentaria.
 - 2.1. Enmiendas de la Oposición.
 - 2.2. Defensa del Grupo Socialista.
 - 2.3. Criterio de la Oposición.
 - 2.4. Enmienda transaccional aceptada.
3. Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 28 de febrero de 1988.
4. Tribunal Constitucional: Sentencia de 25 de abril de 1990.
5. Artículo 61.2, Ley General Tributaria: Redacción Ley 18/1991, disposición adicional 14.^a 2.^a.

IV. Jurisprudencia del período 1985-1994.

1. Anulación de sanciones: Sus causas.
2. Confirmación de sanciones: Sus causas.

V. Conclusiones.

TRIBUTACION

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS:
UN VIAJE A LO IMPOSIBLE

N.º 275

I. PRESENTACION

Opinión pública, partidos políticos y prensa son unánimes en afirmar que en la actualidad el fraude fiscal alcanza cotas jamás alcanzadas, con haber sido éstas muy altas en períodos anteriores. Invito a la lectura de las Exposiciones de Motivos de las diversas reformas tributarias habidas en España desde 1940; se podrá comprobar que tales reformas han tenido como motivo fundamental la lucha contra el mencionado fraude. La situación presente del mismo es el exponente más claro del escaso éxito obtenido por todos y cada uno de los legisladores anteriores.

Parece acercarse una nueva modificación de la Ley General Tributaria; inclusive se habla de la publicación de un texto íntegro de la misma que habría de sustituir al actualmente vigente. Por lógica, deberán ser muchas las figuras jurídico-tributarias que han de ser objeto de reforma. No en vano han transcurrido más de treinta años desde que se publicó el primer texto de dicha ley y, en tan largo lapso de tiempo, los cambios en normas y usos políticos, sociales, económicos y jurídicos han sido muy notables.

Probablemente uno de los aspectos más necesitados de corrección es el relativo a las normas sobre el régimen de sanciones por infracciones tributarias, pues actualmente se dan en el citado régimen incoherencias en unos casos, disfunciones o contrasentidos en otros, que casi siempre generan injusticias, en ocasiones palmarias. Al análisis histórico y situación presente del mencionado régimen se dedican las líneas que siguen.

II. EVOLUCION HISTORICA

La organización administrativa del Estado, estructurada por Alejandro Mon en 1845, tenía como uno de sus principios inspiradores la existencia de *competencia estancada y casi absoluta* de las diferentes direcciones generales del Ministerio de Hacienda. La comunicación era escasa o nula entre estas direcciones y ello provocó que cada una de ellas estableciera sus propias normas sobre modelos de libros, registros, declaraciones de altas y bajas, citaciones, comparecencias, actas y *régimen sancionador*. Curiosamente, las importantes reformas de 1926 y 1952 establecieron normas unificadoras relativas a las actuaciones administrativas, documentación de las mismas y gestión e inspección de los tributos, pero mantuvieron hasta 1963, casi sin modificar, los preceptos relativos a la plural competencia de los distintos centros directivos en el establecimiento de la normativa sancionadora. Creo que esta diversidad competencial es una de las causas -muy determinante- del mal funcionamiento, tanto histórico como presente, de nuestro sistema sancionador.

1. La Reforma de 1926.

Las distintas disposiciones que recogen esta reforma, fundamentalmente el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 *de Bases* a las que había de acomodarse la inspección de los servicios de la Hacienda Pública y la de los tributos, y el Real Decreto de 22 de octubre del mismo año, completando la reforma de la inspección de la Hacienda Pública, tenían por objeto «unificar tanto el proceso de actuación administrativa como la documentación donde se reflejaba ésta, así como... lograr la armónica distribución de las funciones inspectoras...».

En lo relativo a las sanciones, disponía la Base 30, párrafo primero del Real Decreto de 30 de marzo: «Los expedientes que se incoen a consecuencia de la actuación de los Inspectores del Tributo podrán ser de *comprobación, ocultación o defraudación*, con arreglo a lo que disponen los Reglamentos de las Contribuciones e Impuestos aplicables a cada caso, en términos generales».

Por su parte, el Real Decreto de 22 de octubre, que desarrolló el anterior, establecía: (art. 55): Los expedientes que se incoen a consecuencia de actos de investigación del tributo se calificarán con arreglo a lo que dispongan las Leyes o Reglamentos por que se rijan las contribuciones o impuestos a que aquéllos correspondan. (Art. 56): En términos generales, a falta de disposición especial, se calificarán estos expedientes:

- a) *De comprobación*, cuando presentada el alta o la declaración correspondientes, en ellas consten todos los elementos sujetos a tributar.

- b) *De ocultación*, cuando en las declaraciones, en los partes de alta correspondientes o en los demás documentos presentados a la Administración no se consignen todos los elementos sujetos a contribución;
- c) *De defraudación*, cuando la ocultación de la industria, comercio, profesión u oficio sujeto a tributación sea total.

Tras esta enumeración, se decretaba (art. 59): Las penalidades se aplicarán con arreglo a lo dispuesto en los Reglamentos correspondientes. Si no existiera disposición concreta aplicable al caso, se tendrá en cuenta que la ocultación debe castigarse con multa equivalente al tanto de la cuota liquidada y la defraudación con multa del duplo al triple de la misma.

Vemos que el legislador se limitaba a enunciar una serie de conceptos; después correspondía a los distintos Reglamentos de las diversas Contribuciones e Impuestos dar consistencia a tales conceptos, así como cuantificar las posibles penalidades. Evidentemente, esto daba lugar a que existieran tantos regímenes sancionadores como Contribuciones e Impuestos componían nuestro sistema fiscal.

2. Ley de 20 de diciembre de 1952.

Dice su Exposición de Motivos: «La calificación de los expedientes en la actualidad no está sujeta a un mismo régimen, sino que, regulada por los distintos Reglamentos de los diferentes impuestos, *presenta entre unos y otros bastantes diferencias*, lo que aconseja dictar normas de *unificación*». Consecuente con esta idea, el artículo 1.º de la Ley establece una amplia clasificación de los expedientes, con gran detalle en cada uno de los apartados y, en mi opinión, en exceso casuística por pretender recopilar lo que al respecto disponían los distintos Reglamentos de los tributos. La clasificación era:

- a) *De conformidad*, cuando las obligaciones tributarias cumplidas por el contribuyente coincidían exactamente con lo conocido por la Administración.
- b) *De rectificación*, cuando siendo exacta la declaración, la Inspección propusiera rectificaciones y las aceptase el contribuyente.
- c) *De omisión*, cuando no existiendo declaración, o siendo ésta incorrecta, el contribuyente aceptase la invitación del inspector para rectificar su situación.
- d) *De ocultación*. El caso anterior, cuando el contribuyente *no aceptase*, en todo o en parte, la propuesta de la Inspección.

