

CULPABILIDAD EN LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA. LA STS DE 12 DE JULIO DE 2010 Y LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS: UN USO INTERESADO DE LA JURISPRUDENCIA

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Doctora en Derecho
Abogada del ICAM*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Extracto:

A lo largo de estas líneas, tras un repaso por los argumentos que se suelen alegar para enfrentarse a las sanciones tributarias, en el que haremos un intento por clarificar algunos conceptos, trasladando al ámbito del Derecho fiscal sancionador lo que la dogmática penal tiene superado, nos detendremos en la culpabilidad, principal argumento analizado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 y por las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que dicen ampararse en la misma para confirmar los acuerdos sancionadores; diseccionaremos la sentencia para extraer lo que de verdad dice; estudiaremos las resoluciones económico-administrativas, para poner en evidencia su falta de acomodo a la sentencia; y traeremos a colación sentencias posteriores del Tribunal Supremo que refuerzan nuestros argumentos, porque insisten en la importancia de la motivación y prueba del elemento subjetivo de la infracción, así como de la acreditación de la culpabilidad, como algo esencial sin lo cual los acuerdos sancionadores devienen indefectiblemente nulos.

Palabras clave: culpabilidad, infracción y sanción.

GUILT IN TAX VIOLATION. THE JUDGMENT OF THE TRIBUNAL SUPREMO OF 12TH JULY 2010 AND THE ADMINISTRATIVE COURTS: AN INTERESTED USE OF THE CASE-LAW

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Doctora en Derecho
Abogada del ICAM*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Abstract:

ALONG these lines, after a review of the arguments that are often put forward for dealing with tax sanctions and in which we will try to clarify some concepts, transferring to the area of tax law what in criminal law is considered surpassed, we will stop at the concept of guilt, the main topic discussed in the judgment of the Tribunal Supremo of 12th July 2010 and in the Tribunal Económico-Administrativo Central resolutions, which apparently follow that judgment confirming tax sanctioning agreements; we will dissect the Tribunal Supremo judgment to obtain what it really says; we will study the decisions from our Administrative Courts to expose their lack of accommodation to the judgment, and we'll bring to our study subsequent judgments from the Tribunal Supremo which will reinforce our arguments, because they insist on the importance of motivation and of the prove of this subjective element of the offense, as well as the fact of evidencing the guilt, as something essential without which the sanctioning agreements, inevitably become null.

Keywords: guilt, offense and sanction.

Sumario

1. Introducción.
2. Principales motivos de oposición a un acuerdo sancionador y algunas precisiones terminológicas y dogmáticas.
 - A. Algunas precisiones terminológicas y dogmáticas.
 - B. El estado de la cuestión en la práctica y algunas ideas y argumentos de oposición a las sanciones tributarias.
3. La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010.
4. La utilización interesada de la sentencia por parte del TEAC.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado una Sentencia, de fecha 12 de julio de 2010, en recurso 480/2007, de la que es ponente el magistrado Joaquín Huelín Martínez de Velasco, desestimando recurso de casación interpuesto contra sanción tributaria. Considerando que la Inspección sí dejó suficiente constancia, en el acuerdo sancionador adoptado por la Oficina Nacional de Inspección (ONI) en noviembre de 2003, de las razones que cimientan su conclusión de que la conducta fue merecedora de sanción; dando por sentado que las sanciones no se pueden imponer por el mero resultado y que es necesario que concurra el elemento subjetivo esencial de toda infracción, consistente en la acreditación de la culpabilidad; y aprovechando para recordar que las sanciones pueden ser aplicadas a conductas meramente negligentes, falla entendiendo que el acto administrativo en concreto impugnado sí da cumplimiento a las exigencias de motivación.

Por su singularidad, esta sentencia ha sido citada y utilizada de forma torcida por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el cual, con una pretendida base en la misma, ha desestimando reclamaciones contra acuerdos sancionadores que habían sido impugnados por falta de motivación de la culpabilidad.

A mi juicio, la sentencia no sirve legítimamente de justificación para confirmar las sanciones impuestas, como pretende el TEAC. Creo que puede afirmarse con rotundidad que la sentencia no significa un retorno a la responsabilidad objetiva, ni un abandono de los principios del derecho sancionador, y que no viene tampoco a iniciar una nueva línea jurisprudencial.

Es más, es una sentencia que no solo no invalida toda la jurisprudencia anterior, bien elaborada, razonada, justificada y aplicada, acerca del elemento subjetivo que debe concurrir para que exista infracción y acerca del principio de culpabilidad que debe presidir la potestad sancionadora, sino que, antes al contrario, la cita y la refuerza, por lo que las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos que confirman sanciones que soslayan la culpabilidad, diciendo ampararse en esta sentencia, no hacen sino un uso interesado de la jurisprudencia, como esperamos demostrar en las próximas páginas.

2. PRINCIPALES MOTIVOS DE OPOSICIÓN A UN ACUERDO SANCIONADOR Y ALGUNAS PRECISIONES TERMINOLÓGICAS Y DOGMÁTICAS

A la hora de recurrir una sanción tributaria –aunque estos argumentos bien podrían aducirse ante cualquier otra sanción administrativa– se suele acudir a los siguientes argumentos básicos: falta del elemento objetivo de la infracción, falta del elemento subjetivo, ausencia de culpabilidad y falta de motivación de la culpabilidad. Sin perjuicio de una breve referencia al primero de estos motivos, la pretensión de las próximas líneas es analizar los últimos –que suelen en la práctica articularse como uno solo, un tanto deslavazado y poco preciso, enunciado más o menos como «falta de concurrencia de la culpabilidad»–, porque es en lo que profundiza la sentencia del Tribunal Supremo que ha dado pie a este trabajo, porque es el argumento estrella, el sin duda más utilizado para enervar las sanciones, y porque, sin embargo, es quizás aquel sobre el que más confusión conceptual reina en el territorio de las sanciones tributarias.

A. Algunas precisiones terminológicas y dogmáticas

El principio de culpabilidad, en el terreno sancionador fiscal ha sido tan frecuentemente alegado como superficialmente estudiado, y tan afirmado en la teoría como inaplicado en la práctica. En esto, el Derecho penal nos da muchas vueltas, y por eso, y por la trascendencia práctica que la confusión conceptual acarrea, se ha propugnado con acierto la necesidad de una profundización en nuestro ámbito –tributario– de estas categorías dogmáticas ¹. Sin el pretencioso objetivo de realizar este vasto e intenso estudio, y con la sola intención de tratar de clarificar y aportar algo de luz en esta materia, a los efectos prácticos de **conseguir una argumentación más afinada y que sea contundente frente a las sanciones que imponga la Administración tributaria**, esbozamos las notas que siguen a continuación.

Se suele decir que la comisión de una infracción tributaria supone la concurrencia de dos elementos esenciales: uno objetivo, dado por la comisión de un ilícito *tipificado* por la ley, y otro, de carácter subjetivo, dado por la existencia de *culpabilidad* en la comisión del ilícito sancionable. Creo que puede sostenerse que la **falta de un desarrollo profundo y detallado de estos conceptos en Derecho sancionador tributario** –desarrollo que sí ha experimentado el Derecho penal– hace que se confundan –por Administración, sancionados y tribunales– conceptos esenciales, de forma que **la idea misma de la culpabilidad adolece de una completa falta de matizaciones que sería muy deseable**, pues tal y como se concibe comúnmente, realmente no guarda relación alguna con las categorías del Derecho penal a las que pretende asemejarse o incluso asimilarse.

¹ Puede afirmarse, con José Antonio CHOCLÁN MONTALVO («Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad»). *Diario La Ley*, n.º 6200, Sección Doctrina, 1 Mar. 2005, Año XXV, Ref. D-50) que «no existe una teoría general de la infracción tributaria en el ámbito administrativo sancionador», mientras que, por el contrario, «la dogmática penal se ha cuidado de elaborar de modo preciso las diferentes categorías dogmáticas de la Parte General del Derecho Penal». Esta evolución sería necesaria para proporcionar seguridad jurídica. Señalar límites y definir conceptos, permitiría una aplicación segura y calculable de la norma, haciendo posible sustraer la aplicación normativa a la irracionalidad, a la arbitrariedad y a la improvisación. Con cita de GIMBERNAT ORDEIG, E.: *Estudios de Derecho Penal*, Madrid, 1990, pág. 158, dice CHOCLÁN que «por ello, cuanto menos desarrollada esté una dogmática, más imprevisible será la decisión de los Tribunales».

Para empezar a delimitar y sentar con ello las premisas sobre las que basar una argumentación sólida contra una sanción impuesta por un órgano de la Administración tributaria, debe primeramente recordarse que **las acciones y omisiones, para que constituyan delito –y por tanto infracción–, han de estar penadas por la ley y han de ser dolosas o imprudentes. Es a esto a lo que se denomina tipicidad**, principio que garantiza la predeterminación normativa y que es una exigencia que deriva directamente de otro principio, el de seguridad jurídica.

En la dogmática penal no hay duda, y se reconoce mayoritariamente, que dentro de la unidad de factores que representa la acción típica coexisten tipo objetivo y tipo subjetivo, encontrándose superada la concepción del tipo puramente objetivo. Por tanto, una incorporación de este concepto elemental del Derecho penal al terreno sancionador tributario supone y conlleva afirmar, rotundamente y sin discusión, que **si en la tipificación misma de las infracciones tributarias está el elemento subjetivo, la concurrencia de este es presupuesto propio de la infracción, o lo que es lo mismo, que sin él, simple y llanamente, la infracción no existe**.

Dicho en palabras que los que nos dedicamos al Derecho tributario comprendemos mejor: **no es cierto** –como muy a menudo leemos y vemos en la práctica– **que el tipo aplicado a un contribuyente que deja de ingresar solo exija un elemento objetivo, que es la falta de ingreso en los plazos señalados**, sino que, como frente a una afirmación de este tipo formulada por la Sala de instancia, contestó el Tribunal Supremo:

«**Junto a la falta de ingreso en plazo** [que es el elemento objetivo de la sanción, y que resulta del art. 79 a) de la LGT de 1963] **se exige el elemento subjetivo, que consiste en que la conducta se haya cometido a título, al menos, de simple negligencia**. Por tanto, nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que **se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción**»².

Acorde con ello, **en nuestra Ley General Tributaria (LGT), el elemento subjetivo aparece como elemento esencial del tipo, al ser un componente imprescindible de la definición de infracción**. A estos efectos, basta recordar que el artículo 183.1 de la LGT dice que **son infracciones las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia**.

Lo anterior, combinado con el principio constitucional de presunción de inocencia, de inexcusable aplicación en el ámbito sancionador, tiene una consecuencia práctica de una importancia formidable: **la realización del tipo** –que insistimos, encierra en su seno tanto el elemento objetivo como el subjetivo– **y la prueba de dicha tipicidad, corresponde indefectiblemente a la Administración tributaria**. Porque sin ella, no hay ni siquiera infracción.

Y de ahí a la siguiente afirmación solo hay un paso, que además es inevitable: dado que en el tipo se contienen los elementos subjetivos, **el error de tipo, en cuanto comporta la ausencia de conocimiento de los elementos del tipo objetivo, excluye la propia tipicidad de la acción, si es invencible, por excluir el tipo subjetivo**.

² Sentencia de 4 de marzo de 2004, Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, dictada en recurso 11282/1998, ponente Juan Gonzalo Martínez Micó.

Por eso estamos con quien ha afirmado que la sentencia del Supremo citada *supra* «no acierta a llevar a sus últimas consecuencias la afirmación de que nuestro sistema de sanciones tributarias precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción, cuando a continuación dispone que no es cierto que sea la Administración la que debe probar la culpabilidad de la conducta de la entidad recurrente: sobre la Administración recae la carga de la prueba de acreditar la falta de ingreso en plazo (elemento objetivo de la infracción) y es a la parte recurrente a la que le correspondía haber acreditado que dicha omisión se justificaba por alguna causa de exclusión de la culpabilidad (error invencible, defectuosa redacción de la norma, dudas en su interpretación, etc.)»; y la sentencia no acierta, porque **la consecuencia de que el elemento subjetivo pertenezca al ámbito de la tipicidad es que la acreditación de dicho elemento subjetivo de la infracción también es carga de la Administración**³. Más coherente con los conceptos que hemos resumido como propios de la dogmática penal que serían aplicables a nuestro Derecho sancionador tributario es, pues, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2007⁴, en la que el Alto Tribunal sostuvo que:

«en el enjuiciamiento de las infracciones, es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad. Queremos decir con ello que no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien ha de expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es claramente rechazable».

Se impone ahora clarificar el concepto de culpabilidad, trazar los contornos del mismo con respecto a términos afines o limítrofes como culpa, negligencia, dolo, elemento subjetivo del ilícito, principio de culpabilidad, principio de responsabilidad o principio de presunción de inocencia.

En efecto, **una cosa es la «culpa» como elemento subjetivo de la infracción, que debe acreditarse por la Administración para que la infracción exista, y otra cosa es la «culpabilidad» en sentido estricto, que tiene que ver con la reprochabilidad, cuya ausencia corresponde acreditar al obligado tributario mediante el recurso al error de prohibición inevitable, si quiere evitar la sanción.** O como de otra forma se ha expresado, «distinta de la cuestión de si el comportamiento es doloso o imprudente (cuestión que afecta a la tipicidad) es la determinación de si y en qué medida es reprochable al autor haberse comportado de forma contraria a la norma»⁵.

Ciertamente no estamos hablando de términos absolutamente dispares o que nada tengan que ver unos con otros. Partimos de una idea que todo lo preside, **la idea de culpa**, que es el eje central del poder sancionador, pues sin su presencia no cabe castigo. Pero descendiendo de las ideas a las palabras, **la palabra culpa** es polisémica: en el artículo 1.902 del Código Civil, la «culpa» comprende el dolo; en el antiguo Código Penal se utilizaba el término «culpa» como sinónimo de imprudencia o negligencia, y en el nuevo se usa exclusivamente el de «imprudencia», solo apareciendo el término «culposo» en el artículo 121, dentro de la regulación de la responsabilidad civil derivada del delito; en el lenguaje vulgar, «culpa» tiene un sentido muy amplio, como sinónimo de culpabilidad

³ José Antonio CHOCLÁN MONTALVO: «Responsabilidad...», *op. cit.*

⁴ Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, ponente señor Manuel Garzón Herrero.

⁵ Véase nota 3.

y como causa de lo sucedido. Por su parte, la palabra «dolo» se suele considerar equivalente a «intención», y de hecho, en los códigos penales que utilizan otras lenguas románicas como la italiana o la francesa, «intención» y «dolo» son sinónimos, cuando en sentido vulgar la intención es pensamiento, idea, propósito de hacer cierta cosa, y cuando la palabra «intención» se utiliza también en un sentido amplio como equivalente a «voluntariedad».

Pues bien, **cuando en nuestra LGT se definen sus infracciones como las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, a mi juicio, la «culpa» no es contemplada sino como uno de los posibles elementos subjetivos del tipo, que puede considerarse sinónimo de imprudencia o negligencia, siendo el otro elemento el «dolo», que puede definirse como la conciencia y voluntad de la realización de los elementos objetivos del tipo**⁶.