- e) *De defraudación*, en todos los casos en que se dieran en el contribuyente las siguientes circunstancias: Ofrecer resistencia, excusa o negativa a la acción inspectora; que se aprecie notoria mala fe, deducida de los hechos por él realizados, tendentes a entorpecer o imposibilitar que la Administración conociera sus verdaderas obligaciones tributarias; que la contabilidad ofreciera notoria irregularidad o presentara retraso superior a cuatro meses; que hubiera presentado declaraciones falsas de baja, y que fuera reincidente.

3. Ley General Tributaria: 28 de diciembre de 1963.

De nuevo, igualmente en la Exposición de Motivos, el legislador manifiesta su preocupación por la dispersión normativa que intenta corregir, afirmando al respecto: «No se olvide que la *necesidad de superar el heterogéneo* conjunto de normas relativas a las distintas manifestaciones de la actividad tributaria anticipa ya la finalidad de la ley», puntualizando más adelante en orden a las sanciones: «... se establecen los tipos de infracción tributaria y sus correspondientes sanciones. De este modo, las disposiciones específicas de cada tributo sólo habrán de concretar, cuando sea preciso, los distintos supuestos de infracción conforme a los que define la Ley General, y la aplicación de las respectivas multas será mera consecuencia del apuntado desarrollo, con lo que se *habrá logrado un régimen único en esta materia* para todos los tributos».

«En verdad, la ley ha culminado la evolución que se advertía en nuestro ordenamiento y ha adoptado para toda clase de infracciones las tipificadas en las vigentes leyes sobre régimen de la Inspección de los tributos».

«Por tanto, *todas las infracciones*, ya se pongan de manifiesto en normales expedientes de gestión, ya en los promovidos por la Inspección de los tributos, *serán calificadas según las mismas normas*, aunque, como es obligado, la conducta con la Inspección de los tributos pueda determinar la apreciación de circunstancias modificativas de la responsabilidad de los sujetos pasivos».

3.1. Las infracciones: Artículo 77.

Con la idea de la unificación normativa reseñada en la Exposición de Motivos y con el deseo de simplificar la clasificación de las infracciones establecidas por la Ley de 20 de diciembre de 1952, se dispuso (art. 77):

1. Son infracciones tributarias las *acciones u 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.
 - c) De defraudación.

Los apartados 1 y 2 del artículo anterior son transcripción de los dos primeros párrafos del artículo 1.º del Código Penal vigente en la época. Con la introducción de la voluntariedad como requisito para que se produzca la infracción tributaria se abandona el tradicional objetivismo que hasta entonces había caracterizado a nuestro régimen sancionador en el ámbito fiscal para entrar de lleno en la necesaria subjetivación de los ilícitos tributarios.

La redacción del precepto que comentamos (art. 77 de la LGT) ha permanecido, sin ninguna variación, durante veintidós años, pese a las continuas modificaciones introducidas en dicha ley.

La jurisprudencia sobre el mismo, muy amplia en el período 1963-1985, gira fundamentalmente sobre «la presunción de voluntariedad» que, en infinidad de casos, los Tribunales convierten «en presunción de no voluntariedad», y en determinar la correcta calificación de los expedientes puesto que, en definitiva, de tal calificación dependía la cuantía de la correspondiente sanción.

III. LEY 10/1985, DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En los primeros años de la década de los ochenta existía en la sociedad española la sensación de que el fraude fiscal era fuerte y generalizado; por ello el Gobierno, una vez más, decidió afrontar la lucha contra el mismo a través de un nuevo proyecto de ley con preceptos más rigurosos que los vigentes en aquel momento.

1. Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal.

La denominación que se daba a la nueva ley cuyo proyecto fue enviado a las Cortes no podía ser más significativa: *Ley de Represión del Fraude Fiscal*; pienso que este título ahorra cualquier comentario sobre el particular. Dicho proyecto dedicaba los artículos 1.º y 2.º al concepto y a la clasificación de las infracciones tributarias; al respecto decía:

Artículo 1.º Concepto:

1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la presente ley.
2. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica.

Artículo 2.º Clases de infracciones tributarias:

1. Las infracciones tributarias podrán ser:
 - a) Infracciones simples: Consistentes en el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y que no constituyan defraudación.
 - b) Infracciones de defraudación: Consistentes en las siguientes conductas:
 - a') Dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria o de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.
 - b') Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.
 - c') Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.
 - d') Determinar bases imposibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.

2. Dentro de los límites establecidos por esta ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos.

Así pues, en relación con la Ley de 1963, las modificaciones eran las siguientes:

- a) Supresión de la condición expresa de voluntariedad y, por tanto, de la presunción de existencia de la misma para la aplicación de sanciones por las acciones u omisiones antijurídicas.

La intención del Gobierno era clara: Objetivizar, con matices (aunque expresamente no lo declarase) las infracciones. La voluntariedad se recogía, indirectamente, a través de elementos que pretendían modular el grado de participación de la voluntad del sujeto infractor (art. 7 del proyecto).

A la vez, se atendía, de modo más directo que en la normativa precedente, al comportamiento de dicho sujeto; si sus actos se correspondían con acciones u omisiones tipificadas y sancionadas por la ley, había lugar a sanción, con la graduación a que hemos hecho referencia en el párrafo anterior. Ni siquiera se hacía mención a la salvedad de la «prueba en contrario». En definitiva, lo que se pretendía con la redacción que comentamos era evitar la continua remisión a la «no voluntariedad» por parte de los contribuyentes que, aceptada por los Tribunales, daba lugar a que éstos redujeran o anulasen la mayoría de las sanciones tributarias impuestas por la Administración.

- b) Simplificación de la clasificación de las infracciones eliminando las de omisión.
- c) Remisión a las normas reglamentarias de los tributos para la especificación de los supuestos de infracciones simples.

2. Tramitación parlamentaria.

Habitualmente, en mis trabajos no tengo por costumbre hacer referencia al proceso de tramitación parlamentaria del precepto que analizo; sin embargo en el tema de las sanciones tributarias voy a hacer una excepción. La causa es, simplemente, demostrar por medio de un sucinto resumen de los argumentos manejados en el Parlamento que la situación actual es similar, pero muy empeorada, a la que se daba en 1984 y que, por tanto, la Ley 10/1985, en cuanto al régimen sancionador se refiere, ha fracasado totalmente en sus pretensiones.

2.1. Enmiendas de la Oposición.

Todos los grupos parlamentarios de la Oposición criticaron con gran dureza la supresión de la condición «de voluntariedad» que se operaba en el proyecto; por ello, sus enmiendas pretendían introducirla de nuevo en el texto, bien de forma expresa, bien empleando los términos «dolosas y culposas», tal como se había hecho en el artículo 1.º del Código Penal por la Ley Orgánica 8/1983, de 29 de junio. Las distintas enmiendas fueron:

- *Partido Popular*: Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en la presente ley.
- *Partido Comunista*: Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en la presente ley o en otras de naturaleza fiscal.
- *CDS*: 1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas y sancionadas en las leyes o normas de naturaleza fiscal.

2. Las acciones y omisiones constitutivas de infracciones tributarias se presumirán voluntarias, salvo prueba en contrario.
- *Minoría Catalana*: 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas y sancionadas en la presente ley.

2. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria, salvo prueba en contrario.
- *PNV*: Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias tipificadas en la presente ley. Toda acción u omisión tipificada se presumirá voluntaria salvo prueba en contrario.

2.2. Defensa del Grupo Socialista.

El Grupo Parlamentario Socialista (mayoría absoluta en aquella época) rechazó todas y cada una de las anteriores enmiendas. De las diversas intervenciones de los representantes de dicho grupo extraigo la que considero expone con mayor claridad la situación en el momento en orden a las sanciones tributarias y las causas determinantes de la redacción que proponía. Fue la siguiente:

La naturaleza de las infracciones tributarias se encuentra, desde la Ley General Tributaria de 1963, en una encrucijada que ha hecho de los artículos 77 y siguientes de la Ley General una total inoperatividad. Una inoperancia que ha sido apoyada por los Tribunales, tanto por los Tribunales Económico-Administrativos como por el Tribunal Supremo.

En primer lugar, al aplicarse el principio de voluntariedad, que establece el artículo 77 de la Ley General Tributaria, los Tribunales han elaborado un innumerable repertorio de argumentos exculporios de esa responsabilidad: Si eran meras discrepancias de criterios; si la novedad de la legislación; si la cuestión se plantea *ex novo*; si lo único que ha habido es una interpretación del contribuyente; si la declaración con todos los datos, pero sin extraer consecuencias jurídicas; si los datos estaban declarados a otros efectos o por otro impuesto por lo que la Administración ya debía conocerlos, etcétera. Con todo este catálogo de argumentos exculporios no había manera de probar la voluntariedad jamás.

Pero hay más. El número 2 del artículo 77 de la Ley General Tributaria establece -como establecía el antiguo núm. 2 del art. 1.º del Código Penal- la presunción de voluntariedad. Pues tampoco los Tribunales han apreciado la presunción de voluntariedad sino que han llegado, en un número amplio de resoluciones en el Tribunal Central y el Tribunal Supremo, a invertir esa presunción y convertirla en la presunción de no voluntariedad. Esta es la situación en que se encuentra el Gobierno al querer hacer un proyecto de ley. No se trata de responsabilidad objetiva, sino que se trata de que, ante las distintas interpretaciones que ha habido jurisprudencialmente, que unas sí han admitido la responsabilidad objetiva pero otras no, se ha optado por, asentándose sobre la estructura de las sanciones administrativas, incluir elementos que puedan modular el grado de participación de la voluntad del infractor en la comisión de la acción o de la omisión.

2.3. Criterio de la Oposición.

En cierto momento del debate, se adujo la conveniencia de considerar la reforma que se proponía como modificación de la Ley General Tributaria y no como una Ley específica. La propuesta fue aceptada unánimemente por todos los Grupos Parlamentarios, procediéndose a insertar los preceptos recogidos en el Proyecto de Ley de Reforma del Fraude Fiscal en el correspondiente articulado de la Ley General Tributaria.

Con independencia de la anterior modificación, y en lo que afecta al fondo del asunto, todos los Grupos de la Oposición, en sus distintas intervenciones, continuaron oponiéndose a la redacción que proponía el Gobierno. En mi opinión, la intervención final del representante del Grupo Popular puede considerarse resumen y reflejo del criterio de los otros grupos opositores; es la siguiente:

La polémica sigue centrada en los mismos términos en que se planteó en los debates de Comisión y en este mismo debate del Pleno, sin que se haya avanzado ciertamente ningún punto en el progreso de las tesis sostenidas por el Grupo Popular y por los demás Grupos Parlamentarios en contra de las tesis mantenidas por el Grupo que apoya al Gobierno.

La polémica es clara y precisa. Se trata de determinar si en la definición de las infracciones tributarias ha de tenerse en cuenta o no el principio de voluntariedad en cuanto a la configuración de las infracciones, que implican, como cualquier estudiante de Derecho sabe, la determinación de una voluntariedad por dolo o una voluntariedad por culpa. En cualquier caso, la expresión voluntariedad incluye tanto el dolo como la culpa, como grados diferentes de intervención del aspecto subjetivo del agente de la correspondiente infracción.

Mientras que el Grupo Popular, acompañado por todos los demás Grupos a su derecha y a su izquierda, sostiene que hay que mantener el principio de voluntariedad, porque es una consecuencia de la evolución del Derecho occidental, mantenido en las premisas elementales de que es ya una doctrina consagrada para la sensibilidad de cualquier jurista, y consagrada además por la jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional, e incluso la doctrina administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos. En el caso de un Derecho Administrativo sancionador, concretamente en el caso de un Derecho Fiscal sancionador, configurador de sanciones y de infracciones, deben aplicarse los mismos principios que inspiran la ordenación del Derecho Penal, tesis ya consagrada por cualquier jurista y aceptada por la doctrina que podemos considerar citable y aplicable, y que, por tanto, en esa configuración de la infracción tributaria deben aplicarse los mismos principios. La tesis que sostiene el Gobierno y que apoya el Partido que sostiene al Gobierno son las de la objetivación de la responsabilidad.