Por cierto que la ley que rige la materia sancionadora tributaria no define los términos dolo y culpa, como tampoco el de negligencia, siendo así, que además, no tiene ninguna trascendencia la posible distinción entre una comisión culposa o una dolosa, porque muy lamentablemente, y desde luego en esto no se sigue la dogmática penal, las conductas se castigan igualmente tanto si son realizadas con intención de defraudar, como si se cometen por descuido.

En resumen, cuando hablamos del elemento subjetivo de la infracción hablamos de que para que esta exista se requiere dolo o culpa con cualquier grado de negligencia. O dicho de otra forma, **no es lo mismo la cuestión de si el comportamiento es doloso o imprudente –pues estas son cosas que afectan a la tipicidad–, que la determinación de si y en qué medida es reprochable al autor haberse comportado de forma contraria a la norma –que es lo que se denomina culpabilidad stricto sensu–**. De ahí que la afirmación, que encontramos en múltiples resoluciones del TEAC y de los Tribunales, de que «el sujeto obró con negligencia y por tanto es culpable» encierre una clara confusión conceptual entre tipicidad y culpabilidad.

Trataremos muy someramente de aclarar algún concepto más. Los tipos de lo injusto llevan implícitas normas, mandatos o prohibiciones, cuya infracción determina la **antijuridicidad** de la conducta, de manera que las conductas típicas son antijurídicas salvo que concurra alguna causa de justificación –la legítima defensa, el estado de necesidad, el cumplimiento de un deber o el ejercicio legítimo de un derecho–, que no considero aplicables en Derecho sancionador tributario.

Lo que sí es importante es la siguiente condición o elemento que debe darse para poderse hablar de la existencia de delito, y por ende de infracción –si hacemos el trasvase conceptual del Derecho penal al sancionador tributario–, que es que además, **la acción o la omisión típica y antijurídica,**

⁶ Ni siquiera el Código Penal define el dolo. Utiliza en ocasiones otros términos para designarlo, como «intención», «malicia», «a sabiendas». En todo caso, es claro que en el concepto de dolo se distingue un elemento intelectual (consiste en la conciencia o conocimiento de la realización de los elementos objetivos del tipo, exige conocimiento de la peligrosidad de la acción *ex ante*, la previsión del curso causal entre la acción y el resultado...), y por eso, el error sobre un elemento del tipo (si el sujeto ignora o cree erróneamente que no concurre en su conducta un elemento del tipo) excluye el dolo; y un elemento volitivo (elemento que se deduce del término «intención» que utiliza el Código Penal y que concurre cuando el sujeto quiere el resultado delictivo como consecuencia de su propia acción). Para el concepto de dolo, así como para el concepto de delito y sus elementos, hemos seguido un manual básico de Derecho penal, el *Curso de Derecho penal español. Parte general. Teoría jurídica del delito*, de José CEREZO MIR, Tecnos, 2002.

ha de ser culpable. Porque si la culpabilidad es un elemento esencial del delito, también lo es de la infracción. Pero, ¿qué significa *culpabilidad* exactamente, como elemento adicional de la infracción, cuando ya hemos incluido la culpa entre los elementos que conforman la tipicidad? A mi juicio, la respuesta puede resumirse en que **solo cuando la acción u omisión típica y antijurídica sea culpable, es decir, cuando le pueda ser reprochada a su autor, podrá constituir delito o infracción.**

O dicho de otra forma, que cuando se analiza la culpabilidad han de dejarse atrás las cuestiones relativas al tipo –incluida la de si la acción u omisión es dolosa o imprudente–, y a la antijuridicidad, para sostener que, por más que la acción o la omisión sean típicamente antijurídicas, han de verse las **condiciones determinantes de responsabilidad**, pues si estas no existen, no cabe imputación; para que haya culpabilidad, **ha de poder reprocharse al sujeto no haberse comportado de otro modo**, lo que presupone capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad. Muy en síntesis y en sentido amplio, **el término culpabilidad se contrapone al de inocencia.**

Podrá entenderse ahora mejor por qué no debe confundirse el elemento subjetivo del tipo con la culpabilidad, que al menos en Derecho penal son cosas bien distintas. Hay elementos subjetivos que pertenecen a lo injusto y elementos subjetivos que pertenecen a la culpabilidad. Acorde con lo que venimos exponiendo, **pertenecen a lo injusto aquellos elementos sin los cuales no se puede determinar la conducta prohibida por la norma, mientras que pertenecen a la culpabilidad aquellos que influyen únicamente en la medida de la reprochabilidad**, siendo así que –a mi modo de ver– si trasvasamos las categorías penales al Derecho sancionador tributario, **la única causa de inculpabilidad que podríamos aplicar en este ámbito sería el error de prohibición invencible⁷, que operaría cuando, aun no siendo razonable la interpretación dada por el sujeto a la norma, este hubiera obrado en la creencia de que estaba realizando la interpretación adecuada.** Se me ocurre que este sería propiamente un caso de error que afectaría a la culpabilidad.

Sin embargo, **en la generalidad de los casos, cuando en Derecho tributario hablamos de que el obligado ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma** y que por tanto no cabe sanción, la exención de responsabilidad no obedece, siguiendo la dogmática penal y trayéndola a nuestro ámbito, a una exclusión de la culpabilidad, sino a que **desaparece precisamente la relevancia típica del comportamiento**, o lo que es lo mismo, que es una cuestión que se residencia en el estadio previo de la tipicidad. En definitiva, que la tan manida fórmula de *la interpretación razonable de la norma* no es una cuestión de culpabilidad en sentido propio, a pesar de que siempre se asocia a esta categoría dogmática, sino más bien de un problema de atipicidad o, como dirían los penalistas, de actuación desarrollada en un ámbito de riesgo permitido.

Aclarado lo anterior, no puede sino compartirse la reflexión de quien sostiene que, aunque la previsión del artículo 179.2 d) de la Ley 58/2003 (que es la que prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, y que en particular así se entenderá cuando se haya amparado el contribuyente en una interpretación razonable de la norma)

⁷ No serían de aplicación otras como el estado de necesidad o el miedo insuperable, ni las causas de exclusión de la capacidad de culpabilidad o de imputabilidad como la anomalía o alteración psíquica, la intoxicación, la grave alteración de la conciencia de la realidad.

es «encomiable», «su utilización inadecuada por la Administración y, en buena medida, por los Tribunales de justicia ha desvirtuado su sentido inicial, el de dar carta de naturaleza al error invencible de prohibición, excluyendo la responsabilidad, cualquiera que fuera la solución definitiva al problema jurídico subyacente, si la discrepancia se residenciaba en una interpretación defendible en Derecho»⁸.

Tampoco pueden sino transcribirse las siguientes palabras, ciertamente clarificadoras, que además se hacen especialmente interesantes si tenemos en cuenta la condición de Inspector de Hacienda del Estado de su autor: «Lo normal es que sea fácil demostrar la imprudencia, y aún a veces el dolo, por deducción lógica de los hechos realizados u omitidos que consten en el expediente. Pero **la culpabilidad determinante de responsabilidad es algo distinto del tipo, un plus de concurrencia de elemento necesario, por lo que la prueba de producción de esta circunstancia debe constar, asimismo, en el expediente.** Cuando el artículo 33.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dice que «corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor...», hay que entender que **no bastará con que se pruebe la existencia del tipo (doloso o imprudente) y, en su caso, de la no concurrencia de causa de justificación, sino que debe quedar claro que existe responsabilidad del autor, es decir, que tiene capacidad para ostentarla, conocimiento de la antijuricidad (ausencia del error de prohibición) y que no le es exigible otra conducta**»⁹.

Quien así se pronuncia ha utilizado el término de «**culpabilidad responsable**» para referirse a ese juicio individual que ha de hacerse sobre los hechos y las normas, que será trascendente si conduce a una interpretación errónea. Se insiste en que la duda razonable no puede conducir a la sanción, por más que los resultados de una interpretación errónea no se adecuen a la normativa vigente; que **no estamos ante un problema de imprudencia o de diligencia, cuando hablamos de inimputabilidad o de falta de capacidad de responsabilidad, sino que lo que debe enjuiciarse es la decisión individual adoptada por el sujeto, para verificar si sus criterios, que pueden no ser correctos, son exculpadores.** «Por supuesto que puede concurrir dolo o imprudencia, puesto que estos elementos conforman el tipo infractor; pero no basta con ello, sino que hay que llegar más lejos, examinando cuál ha sido la actitud del rebelde o del negligente ante el deber que la norma le impone, siquiera en su contexto interpretativo o en su finalidad»¹⁰.

Como el autor de una infracción solo puede sufrir el consiguiente reproche cuando sea culpable, **el ordenamiento tipifica unas causas de exclusión de la responsabilidad, de manera que, habiéndose cometido la infracción, las consecuencias de la misma no sean imputables o repro-**

⁸ Francisco José NAVARRO SANCHÍS: *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y penal*, Temas La Ley, Madrid, noviembre 2009, pág. 129.

⁹ Antonio MORILLO MÉNDEZ, en su artículo «Culpabilidad y sanción tributaria», *Impuestos*, 1998, Ref. D-91, tomo 2. Al menos al momento de su publicación, el autor era Inspector de Hacienda del Estado.

¹⁰ Antonio MORILLO MÉNDEZ: «Culpabilidad...», *op. cit.* En sus palabras: «Si por la sola concurrencia de un tipo doloso o imprudente puede declararse responsable a un presunto infractor, se está acortando parte del necesario camino; es necesario, sin embargo, que materialmente exista capacidad, y esta desaparece ante el error, la imposibilidad de tomar decisiones, etc.». Por eso el autor habla de la «culpabilidad responsable», como categoría independiente, que «permite el examen de materias trascendentes, tales como la confesión de parte admitiendo su responsabilidad, la prueba administrativa de hechos negativos y la indispensable prueba de la culpabilidad en sentido estricto, vinculados todos ellos a la presunción de inocencia; así como la minoría de edad, los estados de alteración mental, la no exigibilidad de otra conducta, el error de prohibición, etc.».

chables a su autor. Nuestra LGT enuncia flamantemente en el 179.2 d) la interpretación razonable de la norma como excluyente de la responsabilidad. También excluye, en el resto de letras del mismo precepto y número, la responsabilidad de quienes carecen de capacidad de obrar en el ámbito tributario, la de quienes salvan su voto en el seno de una decisión colectiva de la que se derive una infracción, así como los casos de fuerza mayor y aquellos que sean imputables a deficiencias técnicas de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Pero la invocación de la interpretación razonable de la norma es tan utilizada, que en la práctica, la exclusión de la culpabilidad se restringe a que la Administración acepte que concurre esta circunstancia. En una simplificación que considero inaceptable, en la mayoría de los acuerdos sancionadores puede observarse cómo para la Administración, si hay interpretación razonable de la norma, y solo si hay interpretación razonable de la norma, no hay culpabilidad.

Por supuesto que cuando el sujeto ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, o ha ajustado su comportamiento a los criterios manifestados por la Administración en publicaciones, comunicaciones o consultas, es indudable que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si habláramos con los conceptos propios del Derecho penal diríamos que ha cometido un error invencible de prohibición.

Pero el artículo 179 de la LGT solo se refiere al error relativo a la interpretación de la norma, sin previsión acerca del error sobre el hecho mismo de la infracción. Es decir, ¿qué sucede cuando el sujeto, por error, ni siquiera se plantea la aplicación de la norma? Se explica desde el Derecho penal que «cuando se trata de discernir sobre el conocimiento de elementos de carácter normativo del tipo de la infracción (como el deber fiscal, su existencia, su alcance) estamos generalmente ante la problemática de un error de tipo que excluye el dolo, y sin perjuicio de la sanción por imprudencia. Pero la negligencia (como caso de error de tipo vencible) es una cosa distinta de la razonabilidad o no de la interpretación de la norma, que a menudo se confunde. Y, en cualquier caso, **no siempre que se constate el error de hecho la solución es la apreciación de la negligencia, pues ello dependerá de la vencibilidad del error**»¹¹.

Este juicio acerca de si el error de tipo es o no vencible, esto es, acerca de si hay imprudencia, corresponde hacerlo a la Administración tributaria de forma motivada, y huir del automatismo de asociar la negligencia a la infracción de la norma. Lo que no es admisible es que esta se limite a decir que dado que la norma es clara, no cabe hablar de dificultad en su interpretación, o que lo razonable quede como algo que solo pertenece al juicio de quien sanciona. Eso sí, la ventaja de esta formulación es que «el comprobado puede zafarse de la responsabilidad si, utilizando la imaginación, puede reconstruir a posteriori una explicación satisfactoria»¹².

Corresponde ahora dedicar unas líneas a distinguir, del concepto de culpa y del de culpabilidad, el principio de culpabilidad o de responsabilidad, íntimamente relacionado con la presunción

¹¹ José Antonio CHOCLÁN MONTALVO: «Responsabilidad tributaria...», *op. cit.*

¹² Francisco José NAVARRO SANCHÍS: *La deuda fiscal*, *op. cit.*, pág. 131.

de buena fe y con el principio de presunción de inocencia, todos ellos principios de la potestad sancionadora que apenas de forma deslavazada y no siempre explícita se encuentran en el Derecho sancionador tributario.

El **principio de culpabilidad**, principio general del Derecho, universal y aplicable a todo el ejercicio de la potestad sancionadora, que tiene carácter informador del Ordenamiento jurídico y valor interpretativo del mismo, de acuerdo con el artículo 1 del Código Civil, **no se proclama expresamente ni en nuestro Código Penal ni en nuestra LGT**. Es el principio formulado como «no hay pena sin culpabilidad», que deriva del aforismo latino *nulla poena sine culpa*.

El principio de culpabilidad no se circunscribe a dicho brocardo, que obviamente debe ser invocado y desarrollado cuando se impugne una sanción, sino que se asocia con otros principios y derechos, a los que mínimamente nos referiremos, para arrojar ideas sobre las que fundamentar unas alegaciones dirigidas a anular una sanción. Así, y sin ánimo de exhaustividad, podemos decir que el principio de culpabilidad puede considerarse vulnerado cuando se haya transgredido el **principio de personalidad de la pena** del artículo 25.1 de la Constitución, y ha de ponerse en relación también con el **derecho a la presunción de inocencia y a no autoincriminarse o confesarse culpables** del 24.2 del mismo Texto Constitucional. Además, guarda relación con la **prohibición de la responsabilidad por hecho ajeno**, principio recogido en el 130 de la Ley 30/1992, que exige que el autor sea culpable del hecho cometido por él y no por otro; y con el **principio de proporcionalidad**, enunciado en el 178 de la LGT y en el 131.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a cuyo tenor, en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada. Tampoco pueden castigarse formas de ser, personalidades, sino solo conductas o hechos, lo que se alegrará con el título de vulneración del **principio de responsabilidad por el hecho** propio del Derecho penal.

A pesar de su trascendencia e innegable importancia, nada se dice en la LGT acerca del principio de culpabilidad, ley que sin embargo, de modo ciertamente «decepcionante», lo que hace es recoger tanto en el artículo 178 como en el 179, el **principio de responsabilidad**, calificado como «eufemismo» que «no puede suplir con éxito la insólitamente abandonada **presunción de buena fe** a la que se refería el artículo 33 de la Ley 1/1998»¹³.

El término «responsabilidad» tampoco parece el más adecuado, si con él se quería hacer referencia al principio de culpabilidad al que supuestamente sustituye, puesto que, como decíamos antes a propósito de la culpa, también la «responsabilidad» es una palabra polisémica, incluso en Derecho, en el que con ella se alude a institutos completamente ajenos a la idea de culpabilidad. Responsabilidad es, en sentido vulgar, la cualidad de ser responsable, es decir, del que es consciente de sus obligaciones; es también la obligación que resulta de esta; es la capacidad para responder; en

¹³ Francisco José NAVARRO SANCHÍS: *La deuda fiscal, op. cit.*, pág. 58, así califica su plasmación, como decepcionante, comentando que tampoco con dicho principio se sule «la ausencia del principio universal de culpabilidad que tantas afrentas conoce en la nueva LGT». Sigue el magistrado afirmando que «se echa de menos en la regulación positiva un cuidado por los derechos de los contribuyentes, que parecen aceptados de mala gana y con un aire ciertamente defensivo», y que «al intérprete corresponde corregir esa cierta astenia de la ley». En cuanto a la utilización del término «responsabilidad», el autor también la califica de «claramente inadecuada» (pág. 98).

el Código Civil se habla de ella como del deber de afrontar las consecuencias de actos dolosos, negligentes, como modo en que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones; ni que decir tiene lo diferente que es esta responsabilidad de la institución que se regula en la LGT en los artículos 41 y siguientes. Realmente se ha escogido un término equívoco, aunque debe reconocerse que es el que ya había utilizado la Ley 30/1992 en su artículo 130.

No obstante, la mayoría de la doctrina ha considerado que en el 178 y 179 de la LGT se contiene el principio de culpabilidad, o que el principio de culpabilidad abarcaría el elemento subjetivo de la responsabilidad ¹⁴, porque el principio de responsabilidad hace referencia a la imputación del sujeto, en el sentido de que el obligado tributario solo podrá responder de los hechos constitutivos de infracción que le sean imputables. Hay para quien el principio de responsabilidad es la versión matizada en la LGT del principio de culpabilidad ¹⁵.

Tampoco se recoge en la LGT el principio de presunción de inocencia, elemento vertebrador y a la vez limitativo de la potestad sancionadora, proclamado en el 24 de la Constitución, y que supone que la carga de la prueba incriminatoria la tiene la Administración sancionadora. La ausencia de este principio en la LGT no significa, por tanto, que en Derecho sancionador tributario exista una presunción de culpabilidad o que el administrado tenga la carga de la prueba de su inocencia, pues esta se presume porque así lo garantiza directamente la Constitución. Por su parte, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, bajo el título de «presunción de inocencia» prescribe en su artículo 137, que «los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario».

B. El estado de la cuestión en la práctica y algunas ideas y argumentos de oposición a las sanciones tributarias

Tras haber explicado estas premisas teórico-conceptuales básicas, se hace oportuno entrar a comentar lo que en la práctica está ocurriendo. Así, para justificar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, puede observarse como la Administración, al sancionar, normalmente se limita a decir lacónicas frases del tipo «se entiende que se ha incurrido en infracción porque así lo establece la Ley General Tributaria expresamente» para el incumplimiento de que se trate, sin decir siquiera qué Ley de qué Impuesto se ha vulnerado, es decir, sin mencionar qué obligación se ha incumplido, qué precepto se ha infringido.

¹⁴ Recoge la doctrina al respecto, Montserrat HERMOSÍN en *Procedimiento sancionador tributario*, Thomson Aranzadi y Aedaf, 2008, pág. 43.

¹⁵ José Juan FERREIRO LAPATZA: *Derecho tributario: parte general*, volumen II, Marcial Pons, 2004, pág. 202: «bajo la expresión principio de culpabilidad pueden incluirse diferentes límites del *ius puniendi*, que tienen en común exigir como presupuesto de la pena que pueda culparse a quien la sufre del hecho que la motiva». El profesor explica que para ello es preciso que no se haga responsable al sujeto por delitos ajenos (principio de personalidad de las penas), que no se castiguen formas de ser, personalidades, sino solo conductas, hechos (principio de responsabilidad por el hecho), y que ese hecho haya sido querido o se haya debido a imprudencia; por último, para que pueda considerársele culpable, ha de poder atribuírsele normalmente a este, como producto de una motivación racional normal (principio de imputación personal o de culpabilidad en sentido estricto).

Decir que algo es infracción porque lo dice la LGT, debe reconocerse que es como no decir absolutamente nada, pues es obvio, por aplicación del principio de legalidad, que solo puede sancionarse con arreglo a la ley, y es también obvio, por aplicación del de tipicidad, que solo es infracción lo que está recogido en una ley, siendo por lo demás evidente que solo habrá infracción cuando la conducta sea consecuencia de la inobservancia de un deber y que la ley que aplica en nuestra materia es la LGT. Por eso, es incuestionable **que para dar cumplimiento a estos dos principios constitucionales esenciales en el ámbito sancionador –legalidad y tipicidad–, y para, en definitiva, que el acuerdo sancionador pueda reputarse válido por contener el esencial elemento objetivo de la infracción, lo que debe hacer la Administración tributaria es describir las conductas y subsumirlas en las normas sustantivas que en concreto se han vulnerado, no bastando en absoluto para la validez del acto sancionador con la cita de los artículos 191 y siguientes de la Ley 58/2003.**

Esto es, si se ha cometido un incumplimiento, formal o material, de una norma relativa a un tributo, debería citarse dicha norma, al menos; explicarse cuál es la obligación incumplida, por qué le afecta al sujeto la normativa aludida y por qué concurren los presupuestos para su exigencia. Como con más acierto se ha expresado, «si la infracción tiene dos elementos sustantivos, el presupuesto de hecho o conducta merecedora de reproche social y el de su legítima consecuencia, la sanción, en la infracción tributaria el presupuesto de hecho no es una acción material y fácilmente perceptible como conducir a velocidad excesiva o arrojar vertidos a un río, sino que es, a su vez, un acto jurídico complejo, necesitado de una valoración previa, extra sancionadora, que es también una valoración jurídica, sin la cual no puede la conducta sujeta a sanción ser adecuadamente configurada. Es decir, **la conducta que castiga la ley tributaria es, a su vez, un acto jurídico que, además de infringir la norma sancionadora, vulnera la ley material que define los deberes tributarios.** En definitiva, la ley penal tributaria es, de ordinario, una norma en blanco, aunque no se exprese formalmente como tal. Así, cuando el artículo 191.1 de la LGT tipifica la conducta dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, la infracción no la determina la sola aplicación de la norma transcrita, sino que resulta de la integración con otra norma no sancionadora que disciplina el deber tributario y su alcance»¹⁶.

En multitud de casos, la Administración omite incluso cualquier consideración al respecto de esa ley no sancionadora que define el deber tributario que se entiende vulnerado, y viene a decir una evidencia que en ningún caso supone motivación de que concurra el esencial elemento objetivo de la infracción: que la conducta es sancionable porque así lo establece la LGT. Ello al margen de que la constatación de que se ha cometido infracción porque se ha eludido una obligación impuesta por una norma tributaria no es algo tan simple como la Administración pretende, teniendo en cuenta la dificultad y la cantidad de obligaciones que contiene nuestro Ordenamiento tributario.

Ante esta manera de imponer sanciones suele aducirse, genéricamente, «falta de motivación», una de las más conocidas carencias del sistema sancionador; o que el hecho de que no se citen los preceptos que establecen la obligación tributaria que subyace, en toda su extensión y alcance, supone «indefensión». Creo que pueden añadirse a estas alegaciones las consideraciones que hemos vertido a raíz de importar la dogmática penal a nuestra materia, y así, que podemos fundamentar:

¹⁶ Francisco José NAVARRO SANCHÍS: *La deuda fiscal...*, op. cit., pág. 96.

- Que **no consignar siquiera el elemento objetivo de la infracción provoca la nulidad de pleno derecho del acto impugnado por vulneración del principio de tipicidad**, lo que debería conllevar la inmediata declaración de ineficacia del acuerdo sancionador.
- Que **debe entenderse que no se consigna el elemento objetivo cuando solamente se citan los artículos 191 y siguientes de la Ley 58/2003, pero no se mencionan, detallan, explican y acomodan al caso concreto los preceptos que establecen los deberes tributarios, materiales o formales, que se reputan infringidos**.
- Que, además, la infracción tributaria no se basa en un hecho de la realidad fácilmente observable, sino en el incumplimiento de un deber impuesto por una norma jurídica, algo que incuestionablemente debe acreditarse para poder considerarla cometida.
- Que dado que cualquier incumplimiento de cualquier deber puede ser considerado infracción tributaria, y que en muchas ocasiones es tarea imposible el saber con certeza y con antelación a la realización del hecho si una conducta constituye infracción, en estos casos ha de denunciarse la **inseguridad jurídica** que ello supone por la **falta de la necesaria certeza que exige la tipicidad**, que se puede poner también en relación con el principio de culpabilidad y desde luego conectarlo con la prohibición de indefensión.

Dicho esto pasamos al segundo argumento que suele y debe emplearse para recurrir una sanción, que es precisamente el que la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2010 aborda extensamente, y que consiste en analizar la concurrencia, en el acto sancionador que se impugna, del **elemento subjetivo de la infracción y el respeto al principio de culpabilidad**.

Ya hemos señalado que en el Derecho administrativo sancionador no se maneja un concepto moderno del instituto de la culpabilidad, y evidenciado como en ocasiones se confunde el principio de culpabilidad con la culpabilidad como categoría dogmática o como elemento de la infracción; que se ignora que los aspectos subjetivos de la infracción pertenecen al tipo de la infracción y que solo lo relativo a las motivaciones puede pertenecer a la culpabilidad en sentido propio. Por eso hemos tratado de perfilar determinados conceptos, porque una clara delimitación de los mismos y un correcto manejo de las diferentes categorías tiene especial trascendencia en problemas tan eminentemente prácticos como el de la determinación de la carga de la prueba.

En este sentido, hemos concluido que, si bien es cierto que **conceptualmente la ausencia de culpabilidad debe ser acreditada por el infractor, esta afirmación es válida en la medida en que previamente se haya determinado de modo suficiente la realización del tipo –objetivo y subjetivo– de la infracción, y la prueba de la tipicidad, aunque alcance a aspectos subjetivos, corresponde a la Administración tributaria»**¹⁷.

Hemos escrito unas líneas más arriba que la consecuencia de que el elemento subjetivo pertenezca al ámbito de la tipicidad es que corresponde a la Administración la carga de acreditar dicho elemento subjetivo de la infracción. Como se lamenta la doctrina, «este reconocimiento de la nece-

¹⁷ José Antonio CHOCLÁN MONTALVO: «Responsabilidad tributaria...», *op. cit.*

saría presencia del elemento intencional –dolo o culpa– en la comisión de la infracción debiera haber venido acompañado de un explícito reconocimiento de la presunción de inocencia, que determina que deba ser la Administración quien pruebe la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias»; y sin embargo, lo que tenemos en la práctica es un casi absoluto «automatismo administrativo»; «se inician los expedientes administrativos en todo caso, prescindiendo de los elementos fácticos o jurídicos que se hayan apreciado en la tramitación del procedimiento de comprobación previo», con lo que «se ha desvirtuado la necesaria apreciación de la concurrencia del elemento intencional hasta casi hacerla desaparecer, convirtiendo la imposición de sanciones en una reacción del ordenamiento que se produce, prácticamente, de forma objetiva, asociándose a cualquier comportamiento cuyo resultado haya sido dejar de ingresar todo o parte de una deuda tributaria»¹⁸.

Por tanto, lo primero que debe recordarse a la Administración, cuando se recurre una sanción, es que **no cabe adoptar en Derecho tributario sancionador el principio de responsabilidad objetiva**. Este razonamiento ha sido constatado por el Tribunal Constitucional en su imprescindible Sentencia 76/1990, de 16 de abril, en la que ya declaró que:

«no existe [...] un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones ni nada ha cambiado respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, 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 posibilidad de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente [...]».

Como es sabido, esta sentencia se dictó con ocasión de la impugnación directa de la reforma de la LGT de 1985, en la que se decía que las infracciones son sancionables aun a título de simple negligencia. Y no se negará que hay unanimidad en considerar que la modificación del concepto de culpabilidad introducida en el artículo 77 de la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva. De hecho, el Constitucional entendió que con dicha mención imprescindible a la negligencia quedaba salvaguardada la exigencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

Otra de las sentencias emblemáticas en esta materia, que declara, como no podía ser de otra manera, la **perentoria necesidad de motivar adecuadamente la culpabilidad**, es la Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005, de 20 de junio, en la que señala que:

«no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere».

Ciertamente, y como con gran claridad se ha explicado, **al haberse acogido nuestro legislador a la técnica de la tipificación concreta de cada una de las conductas que considera infracción tributaria, y al haber configurado como infracción el incumplimiento de un deber –en lugar de**

¹⁸ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, José Manuel TEJERIZO LÓPEZ, Gabriel CASADO OLLERO: *Curso de derecho financiero y tributario*, 21.ª ed., Tecnos, Madrid, 2010, pág. 497.

haber optado por la técnica de la ocultación, en la cual la infracción responde a una actividad del sujeto tendencialmente dolosa o culposa que permite excluir las formas más débiles de culpabilidad—, lo que tenemos es un sistema de infracciones y sanciones enormemente complejo, que al describir los tipos infractores de un modo prácticamente objetivo, está llamado naturalmente a la litigiosidad ¹⁹.

En efecto, esta pretensión de minuciosidad en la redacción de los tipos ha supuesto inexorablemente que las normas no gocen de la imprescindible y deseable claridad, y de esta manera, lo que en un principio se ideó como un conjunto de normas sancionadoras de fácil aplicación para los órganos administrativos, en la práctica ha supuesto un **escandaloso automatismo en la imposición de sanciones que ha desencadenado una vorágine de recursos y reclamaciones basados en la falta de prueba del elemento de la culpabilidad, que finalmente ha terminado por proporcionar una doctrina jurisprudencial abrumadora, sólida, inequívoca e imprescindible, que la Administración se empeña en desoír y los ciudadanos, lógicamente, en invocar**. Como muy acertadamente dice con ironía una sentencia, «evitando la innecesaria reseña de doctrina general sobre la aplicación de ese principio, tan conocida como sistemáticamente inaplicada, debe resumirse la cuestión señalando que, en suma, la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica» ²⁰.

En mi modesta opinión, y si bien esta reflexión no es desde luego el objetivo de este trabajo, **no parece que, así, el Derecho sancionador tributario esté siendo útil**, y lo digo en el entendido de que la norma debe servir a la función de orden social que el Derecho debe cumplir ²¹, bajo el presupuesto de que el bien jurídico protegido, el dinero público, está siendo sistemáticamente cuestionado, y con la vista puesta en el fin primordial al que debe servir el derecho sancionador, como *ultima ratio* para prevenir y castigar conductas, que debería ser acorde con el principio de excepcionalidad del castigo, para dar satisfacción al principio de intervención mínima, y no como mero instrumento recaudatorio.