Comprendo que el Gobierno pretenda dotar a la Administración Pública de los instrumentos precisos para actuar con eficacia en la lucha contra el fraude, pero tratar de conseguir una eficacia en la lucha contra el fraude cargándose principios fundamentales que deben regir las relaciones jurídicas entre el poder y los ciudadanos en el ámbito del Derecho coactivo, bien sea Derecho Penal bien sea Derecho Administrativo sancionador, sigue siendo una barbaridad política, jurídica e histórica, tal como dijimos entonces, sin que los argumentos expuestos en sentido contrario nos hayan convencido.

2.4. Enmienda transaccional aceptada.

Las razones de la Oposición no alteraron la postura del Gobierno, que mantuvo la redacción inicial sin admitir ninguna modificación. Por ello, el Grupo Comunista propuso una enmienda transaccional defendida en los siguientes términos:

Teniendo en cuenta esto (el rechazo del Gobierno a todas las enmiendas), ¿qué va a suceder? Va a suceder que, con toda probabilidad, el Tribunal Supremo va a continuar anclado en su tradicional jurisprudencia y va a seguir requiriendo la intencionalidad. Esto no es una apreciación mía. Actualmente, el Tribunal Supremo tiene una base para ello: Los artículos 77 y 79 de la Ley General Tributaria actualmente vigente. Pero incluso antes de la Ley General Tributaria, con una legislación que en cierta medida objetivaba la responsabilidad, el Tribunal Supremo mantenía una doctrina exactamente igual, con lo cual, por intentar hacer una ley en la que nos saltamos este principio de culpabilidad, vamos a dejar el tema mucho peor de lo que está. Por eso me atrevería a proponerles una enmienda transaccional de acercamiento. Yo les pediría que introduzcan la siguiente cláusula en el artículo 77: «Las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia», con lo cual ya dejamos claro que, en todo caso, no hace falta dolo, pero, que, por lo menos, es necesaria la negligencia. Con ello conseguimos el objetivo de mantener y de respetar el principio de culpabilidad y, en segundo lugar, una eficacia práctica indudable que de otra forma no vamos a conseguir.

La precedente enmienda fue aceptada por el Grupo Socialista, con lo que el apartado primero del artículo 77 quedó redactado de la forma siguiente: 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.

3. Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 28 de febrero de 1988.

Las palabras pronunciadas en las Cortes por el portavoz de la Minoría Comunista defendiendo la enmienda transaccional a que anteriormente me he referido fueron proféticas: La cuestión se encontraba -y se encuentra- en muchísima peor situación que antes de promulgarse la Ley 10/1985. Según vaticinó dicho portavoz, el Tribunal Supremo y con él los Tribunales Superiores de Justicia y los Tribunales Económico-Administrativos han continuado requiriendo la intencionalidad para confirmar las sanciones propuestas por la Administración; con la particularidad de que, desaparecida la presunción de voluntariedad que existía en el texto de 1963, la mayoría de los Tribunales entienden que la «carga de la prueba» corresponde a la Administración.

En el trienio 1985-1988, a medida que los distintos Tribunales, ignorando lo dispuesto en el nuevo artículo 77 de la Ley General Tributaria, aplicaban la presunción de «no voluntariedad» (que por otra parte, tampoco está recogida en ninguna norma) para anular la generalidad de las sanciones propuestas, la doctrina intensificaba sus críticas, cada vez más acerbas, contra dicho precepto.

Ante esta situación, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se creyó en la obligación de dictar la Circular de 28 de febrero de 1988, cuya intención declarada era disipar las dudas surgidas en la interpretación del artículo que comentamos, pero, lo que de verdad hizo, en mi opinión, es complicar las cosas más aún de lo que ya estaban. La Circular consta de lo que denomina «instrucciones», y son las tres siguientes:

Primera. Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad.

Hemos visto que el Gobierno, en la tramitación parlamentaria, se opuso persistentemente a la inclusión de la «condición de voluntariedad» y a la inserción de los términos «dolo o culpa», pese a que una u otros fueron propuestos por la Oposición.

Pues bien, si el Ministerio de Economía y Hacienda (su Dirección General de Inspección Tributaria), que es parte de dicho Gobierno, a la vista de las diversas sentencias y resoluciones, en especial la del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1987, considera que la redacción dada al artículo 77.1 por la Ley 10/1985 no es la adecuada, lo que debe hacer es proponer su modificación mediante ley.

Lo que creo que no es correcto es imponer a la Inspección, mediante Circular, la obligación de apreciar la concurrencia de culpabilidad -cuestión que, por otra parte, es prácticamente imposible en la generalidad de las actuaciones inspectoras- cuando el propio legislador, según hemos visto en el precedente número 2.2., de modo consciente, ha eliminado tal concurrencia.

Segunda. En particular, y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente tipificadas a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma, que la Administración entiende vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario.

Nunca he comprendido a qué se refiere la alusión a las lagunas interpretativas. La ley establece el precepto fiscal, y una vez concretado éste regula la sanción que lleva aparejada el incumplimiento de tal precepto; en una palabra, el precepto es la causa y la sanción es el efecto del incumplimiento. Pues bien, si el precepto no existe (laguna interpretativa), no entiendo cómo puede generarse la sanción; ¿en base a qué se impone ésta?

Tercera. Los Inspectores-Jefes velarán por la adecuada aplicación del Derecho Tributario sancionador evitando tanto que queden sin la adecuada sanción conductas constitutivas de infracción tributaria como que se consideren sancionables en el procedimiento de inspección conductas en las que no concurren todas las condiciones necesarias para la imposición de una sanción como consecuencia de la realización de una infracción tributaria.

La precedente instrucción es un puro contrasentido. Si los Inspectores-Jefes velan por la aplicación del Derecho Tributario sancionador, han de cumplir y hacer cumplir el artículo 77.1, según ha sido redactado por la Ley 10/1985, puesto que este artículo es punto de arranque y base de aplicación del sistema sancionador español. Pero si dichos Jefes exigen a los Inspectores a sus órdenes que éstos, en sus actuaciones, demuestren el dolo o la culpa del contribuyente investigado, dejarán sin sancionar infinidad de conductas constitutivas de infracción tributaria.