Quiero decir: las normas sancionadoras son en esencia leyes penales, pero desde el punto de vista teleológico sirven directamente a la consecución de los fines propios del Derecho tributario y se orientan a conseguir de este una mayor eficacia. Tienen una doble naturaleza. Su finalidad consiste en hacer cumplir las obligaciones fiscales, sancionar el incumplimiento de estas, remover las voluntades adversas

¹⁹ Jaime ANEIROS PEREIRA: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, 2005, págs. 61 a 63. Explica cómo las dos posibilidades (la técnica de la ocultación y la técnica de la tipificación como incumplimiento de un deber) fueron planteadas en el seno de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT. Se muestra partidario de la técnica de la ocultación que presentaría un enfoque más culpabilístico de los actuales tipos, centrados exclusivamente en el resultado.

²⁰ Fundamento jurídico octavo de la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 2 de diciembre de 2010, dictada en recurso 454/2007.

²¹ Como se dice en el *Informe sobre la simplificación del ordenamiento tributario*, realizado por el grupo de investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, editado por Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2008, pág. 15, las normas estarán bien construidas cuando cumplan los requisitos mínimos e indispensables para la utilización de cualquier instrumento técnico o herramienta, cuando sean aptos para el uso o utilidad para el que se han construido y cuando su utilización sea posible allí donde hayan de emplearse. La norma ha de delimitar del modo más preciso posible la acción o comportamiento social que se prohíbe, pero, además, la forma y el contenido de la norma deben ser adecuados al fin propuesto, y ha de poder ser utilizada en el ámbito jurídico delimitado por la Constitución, no pudiendo contradecirla ni desconocerla. El regreso a tipos de infracciones centrados de forma expresa en la ocultación aumentaría sin duda la seguridad jurídica de los contribuyentes, reduciría la conflictividad y evitaría la indeseable utilización de las sanciones como arma de presión sobre el contribuyente.

a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y, en definitiva, advertir a los contribuyentes de que se deben abstener de eludir tales obligaciones. ¿Sirven en la práctica a este doble o triple objetivo? Como normas tributarias, ¿se encaminan al logro de una mayor eficacia en la determinación de las deudas tributarias y su ingreso en las arcas públicas? ¿Tienden a la realización del principio de contribución, mediante tributos, al sostenimiento de los gastos públicos? Y, como normas sancionadoras que también son, ¿protegen los derechos de los ciudadanos?, ¿limitan el poder sancionador de la Administración?, ¿sirven para prevenir el incumplimiento, para favorecer el cumplimiento voluntario, y como toda norma jurídica, para alcanzar un orden social y su restablecimiento cuando este ha sido conculcado?

No parece. Como venimos diciendo, la enunciación legal de los principios y garantías por los que se rige el Derecho sancionador tributario, no se corresponde en absoluto con su articulación práctica, siendo en el ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración donde queda de manifiesto una más que limitada identificación con tales reglas estructurales²². Por otra parte, la norma sancionadora tributaria se revela en la práctica ineficaz para restablecer el orden jurídico tributario vulnerado²³.

El preámbulo de la Ley 25/1995, de 20 de julio, que expresa que con la reforma de infracciones y sanciones se pretende el hallazgo de un régimen «que sintonice con la realidad social» y cuya regulación «sea eficaz y contribuya a disminuir la litigiosidad» y «a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario», y su contraste con la realidad abrumadora en nuestro país del automatismo en la imposición de sanciones y de la sistemática táctica del recurso contra las mismas, así como con el elevado porcentaje de sanciones que son anuladas por nuestros tribunales, es una prueba de este fracaso.

Porque, como he dicho en otra parte, «el problema es que como el sujeto tiene derecho a buscar la aplicación del Derecho que le sea más favorable, la discusión sobre la interpretación de las normas está servida en los Tribunales de justicia»²⁴. Y así, la conflictividad tributaria en España es hasta 10 veces superior a la de países de nuestro entorno con poblaciones numéricamente muy superiores a la nuestra como Estados Unidos, Inglaterra, Francia, Alemania o Italia; y no puede soslayarse el alarmante e indeseable dato de que hay unos 150.000 pleitos al año solo en tributos de titularidad estatal o gestionados por el Estado, de los cuales, más de la mitad acaban reconociendo la razón al contribuyente; entre otras cosas, porque si bien la Administración, intenta solucionar los

²² Reflexiona sobre estas cuestiones Francisco José NAVARRO SANCHÍS en *La deuda fiscal...*, *op. cit.*, págs. 47 y ss., quien dice que «la incorporación de los cánones penales al terreno sancionador ha sido incompleta, asistemática y claudicante», quien se lamenta, como ejemplo, de «la notable deficiencia técnica con la que se aborda el principio de culpabilidad», y quien denuncia que «los propios Tribunales de justicia han participado, en cierta medida, de esta concepción», que «descansa sobre un peculiar sistema de exclusiones de la responsabilidad que, precisamente por la manera en que son formuladas, parecen partir de una especie de presunción de culpabilidad que solo puede ser destruida acreditando que, efectivamente, concluyen algunas causas de exclusión», concepción «obediente a inercias históricas que resisten no solo el paso del tiempo sino la regulación de los principios en las reformas legislativas, las cuales, en esta singular parcela del *ius puniendi* del Estado, parecen más sólidamente arraigadas y, por ende, más difíciles de erradicar».

²³ Antonio MORILLO MÉNDEZ, en «Culpabilidad...», *op. cit.*, habla de la «ineficacia tradicional de la norma sancionadora tributaria para restablecer el orden jurídico tributario conculcado, por vía de prevención general».

²⁴ Nuria PUEBLA AGRAMUNT: «Garantías y principios generales del derecho administrativo sancionador», en *V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Estudios de Derecho judicial, 156/2009, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2010, pág. 63.

problemas aumentando las sanciones, y el legislador, con ella, ha desplazado el tipo de la ocultación al «dejar de ingresar», haciendo posible la equiparación de la discrepancia en la calificación con la «simple negligencia», **los Tribunales de justicia han seguido exigiendo, tanto para sanciones como para penas, una ocultación**²⁵, siendo desde luego estos los que han ido sentando las bases para que el Derecho sancionador tributario se vaya equiparando no solo al Derecho penal sino al Derecho administrativo sancionador común de la Ley 30/1992.

Volviendo a la jurisprudencia que debe invocarse al recurrirse una sanción, es imprescindible reseñar que el principio de culpabilidad ha sido destacado como esencial por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 6 de julio de 1995, de 28 de febrero, 13 de abril y 26 de septiembre de 1996, y de 26 de julio y 9 de diciembre de 1997²⁶, que se han reiterado a lo largo de los años y que ahora se expresan incluso con mayor rotundidad, pudiendo destacarse las que se dictaron en 2008 sobre este particular: las imprescindibles de 6 de junio de 2008, 17 de octubre de 2008, 4 de noviembre de 2008 y 5 de noviembre de 2008, en las que se sostiene que **el principio de culpabilidad excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente**.

Cuando se recurra, debe recordarse que el principio de culpabilidad tiene no solo este *aspecto material* que acabamos de mencionar, sino además su *vertiente procesal*; o dicho de otra manera, que la identidad entre las sanciones penales y administrativas determina que **en el procedimiento sancionador deban ser respetadas las garantías procesales** establecidas en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y en el artículo 24 de la Constitución (CE), refiriéndonos en concreto a la presunción de inocencia.

Conforme a tales normas, y para que un acuerdo sancionador pueda reputarse que no infringe el derecho a la presunción de inocencia, **la culpabilidad debe probarse**. De manera que, cuando no se motiva la concurrencia específica de la culpabilidad, el acto de imposición de sanción es ilegal y por ello debe anularse y dejarse sin efecto. O dicho de otra forma, cuando el **elemento subjetivo está ausente, pues no se ha demostrado la culpabilidad más allá de la mera conjetura y la culpabilidad solo se estima, estamos ante un acto nulo**.

Tampoco está de más explicitar en las alegaciones que el principio de presunción de inocencia, declaró el Tribunal Constitucional en Sentencia de 8 de marzo de 1995, no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas de cuya apreciación derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos. Ello implica imponer al órgano sancionador la carga de la prueba

²⁵ Datos y reflexiones que pueden contrastarse a lo largo de las casi 300 páginas del Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos, del Grupo de Investigación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, publicado bajo el título *La justicia tributaria en España* por Marcial Pons, 2005.

²⁶ El Tribunal Supremo ha establecido el criterio de estimar que «la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable».

de la responsabilidad, «sin que sea dado que los jueces que revisan la resolución sancionadora la suplanten impropriamente o corrijan posibles defectos o deficiencias detectados en fase jurisdiccional», pues la titular del *ius puniendi* administrativo es la Administración, y es a ella «a quien corresponde dar satisfacción a todas las exigencias que nuestro Ordenamiento impone en tal ejercicio»²⁷.

En todo este asunto, no quisiera que se olvidara una premisa, y es que la asignación a la Administración de la facultad de sancionar era una mera opción que tomó nuestro legislador, no algo natural o que es consustancial a la misma; que no es sino una técnica orientada a facilitar su papel como gestora de los intereses públicos, un medio de garantizar la efectividad en el ejercicio de la potestad tributaria, que se justifica por reforzar la autotutela; de manera que, como es la ley la que ha decidido conceder esta competencia a la Administración, sustrayéndosela al juez penal, esta debe someterse íntegramente al estatuto de principios rectores, derechos del reo, garantías procesales y, en general, limitaciones y deberes que hacen de ese ejercicio una actividad rigurosamente reglada y controlada *ex post facto* por los Tribunales de Justicia²⁸.

Pues bien, **cuando asistimos a expedientes sancionadores en los que la pretendida justificación de este elemento de la infracción la realiza la Administración con una mera suposición**, excusando cualquier clase de motivación; cuando nos enfrentamos a actos en los que la culpabilidad simplemente «se deduce», «se estima» o «se aprecia», debemos contestar que este tipo de motivación, al no incorporar razonamiento alguno relativo acerca de por qué se debe considerar culposa una conducta, vulnera las exigencias de los artículos 24.2 y 25 de la Constitución.

Sobre esto se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo, en sentencias en las que, con base precisamente en el principio de presunción de inocencia del artículo 24.2 de la CE, establece que **la prueba (y no la mera suposición) de que se ha actuado con la culpabilidad que exige el 183.1 de la LGT para sancionar, corresponde indiscutiblemente a la Administración tributaria**. Véanse al respecto las imprescindibles Sentencias de 6 de junio de 2008, 29 de septiembre de 2008, 17 de octubre de 2008 y 4 de noviembre de 2008, en las que se insiste en que la Administración debe probar, no solo los hechos constitutivos de la infracción, la participación del acusado en tales hechos y las circunstancias que constituyen un criterio de graduación, sino también la culpabilidad.

Esta doctrina también ha sido invocada, lógicamente, por la Audiencia Nacional y nuestros Tribunales Superiores de Justicia, en sentencias en las que **se insiste en la presunción de buena fe de la actuación de los contribuyentes**, en que **corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias**, y en que sin razón jurídica alguna suele ocurrir lo contrario, es decir, que **asistimos a una especie de presunción de culpabilidad** en los acuerdos sancionadores²⁹.

²⁷ Rafael PÉREZ NIETO: «Principios y garantías de derecho sancionador tributario: culpabilidad, *non bis in idem*, prueba ilícitamente obtenida, derecho a no autoincriminarse», en *V Congreso tributario: cuestiones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 38.

²⁸ Es muy recomendable la lectura sobre estas consideraciones del trabajo de F.J. NAVARRO SANCHÍS: *La deuda fiscal...*, *op. cit.*, págs. 26 a 29.

²⁹ Son tantas las sentencias que su cita exhaustiva en el ámbito de este trabajo sería inviable. Como mero botón de muestra puede citarse la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de noviembre de 2010, en recurso 464/2007, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª, de 21 de junio de 2011, recurso 401/2009, de la que fue ponente la señora doña María Antonia Peña Elías.

Más recientemente se ha vuelto a reiterar por el Supremo que **la culpabilidad es un elemento de imprescindible concurrencia, que la Administración sancionadora no solo debe manifestar que concurre, sino que, inexcusablemente, debe probar**, por exigencias obvias derivadas del derecho constitucional a la presunción de inocencia³⁰; que **no puede invertirse la posición que las partes ocupan en el proceso sancionador; que es la Administración quien debe probar que una determinada conducta no es razonable**³¹.

De manera que, a la hora de recurrir una sanción, **el elemento subjetivo o culpabilidad debe ponerse en relación con el principio de presunción de inocencia**, consagrado en el artículo 24 de la Constitución, y ello implica que **debe recaer todo el peso de la actividad probatoria respecto de la culpabilidad en la Administración**, ya que, como ya reconoció la Sentencia del Tribunal Constitucional 124/1983, de 21 de diciembre:

«es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acusa aportar las pruebas destructoras de aquella presunción *iuris tantum*, de modo que no puede imputarse, en principio, a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues, en efecto, esta es la que inicialmente se presume como cierta hasta que no se demuestre lo contrario».

La Administración tiene la carga de probar la culpa y ello no lo cumple con los párrafos estereotipados con los que suele tratar de solventar esta exigencia. Y desde luego no lo cumple afirmando, como en muchos expedientes hace, que la sanción debe imponerse «porque a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia una omisión de la diligencia exigida, ya que la normativa específica establece claramente la obligatoriedad de presentar en plazo la correspondiente declaración aunque no se produzca perjuicio económico».

Y de aquí pasamos a otra cuestión que suele ser el caballo de batalla de muchos recursos y reclamaciones presentados frente a sanciones en las que se ha alegado falta de culpabilidad. Puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que **la tendencia jurisprudencial ha sido la de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables».** Especialmente, sigue la Circular, «cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria».

En efecto, la Administración suele justificar sus acuerdos sancionadores en otra conocida frase, que más o menos viene a ser la siguiente: «Las alegaciones o la interpretación dada a la normativa apli-

³⁰ Entre otras muchas, véase la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 30 de septiembre de 2010, en recurso 4498/2005, o la más explícita y contundente de 22 de septiembre de 2010, en recurso 5781/2005.

³¹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), en Sentencia de 11 de noviembre de 2010, recurso de casación núm. 3989/2005.

cable no amparan una exoneración de la responsabilidad tal y como se ha razonado anteriormente, sin que tampoco se puedan apreciar otras causas de exoneración de la responsabilidad previstas en la Ley General Tributaria».

Ante esta manera de sancionar ha de contestarse contundentemente. Por un lado, que la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo **que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible** (Sentencias de 7 de mayo de 1993 y 8 de mayo de 1997, entre otras).

Además, que quizás lo que subyace es un problema no tanto de interpretación de las normas jurídicas en juego, cuanto de prueba suficiente de los hechos que habilitan a la recurrente la obtención de un beneficio fiscal, por ejemplo, lo que hace especialmente inidóneo el examen de la citada cláusula de exoneración de la responsabilidad para verificar si concurre o no la culpabilidad, **no pudiendo justificarse la sanción en la mayor o menor facilidad de la norma para ser interpretada, según la visión unilateral e interesada de los órganos de la Administración actuantes**³².

Pero por otro lado, que aun siendo cierto que legalmente **no cabe apreciar culpabilidad cuando el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma** y que así lo preceptúa el artículo 179.2 d) de la LGT de 2003 (cuando, como con acierto se ha dicho, no hacía falta que la ley dijera tal cosa expresamente³³), que ha sido reiteradamente aplicado por los tribunales, como lo hacía el 77.4 d) de la LGT de 1963³⁴, no es menos cierto que **esta no es la única causa de exoneración de la responsabilidad**, y que el hecho de que la ley establezca una causa de exención o exclusión de la culpabilidad, ejemplificando el supuesto en que el interesado se haya amparado en una interpretación razonable de la norma, no agota todas las hipótesis de ausencia de culpabilidad, en el sentido de que, si no es apreciable esa «interpretación razonable», quepa presumir la culpabilidad. De ahí que su plasmación por la Administración en numerosísimas ocasiones, como único motivo por el que se considera probada la comisión de la infracción, no tenga lógica alguna, llegando a darse la circunstancia de que estos párrafos estereotipados se transcriben sin más en las resoluciones sancionadoras aun cuando el sancionado ni siquiera había alegado acogerse a esta causa de exoneración de la responsabilidad. **Es evidente que en la mayoría de los casos estamos ante un párrafo tipo con el que la Administración pretende motivar la culpabilidad**, como si fuera la

³² Así, por ejemplo, se dice en Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 2 de diciembre de 2010, en recurso 454/2007.

³³ Fernando PÉREZ ROYO: *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Thomson Civitas. Pamplona, 2008, pág. 392, que dice expresivamente «¡Hasta ahí podríamos llegar! Eso, como todo lo anterior, no hace falta que lo diga la ley. El que, sin embargo, lo mencione, manifiesta la traición del subconsciente de los redactores, que parecen pensar en un sistema en el que es el imputado el que tiene que demostrar su inocencia y no la Administración quien tiene que demostrar la culpabilidad».

³⁴ El precepto dice que *Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: 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.*

única causa de exclusión de la reprochabilidad, que no tiene virtualidad alguna y que debe tenerse por no puesto, pues nada dice ni añade.

En efecto, muchos acuerdos sancionadores que se están notificando confirman sin más las sanciones propuestas, expresando que no concurre en el supuesto concreto interpretación razonable de la norma, o que simplemente no caben interpretaciones de una norma que es clara. Y frente a estos acuerdos, en los que la motivación acerca de la culpabilidad es genérica e inconcreta, y se exterioriza en fórmulas que no solo no atienden a la realidad del caso concreto enjuiciado sino que no son sino fórmulas estereotipadas utilizadas como modelo universal para asentar el juicio de culpabilidad, cuyo carácter genérico desmiente abiertamente su idoneidad como motivación *ad casum*, ha de pedirse la nulidad, alegándose que con ello se está, sin más, presumiendo la responsabilidad, que no se explicitan por la Administración, con vulneración del principio fundamental a la presunción de inocencia, las razones jurídicas por las que se considera sancionable la conducta del sancionado. Ha de decirse que el artículo 179.2 d) de la LGT no significa que cuando no se dé esa interpretación razonable de las normas –lo que puede suceder, por ejemplo, ante la ausencia de alegaciones– quede presumida *contra reo* la existencia de culpabilidad.

Obviamente, como el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, **no basta tampoco con que el recurrente diga haber actuado con negligencia**, sino que ha de exponer las razones justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues también es cierto que **la invocación de la falta de culpabilidad debe estar sustentada, y que ha de descartarse que sea un mero pretexto o que sean alegaciones que se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles**. Es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquellos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera que la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente como para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia ³⁵.

Pero del mismo modo, **deducir que la negligencia está acreditada, por el mero hecho de que, a juicio de la Administración, «se aprecia una omisión de la diligencia exigida», es vulnerar frontalmente el principio de responsabilidad y el de presunción de inocencia**. Rechazar la interpretación del contribuyente cuando no es descabellado efectuar una exégesis de la norma como lo hiciera el interesado, no es admisible, máxime cuando la Administración no ostenta el monopolio de la interpretación de las normas. Dar por probados los hechos plasmados en las actas de conformidad, sin someterlas a crítica o revisión alguna, no puede equivaler a la prueba –a efectos sancionadores– del incumplimiento del deber tributario sustantivo ³⁶. Y en definitiva, decir, sin prueba alguna, que se considera probado que el sancionado ha cometido la infracción, supone el absoluto descono-

³⁵ Véase por ejemplo la Sentencia de 2 de diciembre de 2010 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recurso 454/2007.

³⁶ Considera esta una deficiencia de que adolece la resolución sancionadora impugnada, la Sentencia de 23 de marzo de 2011 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictada en recurso 131/2008, que anula la sanción.

cimiento de las normas constitucionales e internacionales ya mencionadas que exigen la prueba de la culpa, pero además, supone desconocer el apartado 2 del artículo 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, como el artículo 1.253 del Código Civil, exige, para la admisibilidad de las presunciones como medio de prueba, que entre el hecho demostrado y aquel que se trata de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

El problema no es tanto la omisión de este principio en la LGT (que no es problema, pues se recoge en la Carta Magna), cuanto la deficiencia técnica con la que se aborda. Esta se pone de manifiesto cuando se constata que, tal y como está regulado este principio en nuestra LGT, **parece que se parte de una presunción de culpabilidad que solo puede ser destruida acreditando que concurre alguna causa de exclusión.** El tan sistemáticamente afirmado principio de culpabilidad se ningunea en su aplicación, existiendo un casi total automatismo en la aplicación de las sanciones, que se imponen de ordinario como si fuesen la consecuencia natural de un procedimiento de aplicación de los tributos. Así, en contra de lo que se proclama en la teoría, en la práctica la Administración, de forma mecánica y sin solución de continuidad, tras las actuaciones de comprobación, directamente sanciona, y entonces corresponde al obligado tributario acreditar que el incumplimiento de sus obligaciones se debe a una discrepancia jurídica razonable.

Efectivamente, el hecho de que la presunción de inocencia sea de tipo *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario, hace que la Administración pueda desvirtuar su eficacia mediante una actividad probatoria de cargo. De este modo, si bien es cierto que la falta de prueba de cargo perjudica a la Administración, no lo es menos que, una vez obtenida esta, la falta de prueba de descargo perjudicará al sujeto destinatario del expediente sancionador, de manera que, **cuando quien sanciona considera probada la culpabilidad, el sujeto sancionado se ve en la tesitura de tener que afrontar y soportar la carga de la prueba de la concurrencia de circunstancias eximentes si quiere enervar la sanción.**

Dicho de otra forma, **cuando la culpabilidad se da por supuesta, se deduce, se infiere, se estima concurrente por parte del órgano sancionador, cosa que ocurre con frecuencia, sobre todo en determinadas operaciones y en función no tanto de lo que sería auténticamente la conducta del sujeto infractor en el caso concreto, cuanto de la naturaleza del deber incumplido, al final corresponderá al administrado la carga de acreditar aquellos elementos de descargo que conlleven una declaración de no exigencia de responsabilidad administrativa. Lo que parece una negación, en la práctica, del principio de presunción de inocencia.**

Debe reconocerse que, **en ocasiones, pero solo en muy contadas ocasiones, la culpabilidad es una obviedad que no necesita prueba,** pues es algo inherente a la conducta o a los hechos, como ocurre en los supuestos de simulación, en los que probados los hechos, estos integran en sí mismos la culpabilidad, que vendría dada por esa voluntad disimular algo, ocultándolo con el fin de engañar a terceros, o de llevar a cabo un acto o negocio simulado, distinto al verdadero, lo que encierra de por sí y en todo caso un engaño. Hay **supuestos en los que, al contrario, jamás cabría hablar de culpabilidad,** y así habrá de alegarse, como es aquel en que la deuda tributaria que no se ha ingresado procede de la valoración económica de un bien, pues se trata de una simple discrepancia valorativa, y porque en el momento en que se realizó la supuesta conducta infractora, consistente en dejar

de ingresar, no podía conocerse que se estaba cometiendo una infracción, ya que esta solo se determina a posteriori, cuando la Administración asigna un valor al bien; o como es el caso en que se discute la necesidad de un gasto³⁷.

Pero en la gran mayoría de los casos la culpabilidad no es tan evidente y ha de acreditarse, lo que significa que en la generalidad de los supuestos el órgano sancionador tiene la carga de la prueba de la responsabilidad, y solo en casos excepcionales no será necesario que así lo haga. Así debería ser y así lo defiende el Tribunal Supremo³⁸.

Como bien saben –y sufren– algunos contribuyentes, en otras ocasiones la culpabilidad se sugiere presente en función de la naturaleza jurídica o forma que adopta la persona para actuar en el mundo; es decir, no es infrecuente observar que las sociedades mercantiles son merecedoras, por el mero hecho de serlo, en su contra, de una especie de plus de presunción de culpabilidad respecto de la conducta que debería observar el «ciudadano común», concepto respecto de cuyos perfiles jurídicos, por cierto, los tribunales económico-administrativos que suelen avalar este proceder, no ofrecen un desarrollo mínimo³⁹.

Por otra parte, y ante otro de los argumentos que se suelen invocar por la Administración para justificar la culpabilidad en la imposición de sanciones sin más motivación, cabe indicar que **la conformidad a un acta de inspección no significa que ese asentimiento vaya más allá del ámbito objetivo que lo justifica**, que es la aceptación de los hechos determinantes de la existencia de la deuda tributaria comprensiva de cuota e intereses de demora, en su caso, **ni que la resolución sancionadora, por tanto, deba prescindir por razón de esa disconformidad o por otras causas, de consignar con claridad y precisión cuál es la conducta que se sanciona**.

³⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 29 de septiembre de 2010, en recurso de casación núm. 4021/2005, en la que no solo se insiste en que la interpretación del obligado tributario no por ser incorrecta es irrazonable, sino que se reseña que «no cabe hablar de ausencia de justificación, sino de justificación insuficiente o formalmente incorrecta en detrimento, en definitiva, no de la existencia del gasto sino de la necesidad del mismo, lo que excluye, con arreglo al criterio jurisprudencial reseñado, el elemento subjetivo del ilícito tributario».

³⁸ Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 4 de noviembre de 2010, en recurso de casación núm. 5549/2005: «la apreciación y descripción de la culpabilidad, elemento básico para sancionar, y que no se puede hacer coincidir con el incumplimiento de la obligación tributaria, es un pronunciamiento que no pueden omitir las resoluciones sancionadoras, y esa omisión es precisamente lo que se produce en el caso analizado». También la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 4 de octubre de 2010, en recurso de casación 3876/2005, recuerda que: «La incorrecta declaración de la exención de un incremento de patrimonio por reinversión no es motivo suficiente para imponer una sanción, al no poder fundarse la existencia de la infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración Tributaria».

³⁹ Ante esto, valientemente ha afirmado la Audiencia Nacional (Sentencia de su Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 16 de diciembre de 2010, en recurso 453/2007, con idéntica expresión que lo contenido en la de 2 de diciembre de 2010, en recurso 454/2007) que «la Inspección y el TEAC, si fueran coherentes con esa discutible afirmación, que funda la culpabilidad no en la conducta y su examen sino en la forma o estructura organizativa, sancionarían a las grandes empresas por conductas semejantes a las que hoy se enjuician, algo que (...) en modo alguno se ha tenido en cuenta como criterio cualificador o configurador de la culpabilidad, pues la práctica totalidad de las entidades bancarias españolas, a las que conforme a ese canon enunciado se debería presumir ese específico cuidado y atención en la observancia de los deberes fiscales, han visto regularizadas operaciones de diferimiento de reinversión de beneficios extraordinarios, en casos acaso más claros de improcedencia de acogimiento a ese beneficio, sin que la Inspección considerara jurídicamente procedente, en los expresados casos –que esta Sala ha examinado en numerosas ocasiones–, aplicar esa teoría de la presunción innata de culpabilidad en las entidades que revistan forma societaria».

En este orden de cosas, no es infrecuente observar como la Administración, prevaleciéndose del valor probatorio de las diligencias, del artículo 107 de la LGT, así como de las actas de inspección, reconocido en el artículo 144 de la LGT, elude esta acreditación. De ahí que se afirme que, en la práctica, asistimos a un sistema de responsabilidad objetiva. Sin embargo, **no es cierto que, como las actas «hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario», la Administración esté dispensada de probar los hechos que pretende sancionar**, pues ello iría en contra del principio de presunción de inocencia. Así se pronunció el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril. Y el Tribunal Supremo lo viene reiterando, incluso muy recientemente ⁴⁰.

Las actas constituyen un elemento probatorio más en el procedimiento sancionador, junto a los que pueda aportar el propio administrado, a valorar por el órgano sancionador según la regla de libre valoración de la prueba, y por supuesto sin perjuicio del control ulterior de los Tribunales de justicia. Dicho de otro modo, la presunción de certeza del contenido de actas y diligencias de inspección, admite prueba en contrario, de forma que la fuerza probatoria de dichos documentos se circunscribe a los hechos comprobados por la Inspección, sea por percepción directa, sea por deducción fáctica lógica, pero queda excluida respecto de las deducciones consistentes en juicios de valor o apreciaciones subjetivas. Pero es que además, no todos los hechos a los que se presta conformidad en un acta pueden reputarse hechos probados *a efectos sancionadores*, afirmación que puede oponerse cuando la Administración pretenda basar la sanción en la conformidad prestada por el sujeto a los hechos, como si esa conformidad supusiera aceptación de la sanción. Así, cuando entre los hechos haya alguno que haya sido determinado por meros indicios o por presunciones, no podrá servir para fundamentar la imposición de sanciones, por faltar el primer elemento de la infracción, que es la acreditación de la propia acción u omisión de la que luego además habría de probarse que es típica, antijurídica y culpable.

Otra cuestión a la que quisiera referirme, relacionada con la aplicación práctica de la presunción de inocencia y la prueba de la culpabilidad que corresponde a la Administración, es la de la acreditación de los hechos negativos. Me refiero con ello a si debe acreditarse y cómo, por parte del órgano sancionador, la no presentación de una declaración o el no ingreso de la deuda correspondiente. Porque, ¿no corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias? Si la

⁴⁰ El Tribunal Supremo, en Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 4 de noviembre de 2010, en recurso 4693/2007, recuerda que se pueden firmar actas en conformidad solo por evitar litigios ineficaces, y que en modo alguno cabe inferir la culpabilidad de la mera conformidad a unas actas, que la «intencionalidad en la conducta de la apelante y aun su culpabilidad a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada en las actas inspectoras»; además de que no puede descartarse que existan supuestos en los que los obligados tributarios acepten el criterio manifestado por la Administración con la única finalidad de evitar litigios ineficaces». En la misma línea, el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), en Sentencia de 29 de noviembre de 2010, recurso de casación núm. 5250/2007, sostiene que es verdad que la jurisprudencia viene afirmando de manera reiterada que la declaración de conocimiento del Inspector que contienen las actas goza de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de un empleado público competente en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente. También hemos indicado que el contribuyente no puede rechazar los hechos recogidos en un acta de conformidad, pues de otra manera incurriría en vulneración del principio que impide actuar en contra de los propios actos», pero que no cabe confundir los hechos, que no se discuten, con sus consecuencias jurídicas.

declaración del obligado tributario no aparece, ni está grabada en las bases de datos de la Agencia Tributaria, ¿a quién corresponde probar que se presentó e ingresó?