4. Tribunal Constitucional: Sentencia de 25 de abril de 1990.

A continuación reproduzco literalmente lo que dicha sentencia dice respecto del artículo 77.1 para, a continuación, proceder a su comentario.

Centrando en primer término la atención en el artículo 77.1, no es difícil advertir que el legislador tributario de 1985 ha procedido a adaptar el tenor de este precepto a la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. Para comprobar este aserto basta comparar la redacción del artículo 1 del Código Penal en sus versiones anterior y posterior a la reforma de 1983 con el texto del artículo 77.1 de la Ley General Tributaria, igualmente en sus versiones originaria y actual. Tanto del actual artículo 1 del Código Penal como del citado artículo 77.1 de la Ley General Tributaria ha desaparecido el adjetivo «voluntarias» que seguía a los sustantivos «acciones u omisiones». Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la Ley General Tributaria dice, en su inciso segundo, 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 de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución).

El lector que haya tenido la paciencia de leer lo que hemos dicho en líneas precedentes respecto de la tramitación parlamentaria del precepto que nos ocupa estará de acuerdo conmigo en que el Tribunal Constitucional no interpreta adecuadamente la voluntad del legislador (penúltimo párrafo anterior). Si el deseo de éste hubiera sido sustituir el adjetivo «voluntarias» por la expresión «dolosas o culposas» hubiese aceptado las enmiendas de los Grupos Popular y Comunista, pero no lo hizo; por el contrario, lo que sí hizo fue rechazarlas de plano.

Tampoco creo que interprete correctamente el criterio del legislador cuando analiza el añadido «incluso a título de simple negligencia». Ya hemos visto cuál era el deseo del ponente del Grupo Comunista que propuso la enmienda transaccional aceptada por todos los grupos de la Cámara: Que la voluntariedad en la simple negligencia, por lo menos, no fuera necesaria probarla por la Administración, sino que se presumiera y, por tanto, que la mera existencia de tal negligencia simple llevase aparejada la correspondiente sanción.

Así pues, en mi opinión, el artículo 77.1 con la redacción dada por la Ley 10/1985, dice lo que dice, y nada más. Y no, desde luego, lo que quiere ver que dice el Tribunal Constitucional.

5. Artículo 61.2, Ley General Tributaria: Redacción Ley 18/1991, disposición adicional 14.ª 2.ª.

Queda fuera de los objetivos de este trabajo analizar la evolución histórica y los efectos que la citada norma ha tenido sobre el régimen de recaudación de los tributos, únicamente pretendo poner de manifiesto la notoria discordancia entre las distintas normas sancionadoras existentes en el Derecho Tributario español. Recuerdo que el mencionado precepto dispone: A partir de 1 de enero de 1992... «Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso».

La discordancia a que me he referido en el párrafo precedente se pone de manifiesto al comparar la norma que comentamos con la Circular de 28 de febrero de 1988 y con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de abril de 1990. Mientras estas dos exigen que se pruebe la voluntariedad del contribuyente al cometer el ilícito tributario para que haya lugar a la sanción, el nuevo artículo 61.2 de la Ley General Tributaria impone «el recargo» del 50 por 100 cuando el contribuyente, al observar que ha padecido error u omisión en la misma, procede, sin requerimiento previo, a ingresar la correspondiente diferencia.

IV. JURISPRUDENCIA DEL PERIODO 1985-1994

En el curso de este período parece consolidarse, como criterio jurídico de general aceptación por los Tribunales, la necesidad de fijar o determinar por parte de la Administración la intencionalidad del contribuyente en los ilícitos tributarios para que proceda la imposición de sanciones. Admitida la incardinación de los principios del Derecho Penal en el campo fiscal, tal criterio resulta correcto, puesto que es consecuente con lo dispuesto por el artículo 25.1 de la Constitución. Pero la condición humana, por desgracia, es otra cosa.

1. Anulación de sanciones: Sus causas.

En el precedente número 2.2 hemos visto los distintos argumentos exculpatórios manejados por los Tribunales que, en opinión del Gobierno, justificaban en 1984 la modificación del artículo 77 de la Ley General Tributaria. Recuerdo que dichos argumentos eran:

- Discrepancias de criterios, siendo aceptable la interpretación del contribuyente.
- Novedad en la legislación.
- Declaración con todos los datos.
- Datos declarados a otros efectos que la Administración ya debía conocer, etc.

El anterior inventario de causas que conllevan la exoneración de sanciones se ha visto notablemente ampliado en el período 1985-1994; en unos casos es motivo suficiente alegar falta de intencionalidad y, en otros, la no voluntariedad se ha complementado con variadas razones tales como «registro contable correcto», «declaración efectuada con todos los datos», «dicotomía gastos deducibles/gastos no deducibles», «dificultad en la interpretación de la norma», etc. En estos momentos es tan elevado el número de argumentos manejados para

defender ante los Tribunales la anulación de sanciones, que invita a pensar si, al igual que se ha inventado el eufemismo «ingeniería financiera» para denominar comportamientos que pretenden eludir, total o parcialmente, el pago del impuesto sobre los rendimientos del capital, en especial del capital mobiliario, se debería poner en práctica el uso de la expresión «ingeniería fiscal» para nombrar el conjunto de argumentos que llevan a la elusión de sanciones en los contenciosos tributarios.

En cambio, entre los cientos de sentencias y resoluciones que se han producido en el citado período, no se ha dictado ninguna, en cuanto conozco, que exponga el argumento o la fórmula sustitutiva que deba aplicar la Administración para corregir conductas antijurídicas que, de hecho, se producen y después no se sancionan, simplemente, porque el contribuyente alega «no voluntariedad». Esto, por más apoyos que tenga en el artículo 25.1 de la Constitución es, en mi opinión, inaceptable desde el prisma de la justicia tributaria.

A modo de ejemplo, reproduzco a continuación algunas de las razones dadas por distintos Tribunales para justificar la anulación de sanciones. Con todo respeto para los Tribunales sentenciadores, considero que en la mayoría de los casos los argumentos manejados no justifican dicha anulación.