Según las normas sobre la carga de la prueba, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, y por tanto, como la inocencia se presume, si la Administración quiere sancionar habrá de acreditar, y no mediante indicios, este hecho negativo. El presunto infractor podrá aducir el artículo 34 h) de la LGT, que le reconoce el derecho precisamente a no aportar aquellos documentos ya presentados por él mismo y que se encuentren en poder de la Administración actuante. Y si bien esta podrá asegurar que no están en su poder, si el interesado alega que realizó su presentación en tiempo y forma, la Administración habrá de acreditar, a efectos sancionadores, la responsabilidad del presunto infractor.

Las anteriores reflexiones permiten concluir que el respeto de este derecho no se encuentra aún garantizado en el ordenamiento jurídico tributario. La confusión conceptual que padece la Administración tributaria con frecuencia, entremezclando aspectos que pertenecen a la tipicidad de la infracción con elementos propios del juicio ulterior de la culpabilidad, conduce en la práctica a la imposición de sanciones presumiendo la culpabilidad del infractor, o al menos invirtiendo las reglas de la carga de la prueba en cuanto a las exigencias probatorias de la responsabilidad.

De la aplicación conjunta de los principios y derechos fundamentales señalados se deduce **otra alegación que suele ser imprescindible frente a todo acto de imposición de sanciones, que es la falta de motivación**. Este requisito es común a todos los actos administrativos, como exige el artículo 54 de la Ley 30/1992, y predicable de todos los actos administrativos tributarios, como preceptúa el apartado 2 del artículo 103 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Pero es que además, los actos de imposición de sanciones en materia tributaria tienen su propia exigencia de motivación en los artículos 210 y 211 de la Ley 58/2003.

Normalmente asistimos a acuerdos sancionadores que, de un modo irrazonable, establecen la culpabilidad sobre ninguna base, ya que ni determinan ni especifican los motivos y los criterios empleados para calificar la conducta como constitutiva de infracción tributaria. La laxitud con la que se motiva la imposición de sanciones, la apodíctica manera de justificar esta, convierte el acto en nulo, y así ha de alegarse, debiendo recordarse al respecto que el deber de motivación alcanza una dimensión constitucional, que la hace susceptible de recurso de amparo⁴¹.

Efectivamente, huelga recordar que no estamos denunciando algo baladí: **si todo acto administrativo debe ser motivado, las sanciones, que no son un elemento más de la deuda tributaria, sino las manifestaciones del *ius puniendi* de la Administración, que solo si respeta el contenido de los artículos 24 y 25 de la Constitución es admisible, no pueden imponerse con automatismo, fórmulas estereotipadas, presunciones y otras formas de desterrar los principios propios del**

⁴¹ Así lo recuerda Juan MARTÍN QUERALT en *V Congreso Tributario...*, *op. cit.*, pág. 411, quien cita la Sentencia 82/2009, de 23 de marzo, en la que se recuerda que es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que frente a la regla general de motivación de los actos administrativos, mandato derivado de la legalidad ordinaria, en supuestos excepcionales, como son los actos que imponen sanciones, tal deber alcanza una dimensión constitucional que lo hace revisable a través del recurso de amparo.

orden penal que rigen sin duda, aunque con matices, en el ámbito sancionador. La motivación de la culpabilidad es un requisito estructural de los acuerdos sancionadores, a la vez que de un parámetro o factor de valoración para comprobar el adecuado ejercicio de la potestad sancionadora, cuya ausencia determina la nulidad de la sanción recurrida.

En la mayoría de las ocasiones la Administración, tras una breve mención al elemento intencional y principio de culpabilidad, entiende que la conducta del sancionado le convierte en responsable, no indicándose siquiera si la supuesta culpabilidad concurre a título de dolo, culpa o mera negligencia en el caso concreto. Con esta manera de proceder falta el esencial requisito de la **motivación de los actos administrativos**, dicho en pocas palabras, **explicar la norma que aplica a los hechos y justificar aquello que une esa norma con los hechos.**

Y para motivar suficientemente, ha reiterado el Tribunal Supremo, ha de hacerse referencia al caso individual, debiendo descenderse, en el Acuerdo sancionador, al terreno de los hechos concretos ⁴², siendo así que, de lo contrario, es improcedente sancionar ⁴³.

La motivación de los actos administrativos es pilar fundamental de la seguridad jurídica y protección imprescindible contra la arbitrariedad y la indefensión, siendo preciso que se dé al sancionado una explicación clara, sencilla e inteligible para cualquier administrado, sin especial consideración de sus conocimientos o cultura. Dicho de otro modo, que **la ausencia de argumentación implica la ausencia de motivación**, y por tanto, que no basta con la mera consignación o referencia a los preceptos aplicables, pues si bien con ello se podría entender cumplida la obligación de que en el acto se haga constar la fundamentación jurídica, **no se puede considerar cumplido el requisito esencial de que el acto esté motivado cuando no se argumenta la medida en que los preceptos se proyectan sobre los hechos concretos de que se trata**, que es lo que suele ocurrir en los expedientes sancionadores tributarios, en los que se sanciona sin hacer referencia alguna a la conexión entre los hechos y la conducta culpable del presunto infractor.

Definitivamente, ha de alegarse que con los escasos y estereotipados párrafos con los que la Administración pretende motivar la imposición de sanciones, sin individualizar al caso concreto, sin especificar el grado de culpabilidad, sin explicar el precepto, la interpretación de la Administración, la justificación de por qué se entiende que hay infracción, no puede entenderse cumplido el requisito de la motivación. Que la motivación es la justificación de la decisión de la Administración y que es imprescindible para conectar el acto con la norma, evitar la arbitrariedad y otorgar racionalidad a la actividad administrativa, facilitando su fiscalización y evitando situaciones de indefensión.

También debe recordarse que es jurisprudencia consolidada **que la falta de motivación del elemento subjetivo no puede suplirse en instancias posteriores**, ni administrativas, ni judiciales ⁴⁴.

⁴² Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª). Sentencia de 30 de septiembre de 2010, recurso de casación 6428/2005.

⁴³ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 3 de diciembre de 2010, en recurso de casación 306/2009.

⁴⁴ Ya se había dicho que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria, que solo pueden realizar una mera labor de control de legalidad (SSTS de 6 de junio de 2008,

Así como que es también jurisprudencia consolidada la que afirma que **deben motivarse y probarse las circunstancias agravantes de la sanción mínima** ⁴⁵.

A modo de conclusión que abarcaría en síntesis los argumentos expresados, cuando nos enfrentemos a un expediente sancionador que adolezca de deficiencias derivadas del incumplimiento de los elementos dogmáticos esenciales para que pueda considerarse existente la infracción, y/o de los principios que en un esfuerzo de síntesis y de claridad se han mencionado y tratado de explicar a lo largo de estas páginas, habremos de así hacerlo constar, para conseguir que la sanción sea anulada. Lo haremos cuando nos encontremos ante un acto en que la Inspección no describe, ni acredita, ni motiva la concurrencia del elemento objetivo de la infracción; no individualiza cada una de las conductas pretendidamente merecedoras de sanción, sino que les da a todas ellas un tratamiento unitario; no acredita la existencia de dolo o de negligencia, ni motiva por qué concurre ni acredita su presencia en el actuar del sujeto al que sanciona; un acto que no indaga, ni siquiera superficialmente, en dónde radica la culpabilidad, para enervar ese principio de buena fe que, en materia sancionadora, sin duda ha de ponerse en relación con la presunción de inocencia, que la Administración tiene la carga de destruir. Lo haremos ante actos en que se supone la culpabilidad o en actos en que esta deriva sin más de una pretendida facilidad en la comprensión de las normas jurídicas aplicables al cumplimiento de los deberes fiscales del sujeto pasivo. O ante actos en los que no se aclare en qué consiste la culpabilidad, si la modalidad subjetiva presente es dolosa o culposa y, dentro de estos dos grandes grupos o categorías, qué grado de gravedad habría tenido.

En estos aspectos reside la verificación sobre la necesaria concurrencia del principio de culpabilidad que no puede ser dada por supuesta sobre la base del canon de la interpretación razonable de la norma, inhábil cuando las conductas no versan sobre conflictos jurídico-interpretativos, sino sobre la prueba de los hechos, amparada por la presunción de inocencia del 24 de la Constitución, a menos que la Inspección la hubiera enervado con fundamento en una prueba objetiva y suficiente, no solo acerca de la comisión del hecho sino también en lo que respecta a la presencia del elemento culpabilístico ⁴⁶.

3. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE JULIO DE 2010

La Sentencia de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 12 de julio de 2010, dedica varias páginas el argumento de la culpabilidad, y llamé nuestra atención e interés por comentarla porque, frente a la abrumadora mayoría de sentencias que declaran nulos los acuerdos de imposición de sanciones, esta, tras un análisis pormenorizado del

FD 6; y de 15 de enero de 2009, FD 13) y se recuerda en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), de 14 de octubre de 2010, en recurso 7459/2005.

⁴⁵ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a) en Sentencia de 27 de octubre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 241/2006.

⁴⁶ Pueden citarse, entre tantas, la Sentencia de 23 de febrero de 2011, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a, de la Audiencia Nacional, en recurso 104/2008, o la de 22 de diciembre de 2009, en recurso 274/2006, de la misma Sala y Sección.

acuerdo recurrido, acababa concluyendo que sí concurre el elemento subjetivo, normalmente ausente o absolutamente insuficiente en los acuerdos sancionadores a que estamos acostumbrados.

Ahora bien, el que en esta sentencia y en este particular asunto, el Supremo aprecie existente y probado el elemento subjetivo, no significa que el Tribunal esté amparando cualquier clase de expediente sancionador. Como podrá observarse de su lectura, se trata de una sentencia ponderada, adecuada y perfectamente razonada para el caso concreto para el que se dicta, y que por tanto no puede extrapolarse y utilizarse para justificar motivación suficiente en cualquier acuerdo de imposición de sanciones tributarias. La sentencia dice lo que dice y no dice lo que no dice. Ni dice, como veremos, lo que el TEAC pretende que diga.

Es una sentencia adecuada al acuerdo enjuiciado para el que fue dictada, pero que en absoluto da cobertura a cualquier acuerdo sancionador al uso. Es una sentencia que ampara un acuerdo sancionador aislado, en el que la falta de ingreso de la deuda se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente. Una sentencia en la que el ponente desmenuza el acuerdo sancionador y constata la concurrencia de los elementos de la infracción (una acción típica, antijurídica y culpable) sin que se pueda considerar vulnerado principio sancionador alguno, al ser un acto administrativo en el que «se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma»; un acuerdo sancionador en el que «se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación», en nada menos que cinco páginas.

A la hora de verificar la validez de un acuerdo sancionador que pretende impugnarse, es importante siempre descender al terreno de los hechos concretos, comprobar cuál es la obligación tributaria que subyace. En el asunto enjuiciado por el Supremo, se había comprobado que la entidad recurrente había ingresado retenciones por rendimientos de capital mobiliario satisfechos que resultaban inferiores a las que correspondían en virtud de las retenciones efectivamente practicadas. La entidad califica lo acontecido como un «descuadre inadvertido», pero este descuadre es lo cierto que se produjo y reprodujo durante dos ejercicios, circunstancia que, a juicio del ponente, no deja de llamar la atención, por lo que supone de prolongado y reiterado «descuido» en una entidad financiera del calibre de la recurrente. Ante estos hechos y la alegación del recurrente, la Audiencia Nacional había sostenido que **no se podía en este caso considerar la existencia de una interpretación razonable de las normas, al no poder existir dudas sobre la obligación de ingresar las referidas retenciones o ingresos a cuenta que, material y efectivamente, se habían practicado.**

Trayendo a colación toda la teoría que se ha expuesto en el apartado precedente de este estudio, entiendo que estamos en uno de los supuestos en los que el elemento subjetivo de la infracción, la negligencia, puede considerarse concurrente por descontado y no necesitado de una prueba específica, siendo el hecho en sí mismo (no ingreso de una retención efectivamente practicada) explícito por sí mismo de cierta negligencia. Habiéndose por tanto constatado la existencia de una acción típica, en la que se han dado tanto el elemento objetivo –dejar de ingresar– como el subjetivo –en la omisión del ingreso se ha dado cierto grado de negligencia–, lo que la sentencia del Supremo tiene que valorar es si el hecho típico es antijurídico y culpable. No concurriendo causas de justificación que anularían la antijuridicidad, la Sala debe enjuiciar si concurre culpabilidad.

Entrando en la fundamentación del Tribunal Supremo, ha de mencionarse que el análisis comienza recordando que **la culpabilidad es, en muchas ocasiones, una cuestión puramente fáctica, y, por ende, no revisable en sede casacional** ⁴⁷, pero que **ello, no obstante, no sucede lo mismo cuando lo que en realidad se achaca a la sentencia es la falta de motivación de la simple negligencia** que el artículo 77.1 de la LGT y, en definitiva, el artículo 25 de la Constitución, exigen para que pueda imponerse sanciones, como ya se dijo en la importantísima Sentencia de 6 de junio de 2008 ⁴⁸.

La enseñanza que extraemos de estos primeros párrafos es que **siempre será revisable en casación aquel caso en el que el sancionado no solo niega la existencia del elemento subjetivo del tipo infractor, sino que además subraya la íntima relación entre los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia**. Esta relación ya se había destacado en Sentencia de 15 de enero de 2009, recurso de casación 4744/2004, FJ 11.º. **El Tribunal Supremo admite entrar a conocer el asunto porque la entidad recurrente lo que rebate precisamente es que se haya probado su intervención culpable**, recordando que conforme al artículo 24.2 de la CE, dicha prueba correspondía a la Administración tributaria, sin que pueda admitirse el automatismo en la imposición de sanciones donde el titular de la potestad sancionadora se limite a constatar el elemento objetivo de la infracción, abstrayéndose del enjuiciamiento de la culpabilidad ⁴⁹.

Para valorar la concurrencia de culpabilidad en la conducta infractora y si esta se ha justificado, entra la Sala al contenido del acuerdo, y disecciona la argumentación de la Inspección, que había cimentado la procedencia de la sanción en los siguientes aspectos:

- a) La conformidad del sujeto pasivo con los hechos que dieron lugar al acta.
- b) La inexistencia de oscuridad en la norma que infringió.
- c) La importancia de la empresa, dotada de un equipo de expertos jurídicos y fiscales.
- d) La negación de la concurrencia de alguna causa excluyente de la responsabilidad, al considerar irrelevante la ausencia de ocultación y la llevanza de una contabilidad exacta.