Tribunal Supremo: 21 de septiembre de 1987. Se discutía la deducción fiscal de determinados gastos. El Tribunal considera que no ha lugar a sanción porque el contribuyente «expone todos los datos y factores que a su juicio han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota... la complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra ...».

En los impuestos personales, la distinción entre gastos deducibles y no deducibles está establecida en todas las legislaciones fiscales del mundo civilizado. Cuando una partida considerada por la ley como no deducible es deducida por el contribuyente la Administración procede a integrar tal partida en la base imponible y a sancionar el comportamiento del contribuyente.

Analícemos, con cierto humor, a dónde nos puede llevar la sentencia que comentamos. La generalidad de las empresas de la nación, a la vista de la misma, optan, al practicar su respectiva declaración, por deducirse todos los gastos registrados en sus libros, adjuntando a la mencionada declaración relación de dichos gastos.

¿Qué puede hacer la Administración ante esta situación?, ¿incoar actas, lógicamente de disconformidad, a todas las empresas?, ¿las actas llevarían o no llevarían sanción?, ¿podría la Administración enviar la voluminosa documentación al Tribunal Supremo para que éste resuelva ...?

Tribunal Supremo: 2 de noviembre de 1987. Un distribuidor oficial de butano no había formulado la declaración correspondiente al Impuesto General sobre Tráfico de Empresas. Dice el Tribunal «...una diferencia de criterio razonable y razonada respecto de la interpretación de las normas tributarias, a menudo ambiguas y frecuentemente complejas, puede ser causa de exclusión de la culpabilidad ...»; al ciudadano común, que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud. Ello elimina la malicia y, por tanto, excluye la culpabilidad.

Normalmente, el patrimonio empresarial de un distribuidor oficial de butano, sobre todo en los años ochenta, no es el de un ciudadano común, puesto que para el ejercicio de dicha actividad se requieren edificios, instalaciones, vehículos, capital circulante, etc. cuyo valor total asciende a bastantes millones de pesetas. Así las cosas, ¿es concebible que un contribuyente de estas características deje de presentar su declaración correspondiente al Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y no se le sancione aduciendo complejidad normativa?

Audiencia Territorial de Barcelona: 11 de noviembre de 1987. Falta de culpabilidad en cuestiones dudosas por dificultad para estar al corriente de todas las normas.

- Dentro del Derecho Fiscal español, ¿cuáles son las cuestiones dudosas y cuáles las indudables?
- El desconocimiento del Derecho, ¿exime de su cumplimiento en el ámbito fiscal?

Tribunal Económico-Administrativo Central: 23 de marzo de 1988. «La conducta del contribuyente, lógica consecuencia de una defendible opinión, ..., que excluye el elemento intencional que, junto con el supuesto de hecho específico, ha de concurrir en toda infracción tributaria, ..., que puede sintetizarse en la exigencia de concluyente demostración de la concurrencia de la intención de ocultar a la Hacienda hechos imponibles, ..., sin que quepa suponerlo por meros indicios, ...».

- ¿Cómo se demuestran, concluyentemente, las intenciones de las personas si el propio Tribunal Económico-Administrativo Central dice que no caben los indicios?

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de la Mancha: 25 de mayo de 1990. No hay sanción por un error de interpretación si la declaración incluye todos los datos.

- ¿Hasta dónde pueden alcanzar los errores de interpretación?
- Respecto de la inclusión de todos los datos, repito lo dicho en el anterior comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1987.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: 11 de junio de 1990. «La no inclusión en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de unas edificaciones ubicadas en fincas rústicas, calificadas en los propios recibos de urbana como diseminados, destinados a viviendas de empleados, cuadras de ganado, corrales y almacenes, por lo que el sujeto pasivo haciendo una interpretación jurídica entendió que no debían declararse por estar afectos a las explotaciones rústicas que había declarado, prueban la buena fe del interesado y la falta de culpabilidad del mismo, por lo que no puede imponérsele sanción alguna».

- ¿Las «dudas razonables» pueden alcanzar a no ver que en los correspondientes recibos va escrita, con amplios caracteres, la expresión «Contribución Territorial Urbana»?
- ¿Servirá el argumento manejado por el Tribunal para que los propietarios de grandes mansiones campestres omitan incluir éstas en sus declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio?

Audiencia Nacional: 9 de julio de 1991. «No constituye infracción... el hecho de que una sociedad hubiera cancelado la cuenta de saldos de dudoso cobro y la compensadora de pasivo antes de que se produjese la falencia de los deudores». La Audiencia Nacional razona el anterior fallo en los siguientes términos: «La intencionalidad en la comisión de la infracción tributaria no debe definirse sólo por indicios racionales, siendo necesario que la mala fe o el ánimo de ocultar hechos imponible a la Hacienda queden demostrados plena y fehacientemente en las actuaciones, distinguiendo entre la discrepancia de criterios en orden a la calificación de elementos tributarios, de aquellos que constituyen ocultación de los mismos, no existiendo ocultación en este caso en que se creó la cuenta de créditos de dudoso cobro y la compensadora de pasivo, y aunque la haya cancelado no hay ocultación sino la aplicación de un criterio para cancelar esas cuentas y dar de baja los créditos».

En mi opinión, resulta incomprensible que se deje sin sancionar a la sociedad implicada en este expediente. Recuerdo que en ejercicios anteriores la empresa tuvo que hacer los siguientes asientos:

_____	x	_____
<i>Cientes dudoso cobro</i>		
	a	<i>Cientes</i>
_____	x	_____
<i>Pérdidas y ganancias</i>		
	a	<i>Previsión clientes dudoso cobro</i>
_____	x	_____

Con el segundo asiento la Administración acepta, condicionalmente, la deducción de la posible pérdida por el impago del cliente.

Si en ejercicios siguientes la sociedad hace (el caso del expediente):

<i>Previsión clientes dudoso cobro</i>		
	a	<i>Cientes dudoso cobro</i>
_____	x	_____

sin haberse producido la falencia, no son indicios racionales ni discrepancia de criterios lo que se produce. Lo que se ha producido es la ruptura unilateral, por parte de la empresa, de la condición suspensiva que ha determinado que la Administración aceptara como pérdida lo que solamente era un crédito de dudoso cobro. Tal ruptura debe entrañar, necesariamente, la imposición de la correspondiente sanción.