Recuerda la Sala que cada uno de esos aspectos ha sido ya objeto de valoración por la jurisprudencia de esta Sala. Sintetizando, esto es lo que trae a la memoria el Tribunal respecto de cada uno de estos argumentos, con cita de la jurisprudencia adecuada a cada circunstancia:

⁴⁷ Así lo hemos señalado, dice la Sala, en repetidas ocasiones, citando: Sentencias de 15 de enero de 2009 (casación 4744/2004, FJ 11.º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/2004, FJ 12.º) y 9 de julio de 2009 (casación 1790/2006, FJ 4.º), salvo en los supuestos tasados a los que viene haciendo referencia este Tribunal [entre otras, véanse las Sentencias de 25 de noviembre de 2003 (casación 1886/2000, FJ 6.º), 9 de febrero de 2005 (casación 2372/2002, FJ 4.º) y 8 de octubre de 2008 (casación 6220/2004, FJ 4.º)].

⁴⁸ Dictada en recurso de casación 146/2004, FJ 4.º.

⁴⁹ El Tribunal admite la casación porque «parece innegable que, en el caso que nos ocupa, las deficiencias que la entidad recurrente imputa al ejercicio por la Inspección de la potestad sancionadora pertenecen al ámbito del análisis jurídico propio del recurso de casación y nada tienen que ver con la revisión de la realidad fáctica que subyace al litigio. No hay impedimento, en consecuencia, para encarar ese análisis y suministrar la respuesta fundada en derecho que se nos pide».

a) En cuanto a la **conformidad con los hechos**, este Tribunal ha declarado que:

- **Debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción**, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad ⁵⁰.
- **Hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad** ⁵¹.
- La imposición de sanciones no puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones del contribuyente ⁵².
- Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico ⁵³.
- Se revela imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere ⁵⁴.

b) En lo que se refiere a los **supuestos que legalmente excluyen la responsabilidad, en concreto la claridad de las normas**, esta Sala ha afirmado que:

- La **no concurrencia de alguno de esos supuestos y, singularmente, la ausencia de oscuridad en la norma, no es per se bastante para satisfacer las exigencias de motivación** de las sanciones, que no solo derivan de la ley tributaria sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución ⁵⁵.
- **Este principio impide a la Administración tributaria realizar el juicio de culpabilidad por exclusión**, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque la norma incumplida es clara o que la interpretación que de la misma

⁵⁰ Sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/2003, FJ 3.º)

⁵¹ Sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/2003 y 4493/2003, FFJJ 8.º y 5.º, respectivamente). En igual sentido, la Sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/2003, FJ 6.º).

⁵² Sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/2006, FJ 3.º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/2004, FJ 4.º). Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6.º).

⁵³ Sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/2003 y 4493/2003, FFJJ 8.º y 5.º, respectivamente). En igual sentido, la Sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/2003, FJ 6.º).

⁵⁴ Sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/2004, FJ 6.º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/2006, FJ 6.º).

⁵⁵ Por todas, Sentencia de 6 de junio de 2008 (casación 146/2004, FJ 4.º).

sostuvo no puede considerarse razonable, porque, aún así, es posible que el contribuyente haya actuado diligentemente ⁵⁶.

c) En cuanto a la **condición o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado**:

- **No cabe admitir que pueda justificarse exclusivamente la existencia de culpabilidad en circunstancias tales como la disposición por la entidad que se considera responsable de un elenco de profesionales jurídicos.**
- **Hemos rechazado que pueda presumirse una conducta sancionable por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo** (aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida).
- En cada supuesto, y **hecha abstracción de dichas circunstancias subjetivas**, hay que ponderar si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable ⁵⁷.

d) Sobre la alegación de que **no es causa excluyente de la responsabilidad la inexistencia de ocultación y la exactitud de la contabilidad**:

- **La veracidad y la integridad de los datos suministrados por el sujeto pasivo ha sido tomada en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala para excluir la simple negligencia** que exigía el artículo 77.1 de la LGT para poder imponer sanciones tributarias ⁵⁸.
- El hecho de que se presente declaración sin ocultación, permite descartar el elemento subjetivo ⁵⁹.

Pues bien, lo que afirma el Tribunal Supremo en esta sentencia es que la aplicación de la doctrina expuesta al supuesto enjuiciado permite concluir que, **aisladamente** (y es este adverbio la clave para entender la sentencia en sus justos términos), **ninguna de las razones aducidas por la Inspección resulta suficiente para justificar la culpabilidad**, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa. Y que **ha de verse si, de forma conjunta, el acuerdo sancionador ofrece una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad, que se adapte a la infracción tributaria cometida** y que legitime el castigo. Realmente esto ya se había venido sosteniendo con anterioridad, en las numerosas sentencias en las que se afirma que la motivación de la sanción *exclu-*

⁵⁶ Sentencia de 6 de junio de 2008, (casación 146/2004, FJ 5.º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/2004, FJ 4.º), 15 de enero de 2009 (casaciones 4744/2004 y 10237/2004, FFJJ 11.º y 12.º, respectivamente) y 23 de octubre de 2009 (casación 3121/2003, FJ 3.º).

⁵⁷ Sentencias de 29 de junio de 2002 (casación 4138/1997, FJ 2.º) y 26 de septiembre de 2008 (casación 11/2004, FJ 4.º).

⁵⁸ Sentencias de 2 de noviembre de 2002 (casación 9712/1997, FJ 4.º), 18 de abril de 2007 (casación 3267/2002, FJ 8.º), 6 de junio de 2008 (casación 146/2004, FJ 4.º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/2005, FJ 7.º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/2004, FJ 13.º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/2003, FJ 8.º).

⁵⁹ Sentencia de 29 de noviembre de 2010.

sivamente en la claridad de las normas ⁶⁰, o en la *mera referencia* a que no concurre interpretación razonable ⁶¹, o *exclusivamente* en la condición o circunstancia personal del sujeto pasivo, como sociedad de envergadura y a la que suponen y exigen determinados conocimientos y diligencia ⁶², o en la sola razón de haberse dado conformidad al acta, no son suficientes.

Tras este recordatorio, el Supremo realiza un examen pormenorizado del acuerdo sancionador objeto de recurso y, a su juicio, de lo consignado en sus páginas se desvela lo siguiente:

1. La conducta que considera constitutiva de infracción tributaria, es decir, la falta de ingreso de la deuda, se analiza con detenimiento para determinar si, en todo caso, pudo responder a un comportamiento diligente (págs. 7 a 15).
2. Se deja constancia de las circunstancias por las que, a juicio de la Inspección, tal conducta resulta sancionable: conformidad con los hechos, conocimientos suficientes y claridad de la norma (págs. 15 y 16).
3. Se suministra una respuesta a las alegaciones de la parte, en especial al carácter diligente de su actuación como consecuencia de la ausencia de ocultación (págs. 17 a 21).

El Supremo sostiene que «este análisis integrado y conjunto pone de manifiesto que, lejos de actuar con el automatismo que nuestra jurisprudencia repudia, *la Inspección ha ponderado los distintos elementos reunidos en el comportamiento del Banco Hipotecario de España, SA*, causante de "BBVA", *para concluir que en su conducta estaba presente, al menos, la simple negligencia que el artículo 77.1 de la LGT de 1963 exigía para sancionar las infracciones tributarias, sin que concurriera ninguna de las tesis que, conforme dispuso el propio legislador (art. 77.4), eran susceptibles de excluir la responsabilidad. Y lo hizo dejando suficiente constancia en el acuerdo sancionador de las razones que cimientan su conclusión*. En esta coyuntura, mal puede sostenerse, como se defiende en los dos motivos de casación, que la Administración tributaria no haya justificado la culpabilidad del Banco Hipotecario de España, SA, y, por ende, motivado en la medida en que resultaba exigible la imposición de la sanción. Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria. A la vista de todo ello, debe concluirse que el acuerdo adoptado el 20 de noviembre de 2003 por la Oficina Nacional de Inspección da cumplimiento a las exigencias de motivación que se reclaman a la

⁶⁰ Como se dijo por ejemplo en Sentencia de 18 de marzo de 2010 (casación 6156/2005, FJ 5.º).

⁶¹ Como se dijo en la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero 2009, FFDD 11 y 12; así como en las SSTs de 25 de junio de 2009, FD 6; 2 de julio de 2009, FD 6; 9 de julio de 2009, FD 4.

⁶² Así ya se había dicho, aparte en Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2008, FD 4, citada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de julio de 2010, en otras como la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2008, FD 9; la de 18 de junio de 2009, FD 3; la de 2 de julio de 2009, FD 7; o la de 16 de septiembre de 2009, FD 4.

imposición de sanciones, que, no debe olvidarse, pueden ser aplicadas por conductas meramente negligentes».

Se concluye con evidencia de la sentencia que **ninguna de las razones aducidas por la Inspección, si fueran aisladas, habrían resultado suficientes para justificar la culpabilidad**, cuya concurrencia resulta insoslayable para imponer la multa. **Lo que aquí ocurre es que, de forma conjunta, el acuerdo sancionador sí puede decirse que ofrezca una motivación en términos precisos y suficientes de la culpabilidad.**

No estamos ante un cambio de criterio o ante una nueva línea jurisprudencial. De hecho, como puede comprobarse, **en una sentencia posterior del mismo ponente, analizadas varias circunstancias concurrentes, se niega la existencia de culpabilidad, precisamente porque se reitera la necesidad de que se dé un conjunto de circunstancias para que pueda reputarse existente y probada su concurrencia** ⁶³:

«La simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma la concurrencia de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta *per se* suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios", de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente ⁶⁴. Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad ⁶⁵. A mayor abundamiento, según alega Puleva Food, SL, y corrobora la Sala de instancia, no hubo ocultación de datos a la Administración tributaria, debiendo tenerse presente que esta misma Sección ha tomado en consideración en muchas ocasiones la ausencia de ocultación a fin de excluir la simple negligencia, condición mínima imprescindible para sancionar» ⁶⁶.

No son pocas las **sentencias posteriores del Tribunal Supremo confirmando toda su ya muy reiterada y consolidada doctrina sobre la culpa en las sanciones tributarias**, resaltando la necesidad de que esta se pruebe. Como muestras, extractamos algunos párrafos:

⁶³ Es la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 2 de noviembre de 2010, en recurso de casación núm. 3364/2007.

⁶⁴ La propia Sala cita las Sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/2004, FJ 5.º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/2004, FJ 4.º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/2006, FJ 6.º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/2004, FJ 11.º, in fine).

⁶⁵ La sala cita Sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/2004, FJ 6.º) y 18 de abril de 2007 (casación 3267/2002, FJ 8.º).

⁶⁶ La Sentencia cita Sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/2004, FJ 4.º), 27 de noviembre de 2008 (casación 5734/2005, FJ 7.º), 15 de enero de 2009 (casación 10237/2004, FJ 13.º) y 15 de junio de 2009 (casación 3594/2003, FJ 8.º).

«En la afirmación de que "no existe ninguna duda razonable que pudiera servir de elemento exonerador de la infracción" subyace el convencimiento de que cabe fundamentar la imposición de sanciones por la mera referencia a la falta de concurrencia de cualquiera de las causas previstas en el artículo 77.4 de la LGT. Pero esta tesis ya ha sido rechazada por esta Sala, entre otras, en la Sentencia de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5734/2005), que ha señalado que la claridad de la norma o la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la LGT "es insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no solo de la Ley tributaria (en la actualidad, de los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la Ley 58/2003, y del art. 24.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el artículo 24.2 de la CE (...)

La Abogada del Estado funda su recurso exclusivamente en la inexistencia de una causa excluyente de la culpabilidad que permita excluir la imposición de sanción en el supuesto examinado. Y la Sentencia de instancia pone el acento, por un lado, en la falta de acreditación por la Administración de que la obligada tributaria sancionada hubiera "actuado de forma culpable o negligente", y, por otro, en que no ha existido "motivación suficiente sobre la concurrencia de dolo o culpa", extremos estos –que, como es sabido, implican la lesión por la resolución sancionadora a la postre anulada de los principios de presunción de inocencia y culpabilidad (arts. 24.2 y 25, ambos de la CE, respectivamente)– sobre los que no se contiene razonamiento alguno en el recurso de casación, lo que, unido a las razones antes expuestas, debe conducir a la desestimación del motivo»⁶⁷.

«La Sala considera que lo que subyace en la actuación de la recurrente es una cuestión interpretativa de las normas aplicables. Pero es que, además, lo cual resulta trascendente a los fines enjuiciados, el acuerdo sancionador no contiene con claridad los datos que permitan determinar por qué y en qué medida se incurrió en culpabilidad, pues no motiva de modo específico por qué, en el presente caso, concurre el esencial requisito de la culpabilidad»⁶⁸.

«Dice la sentencia recurrida que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada en cuyo caso nos encontramos ante un mero error que no debe ser sancionable.

En el caso que nos ocupa, no cabe pensar que hubo ocultamiento (...) Puede argüirse que hubo una incorrección contable, pero creemos que la conducta de la recurrente, en todo caso, vino amparada por una interpretación plausible de la norma tributaria.

(...) en cualquier caso, la concurrencia de culpa ha de motivarse debidamente en el acuerdo sancionador y en este caso no lo fue.

⁶⁷ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 30 de junio de 2011, recurso 6176/2008, ponente: Agualló Avilés, Ángel.

⁶⁸ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 13 de enero de 2012, recurso 2742/2010, ponente: Trillo Torres, Ramón.

En el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador al que le corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, entre ellos el de la culpabilidad.

Los razonamientos que sobre el elemento de la culpabilidad ofrecen la resolución de la Administración tributaria y la sentencia a fin de acreditar la ilicitud de la conducta no justifican un pronunciamiento sancionatorio»⁶⁹.

«(...) estimarla, por ser acorde la doctrina sustentada por la Sala de Asturias con la nuestra relativa a que una interpretación razonable de las normas tributarias aplicadas, sin ocultación, falseamientos, dificultad u obstrucción, incumplimientos contables o circunstancias similares, excluyen, en principio, la culpabilidad, requisitos ambos que concurren en el caso»⁷⁰.

«Debe aplicarse en cambio, la existencia de interpretación razonable de la norma, excluyendo por ello la sanción, en el caso de imputación temporal de los beneficios derivados de la venta del ejercicio de 1995 y de las enajenaciones de parcelas de los años 1997 y 1998. En el primer caso, por cuanto no hubo ocultación y la Ley permite mantener la opinión de que el caso de operaciones a plazo, el ejercicio de la opción se puede llevar a cabo en la declaración correspondiente al ejercicio en que tiene lugar el devengo; en el segundo, por cuanto la distinción entre activo fijo y existencias ofrece la complejidad suficiente para considerar aplicable la causa de exclusión de responsabilidad prevista en el artículo 77.4 d) de la Ley General Tributaria de 1963»⁷¹.