Tribunal Supremo: 12 de marzo de 1991. La sociedad tiene en su balance un pasivo ficticio (deudas inexistentes) que en cierto momento convierte en capital-acciones. La Inspección sostiene que el gravamen ha de producirse en el ejercicio en que se efectúa dicha conversión; y que igualmente debe sancionarse, en el mismo ejercicio, la ocultación que significa registrar deudas sociales inexistentes. El Tribunal razona la anulación de la sanción de la siguiente forma: «En cualquier caso, la situación producida es consecuencia de una disparidad de criterios, quizás, de una interpretación contable (acertada o equivocada, según cada una de las partes), pero nunca de una verdadera ocultación o sustracción al conocimiento de la Administración Tributaria de los verdaderos elementos a tener en cuenta para la determinación del hecho imponible. Prueba de ello es que la Administración tuvo conocimiento de aquéllos a través, precisamente, de los datos lucidos por el sujeto pasivo».

¿Cómo puede hablarse de disparidad de criterios ante lo que es, lisa y llanamente, una ocultación, durante varios ejercicios, tanto a la Administración como a los propios accionistas de la sociedad en la medida en que éstos no hubieran sido administradores?

¿Hubiera sancionado el Tribunal si en vez de tratarse de una conversión de pasivo ficticio en capital se hubiera efectuado una ampliación de capital con cargo a la afloración de un activo anteriormente no recogido en contabilidad? A efectos económicos, contables y fiscales ambos supuestos son una misma cosa.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Aragón: 12 de julio 1991. «La correcta contabilización por una sociedad de gastos económicos no la exime de su posterior análisis con objeto de determinar si ellos son además fiscalmente deducibles, y el error al calificar como deducible o no un gasto declarado por el contribuyente no es sancionable. La discrepancia razonable de criterios, habiendo declarado los hechos, impide la sanción».

- Cualquier precepto fiscal, por simple que sea su contenido, es susceptible de discrepancia, sobre todo si ésta es interesada.
- A propósito de la anterior dicotomía gastos deducibles/gastos no deducibles, reitero lo dicho en el comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1987 que aparece en líneas precedentes.

Tribunal Económico-Administrativo Central: 31 de octubre de 1991. Actas firmadas de conformidad con la cuota, los intereses y la sanción en el Impuesto sobre Sociedades. Se discutían excesos en amortizaciones y en provisiones; gastos de conservación y reparación y gastos forestales (eran inversiones) y liberalidades. El Tribunal anula las sanciones aduciendo: «...discrepancia jurídica... La conformidad a los hechos, bases y cuota -también a las sanciones- propuestos no implica, en principio, admitir ningún grado de culpabilidad...».

2. Confirmación de sanciones: Sus causas.

En los dos últimos años se observa un cambio, siquiera sea balbuciente en el criterio de los Tribunales, en especial en el del Tribunal Económico-Administrativo Central, respecto del tema que nos ocupa. Todavía el número de sentencias y resoluciones es escaso, pero ya se van produciendo algunas en que las alegaciones de no intencionalidad o de confusión o dificultad de interpretación de la norma no se admiten y, por tanto, se confirman las sanciones. Veamos algunos casos:

Tribunal Supremo: 20 de noviembre de 1991. El contribuyente no había realizado la declaración de máquinas recreativas a efectos de la tasa de juego; se opone a la sanción aduciendo diferencias en interpretación de norma. Por el contrario, el Tribunal la confirma argumentando: «...sin desconocer la doctrina jurisprudencial, que ante una diferencia razonable de criterio, respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esta dificultad puede ser causa excluyente de culpabilidad ..., no obstante ... hay que convenir en que la aplicación de este criterio no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscita en orden al sentido y alcance de una normativa, tan señaladamente susceptible de controversia, pues de otro modo quedaría sin contenido la más común de las infracciones fiscales, deducida de la falta de declaración del hecho imponible».

- Muestro mi total acuerdo con las últimas aseveraciones del párrafo anterior; por ello, me resulta incomprensible la actitud del propio Tribunal Supremo que, ante un caso idéntico al aquí contemplado, dispuso la anulación de las sanciones propuestas por la Administración (véase en el núm. precedente la STS de 2-11-1987).

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Andalucía: 16 de diciembre de 1991. En el acta se recogían ingresos no contabilizados, amortizaciones no reglamentarias, incrementos de patrimonio y gastos no deducibles. La empresa se opone a la sanción aduciendo que su conducta no es constitutiva de infracción alguna, al no concurrir en ella el imprescindible requisito de una actuación culposa, ni aun a título de mera negligencia. El Tribunal confirma la sanción por las siguientes razones: «El consignar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades una base imponible muy por debajo de la que luego acepta tras la regularización llevada a cabo por la Inspección mediante el levantamiento de acta a la que la sociedad interesada prestó conformidad a los hechos reflejados en la misma (no a la sanción propuesta por los actuarios), determina la existencia de una conducta culposa y por tanto de una infracción tributaria».

Tribunal Económico-Administrativo Central: 20 de octubre de 1992. La sociedad no había ingresado parte de las retenciones practicadas a sus empleados; en el expediente alega falta de intencionalidad, contabilización de todas sus operaciones e interpretación razonable. Argumenta el Tribunal Económico-Administrativo Central: «... el principio de culpabilidad no concurre cuando la conducta del obligado tributario se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, causa de exclusión invocada por la reclamante, pero que no puede apreciarse concurre en el presente expediente dada la claridad de la norma que ha infringido el sujeto pasivo...: No puede admitirse, como la interesada pretende, que el hecho de haber reflejado la totalidad de las retribuciones satisfechas a sus empleados en su contabilidad constituya una comunicación de la falta de ingreso por el impuesto específico, pues sería necesario examinar los libros de contabilidad para conocer la exactitud de las cuotas omitidas y el tributo a que se refiere no constituyendo esta simple anotación contable una declaración tributaria...»: Confirma la sanción.

Tribunal Económico-Administrativo Central: 16 de diciembre de 1992. El contribuyente, empresario de la construcción, había llevado a gastos de ejercicio parte del importe del coste de los materiales que había incorporado a la obra en curso. En su defensa adujo «interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables». El Tribunal confirmó las sanciones con el siguiente argumento: «...puesto que no puede considerarse razonablemente dudoso, para un empresario de la construcción, la calificación de los materiales incorporados a la obra como coste de la misma y no como gasto del ejercicio, lo que implica una culpabilidad en el sujeto pasivo que, indudablemente, se desprende de los hechos consignados tanto en el acta como en el informe emitido por el Inspector actuario, por lo que este Tribunal Central entiende suficientemente justificada la imposición de la sanción».

Tribunal Económico-Administrativo Central: 5 de octubre de 1993. Se recogen en el acta desembolsos que la empresa considera gastos deducibles y la inspección inversiones. La sociedad aduce que «los conceptos de gastos y de inversión se confunden en la legislación fiscal y en la jurisprudencia, y ello originó la posible infracción sobre duda razonable de interpretación, que hizo a la empresa disminuir sus ingresos por lo que creía gastos fiscales». Replica el Tribunal: «Está clara en la ley la determinación de las partidas deducibles, incluso para personas no expertas, aunque el volumen y objeto de la empresa puedan requerir ciertos conocimientos; por ello, este Tribunal considera que no se puede advertir la posibilidad de duda razonable de interpretación que exculpe al obligado tributario». Mantiene las sanciones propuestas por la Inspección.

- Creo que la precedente postura es la razonable y no la contraria manifestada en infinidad de sentencias y resoluciones anteriores. Espero, y así debe ser por lógica, que el cambio de criterio se confirme de cara al futuro.

V. CONCLUSIONES

1.^a El régimen sancionador vigente, algunas de cuyas desarmonías e incongruencias se han puesto de manifiesto en este trabajo, precisa de corrección inmediata.

2.^a La voluntariedad o no voluntariedad en los ilícitos tributarios es, en la generalidad de los casos, indemostrable. La Administración -o la Inspección- se encuentra ante comportamientos y ante documentos, y nada más. La intención intrínseca que lleva a esos comportamientos o a formular tales documentos entra en el campo de la intimidad personal y su conocimiento es muy difícilmente alcanzable para mentes ajenas, sobre todo si, como hemos visto en algunas de las sentencias y resoluciones recientes, no se admiten los indicios.

3.^a Es sabido que la Administración en general y la Inspección en particular, se caracterizan por una agobiante carencia de medios materiales y personales y, frente a esto, el número de contribuyentes a comprobar crece a ritmo acelerado. La conjunción de estas dos realidades determina que el coeficiente de contribuyentes comprobados (porcentaje de éstos sobre el total a comprobar) descienda año a año. Este fenómeno no es único de la Administración española; por el contrario, se da en todos los Estados. En la mayoría de los miembros de la Unión Europea el coeficiente de contribuyentes comprobados es inferior al español. En estas condiciones es matemáticamente muy posible que infinidad de declaraciones prescriban sin ser comprobadas.

4.^a Por ello, en el Derecho comparado se acude a comprobaciones selectivas, realizadas con gran minuciosidad y respaldadas por durísimos regímenes sancionadores. Este es el único sistema disuasorio frente a la probabilidad matemática de «no comprobación».

5.^a En España la situación es diametralmente opuesta. El argumento de «no voluntariedad» unido a otros como «duda razonable», «interpretación aceptable», «vacío normativo», «contabilidad correcta», etc. hace que sea económicamente muy ventajoso eludir el pago de toda o de una gran parte de la cuota que pueda corresponder a determinada declaración. La probabilidad de que ésta sea comprobada es muy escasa y, de comprobarse, bastará con aducir los argumentos que acabo de reseñar para que el Tribunal juzgador anule las sanciones propuestas por la Administración. No es de extrañar, por tanto, que hoy existan «verdaderos fabricantes» de discursos que pretenden justificar la «interpretación razonable» o similares a ésta. Con frecuencia, me produce asombro y estupor que determinadas sociedades, con miles de empleados y volúmenes de ventas superiores a los ochenta o cien mil millones, arguyan lo de «la duda razonable» cuando las mismas están asesoradas por personas que conocen el significado e interpretación correctos de la ley mejor (seguramente) que el propio Inspector actuario; y más asombro aún, el que tales argumentos sean aceptados por los respectivos Tribunales.

6.^a Creo que la situación descrita no sólo justifica sino que, además, obliga a restablecer «la presunción de voluntariedad, salvo prueba en contrario» en los ilícitos tributarios, tal y como existía en el texto de 1963 y como proponían mantener, en 1984, casi todos los partidos políticos, salvo el PSOE. Las presunciones son perfectamente compatibles con nuestra Constitución.

7.^a Existen determinados contribuyentes, como por ejemplo: Personas físicas con ingresos superiores a quince o veinte millones de pesetas y sociedades mercantiles con un número de empleados superior a diez o quince o un volumen de ventas que sobrepasa los trescientos millones de pesetas al año para los que la presunción de voluntariedad se encuentra especialmente justificada, toda vez que los mismos tienen a su servicio asesores que conocen perfectamente las normas fiscales.

8.^a Igualmente, debería resultar difícil de romper la presunción de voluntariedad en determinados supuestos, tales como:

- No presentación de declaraciones.
- Falta de ingreso de retenciones, salvo que se hubiera solicitado el aplazamiento.
- Omisiones y/o irregularidades sustanciales en los libros y registros de contabilidad.
- Discordancia entre lo contabilizado y lo declarado, sobre todo cuando la «no declaración» de ciertas operaciones o ingresos signifique menor cuota a ingresar.
- Deducción en las declaraciones de gastos que, según norma legal, tengan el carácter de «no deducibles».
- Liquidaciones incorrectas, aun cuando la declaración recoja todos los datos, salvo que la incorrección consista, según se decía en una frase ya clásica, en errores numéricos o de aplicación de tipo, etc.

9.^a Para evitar el «fiasco» sufrido por el Gobierno con ocasión de la Ley 10/1985, la modificación normativa que propongo debería consensuarse con el Consejo General del Poder Judicial y consultar la redacción y la interpretación con el Tribunal Constitucional. La actuación sincronizada y armónica entre Administración y Tribunales resulta imprescindible para atajar el fraude fiscal y conseguir una aplicación justa y equitativa de nuestro sistema tributario.