4. LA UTILIZACIÓN INTERESADA DE LA SENTENCIA POR PARTE DEL TEAC

Que conozcamos, **son al menos tres las resoluciones del TEAC que, con una pretendida base en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 comentada, han confirmado las sanciones impuestas**, diciendo que, de la aplicación de la sentencia al caso examinado, se aprecia el concurso del elemento subjetivo. Se trata de tres resoluciones, todas ellas de 30 de septiembre de 2010 y de la Sala Primera, Vocalía Tercera, de dicho Tribunal económico-administrativo⁷², que curiosamente, a pesar de ser citadas en conferencias impartidas por miembros de Tribunales económico-administrativos, no se encuentran en las bases de datos⁷³.

Con estas tres resoluciones, **se pretende haber creado doctrina**. Esto es, dado que según el artículo 239.7 de la LGT, «la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-

⁶⁹ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 19 de enero de 2012, recurso 3726/2009, ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo.

⁷⁰ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 20 de enero de 2012, recurso 49/2010, ponente: Trillo Torres, Ramón.

⁷¹ Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 1 de marzo de 2012, recurso 422/2008, ponente: Martín Timón, Manuel.

⁷² RG 1923/2009, 5603/2009 y 1985/2009.

⁷³ Agradecemos la amabilidad de la vocalía coordinadora del TEAC que nos las ha facilitado.

Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y al resto de la Administración Tributaria», **hemos podido constatar que los Tribunales económico-administrativos regionales están confirmando sanciones, en resolución de reclamaciones en las que se había alegado falta de concurrencia del elemento subjetivo o de culpabilidad, porque se consideran vinculados por esta doctrina.** Si se me permite, **todo esto es en realidad una falacia, porque las resoluciones del TEAC dicen basarse en jurisprudencia del Supremo, cuando en realidad la quebrantan frontalmente.**

Las resoluciones, que se limitan a transcribir algunos párrafos de la sentencia del Supremo, resaltan la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia. Nada que objetar a esta afirmación. Pero el problema es que las tres resoluciones carecen del más mínimo razonamiento y justificación de por qué concurre la culpabilidad en el caso concreto, limitándose a copiar la «motivación» que se realiza en cada uno de los acuerdos sancionadores y a recordar lo que nadie niega, que nuestra LGT considera que son infracciones las acciones u omisiones dolosas o culposas con *cualquier grado de negligencia* que estén tipificadas y sancionadas como tales. Lo que no dicen dichas resoluciones es que sea necesario probar la concurrencia de dicha negligencia, exigencia insoslayable como hemos visto, por traslación a nuestro ámbito de toda la dogmática penal, que desde luego ha sido reiteradamente recordada por el Supremo.

Las resoluciones a que hemos hecho referencia dedican, cada una, un extenso fundamento jurídico a la concurrencia de lo que llaman «el elemento subjetivo del ilícito tributario», exponiendo que dicho elemento subjetivo está presente cuando la ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. Profundizando en dicho concepto, afirman que dicha negligencia consiste en el descuido, en la actitud contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, los intereses de la Hacienda Pública. La negligencia solo exige, afirman, un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

A continuación exponen las resoluciones cómo el TEAC ha venido manteniendo la vigencia del principio de culpabilidad y cómo se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero matizando: «pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios». En consecuencia, la mera invocación de estas causas no opera, sostiene el TEAC, de modo automático, como algo que excluye la culpabilidad, «sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible».

Estos párrafos, con el debido respeto, resultan absolutamente superfluos, desde el momento en que la LGT ya recoge en su artículo 179 el llamado principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, y ya contempla expresamente la eximente basada en la interpretación razonable de la norma. **Lo que debería hacer el TEAC en la revisión de los acuerdos sancionadores, como debería hacer la Administración cuando sanciona, es distinguir entre la tipicidad –con**

sus elementos objetivos y subjetivos, siendo estos últimos, como sabemos, la culpa, la negligencia o incluso el dolo— y la culpabilidad como capacidad para responder o reprochabilidad, y analizar puntual y exactamente si en el caso concreto se ha probado la concurrencia de todos estos elementos.

Copiar retahílas de lugares comunes y generalidades sobre la culpabilidad del tipo «el elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal»; **citar sentencias y resoluciones ciertamente añejas y superadas** —las resoluciones del TEAC que comentamos se limitan a citar nada menos que una Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1987 y una Sentencia del Supremo de 19 de diciembre de 1997— **nada aporta al recurrente, que lo que requiere es que se le motive suficientemente, y justifique, oportunamente, la concurrencia en su caso, y no en la generalidad de los mismos, de la culpabilidad.**

Así lo viene requiriendo, reiteradamente, el Tribunal Supremo, como puede verse en la más reciente y, desde luego, posterior a la de 12 de julio de 2010, sentencia ⁷⁴ en la que, tras cita de numerosísimas sentencias en el mismo sentido ⁷⁵, recordando que «no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad», o que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere», sostiene que como «**el examen de culpabilidad lo realiza la Administración de forma general y abstracta, sin descender a cada uno de los supuestos y ofrecer una explicación razonable de lo insostenible de la conducta del sujeto pasivo**», se debe estimar el recurso.

La de 12 de julio de 2010 no es **una sentencia aislada ni que suponga un corte con la jurisprudencia anterior**. El Supremo viene reiterando hasta la saciedad que es insuficiente la motivación de la culpa basada en la mera referencia a la ausencia de una interpretación razonable de las normas ⁷⁶, y que **el que no pueda alegarse imprecisión de las normas reguladoras del impuesto no es motivo suficiente para considerar comportamiento negligente** ⁷⁷; así como que **el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión** mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad.

⁷⁴ Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 2 de diciembre de 2010, dictada en recurso de casación núm. 6580/2005. Similar a la de 3 de diciembre de 2010, en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 306/2009.

⁷⁵ STC 164/2005; SSTs de 6 de junio de 2008, de 6 de noviembre 2008, rec. cas. núm. 5018/2006, STC 7/1998, de 13 de enero; SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, y 193/2003, de 27 de octubre; AATC 250/2004, de 12 de julio; 251/2004, de 12 de julio; 317/2004, de 27 de julio, STC 324/2004, de 29 de julio; STC 484/2004, de 30 de noviembre.

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 16 de diciembre de 2010, en recurso de casación núm. 3056/2007, que a su vez cita otras sentencias.

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 18 de noviembre de 2010, en recurso de casación 261/2007.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2010 ⁷⁸ había insistido en lo mismo, esto es, en que **la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones, no puede fundamentar la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en la claridad de las normas aplicables**, algo que también se sostiene en la de 23 de septiembre de 2010 ⁷⁹.

Esto es lo que hacen las resoluciones del TEAC, basar las sanciones exclusivamente en un argumento, lo cual viene siendo reiterada y constantemente considerado por nuestro Tribunal Supremo como insuficiente.

Lo que se infiere de lo anterior es que, **la cita por el TEAC de una Sentencia del Tribunal Supremo de 1997 en la que, según el Tribunal económico-administrativo refiere, se «matizaba que no bastaba la discrepancia jurídica, sino que era necesario que la misma tuviera un necesario grado de razonabilidad, pues de otro modo bastaría cualquier tipo de alegación contraria a la sustentada por la Administración para que las conductas objetivamente sancionables quedaran impunes» es improcedente**, por estar dicha doctrina abrumadoramente superada; superada no solo porque no puede hablarse de «conductas objetivamente sancionables», porque en la tipicidad se incluyen elemento objetivo y subjetivo, sino porque **soslaya, al menos imprudentemente, todas las sentencias posteriores en las que se insiste en que no puede dejarse al arbitrio de la Administración decidir lo que es o no razonable**, pues no existe un canon seguro de razonabilidad, una valoración media de lo que es razonable (lo que en la práctica se traduciría en que solo sería razonable lo que a la Administración le pareciera) **y en que basta que el razonamiento ofrecido por el sujeto sancionado no sea descabellado**, porque los errores de derecho no pueden ser objeto de sanción ⁸⁰.

Una de las resoluciones del TEAC que mencionamos en este estudio (RG 5603/2009) se limita a afirmar que **«no nos encontramos en un caso de una interpretación razonable de una norma, de un criterio técnico razonable»**, sin explicar en ningún momento por qué el razonamiento de la recurrente no se considera merecedor de dicho calificativo, si el error no podía reputarse disculpable, o por qué la norma es tan obviamente clara. Sin solución de continuidad, pasa a afirmar que «por tanto», concurre el elemento de la culpabilidad, sin que pueda ampararse su conducta en la complejidad de las normas ni en la existencia de lagunas.

Que después de todo «lo que ha llovido», y permítaseme esta expresión, se insista en estos argumentos, honestamente, provoca incluso indignación. ¿Pero en qué se basa la Inspección para

⁷⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, recurso 6156/2005.

⁷⁹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 23 de septiembre de 2010, en recurso de casación núm. 6163/2005,

⁸⁰ Así se había venido sosteniendo y se confirma por Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 18 de noviembre de 2010, en recurso de casación núm. 2430/2007 o por Sentencia del mismo Tribunal, Sala y Sección de 10 de noviembre de 2010, en recurso de casación 16/2005: «La tesis de la parte recurrente constituye una interpretación errónea pero razonable de la normativa tributaria y, en definitiva, acredita la creencia del sujeto pasivo de que obraba con arreglo a la Ley, por un disculpable error en la comprensión de una materia cuya complejidad se presta a mantener posturas divergentes, por lo que tal conducta no puede ser calificada de culpable, ni siquiera por negligencia, de acuerdo con la referida construcción jurisprudencial del principio de culpabilidad».

afirmar que la interpretación de la norma realizada en el caso concreto no es razonable, para sostener que el criterio técnico empleado no lo es? ¿Tiene la Administración el parámetro universal de la razonabilidad? ¿Pero qué norma tributaria es clara, considerado el conjunto de preceptos en que debe sistemática y teleológicamente interpretarse? ¿De veras no concibe la Administración una interpretación errónea pero razonable de la normativa tributaria? ¿No considera digno de disculpa un error en la comprensión de una regulación ingente, cambiante, y de todo punto de vista compleja?

Otra de las resoluciones del TEAC, la de RG 1985/2009, tras la transcripción de la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, traída como justificación para confirmar la posibilidad de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia, señala que **no son atendibles las alegaciones relativas a la consignación errónea de determinados datos en la declaración, y que la invocación de un error como ese no significa que la conducta no sea sancionable**. La única argumentación el TEAC es esta. Dice la resolución –citando una Sentencia del Tribunal Supremo de 2004 que estableció que el reconocimiento de un error por parte de una entidad supone incurrir en negligencia–, que «permitir que ante cualquier error interno de una entidad o que ante cualquier confusión o error se incumplan deberes de los obligados tributarios supondría vaciar de contenido las facultades de la Inspección»; y concluye afirmando que «de todo lo anterior se desprende que la administración de la entidad no actuó con la diligencia debida y necesaria ni con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal. De forma que no concurriendo ninguno de los supuestos de exención de responsabilidad del artículo 179.2 de la LGT, debe concluirse que la entidad incurrió en infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 de la LGT, ya que incurrió, al menos, en negligencia».

Pues bien, ante afirmaciones como esa, deben oponerse las múltiples sentencias en las que se afirma que la mera referencia a las claras omisiones de las declaraciones y liquidaciones debidas no es motivo suficiente para imponer sanción tributaria, la cual no puede fundarse en la mera referencia al resultado ni en la simple constatación de la falta de un ingreso; debe decirse que la falta de diligencia que demuestra el sujeto cuando asume su error no es sino un elemento del tipo, pero que debe acreditarse adicionalmente la culpabilidad, es decir, que debe exigirse que se razone por qué el error cometido por la entidad no es disculpable ⁸¹.

La tercera de las Resoluciones del TEAC de 30 de septiembre de 2010 a que hacemos referencia (RG 1923/2009) insiste en generalidades sobre el principio de culpabilidad como las dos resoluciones anteriores, trae a colación la Sentencia del Supremo de 12 de julio de 2010 para recordar que se pueden imponer sanciones cuando se aprecie mera negligencia, y concluye, finalmente, afirmando que «**aplicando lo expuesto al caso aquí examinado, nos encontramos con una forma societaria, a la cual por propia definición, finalidad y estructura se ha de requerir un conocimiento y cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones contables y fiscales superior al ciudadano común ajeno por formación y ocupación al mundo jurídico tributario**, y nos encontramos no ante una compleja operación económico-financiera cuya tributación pudiere dar lugar a opiniones contradictorias»; también afirma que «atendiendo a la dimensión de la entidad y al sector en que ejerce su actividad no debería entrañar

⁸¹ Puede ser de utilidad la cita de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 16 de diciembre de 2010, recurso núm. 3056/2007.

dudas en el reclamante, por lo que entendemos que en la conducta del interesado concurre descuido en la actuación y lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la norma».

De nuevo el TEAC pretende sin más estimar una conducta como merecedora de sanción, sin que se haya acreditado la culpa ni siquiera en el grado de negligencia que estima concurrente, calificándola de reprochable exclusivamente porque por la forma jurídica de la entidad, en concreto, por tener forma societaria, y porque por su dimensión se le supone más conocimientos de Derecho tributario que al ciudadano común. Pero, aclárenos, ¿quién es ese ciudadano común, que entiende razonablemente las normas, porque son claras?, ¿por qué un empresario, vinicultor especializado, debe saber Derecho tributario por el hecho de que su bodega sea grande y conocida? ¿Es que estamos ante un Derecho tributario sancionador de autor? En Derecho penal, los delitos que pueden ser realizados únicamente por personas que reúnen ciertos requisitos reciben el nombre de delitos especiales, ¿en eso estamos en Derecho sancionador tributario, cuando tenemos distintas reacciones en función de la diferente naturaleza o entidad del sujeto?

Desde luego no es esto lo que dijo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de julio de 2010, ni tampoco es lo que ha venido sosteniendo dicho Tribunal, ni antes ni después de dicha sentencia en la que el TEAC pretende ampararse. Ante afirmaciones de esta índole procedentes de la Administración o de los Tribunales económico-administrativos, ha de oponerse que **ni la dimensión de la empresa, ni su especialización en el sector, en el que ejerce su actividad de forma habitual, ni la suposición de que por su volumen y actividad habitual, deba contar con un departamento administrativo capaz de responder a las exigencias materiales y formales de las normas fiscales, son razones suficientes, en sí mismas, para considerar cumplido el requisito de la negligencia**⁸².

Conforme a la jurisprudencia del Supremo, **lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales, imponer una sanción a un obligado tributario** (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) **por sus circunstancias subjetivas –aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida–** si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable⁸³.

Y finalmente, concluimos confirmando que en ningún caso puede decirse que el TEAC esté sistemáticamente negando la concurrencia del elemento subjetivo, como puede verse en una reciente resolución mucho más razonable, en que puede leerse:

⁸² Así, por ejemplo, puede verse un muy completo razonamiento sobre este particular en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 30 de septiembre de 2010, en recurso de casación 6428/2005, en la que se identifica la existencia de simple negligencia con la circunstancia de que el importador está especializado en el sector de los vinos y los mostos.

⁸³ Véanse Sentencia de 26 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7435), cit., FD Cuarto; Sentencias de 18 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 2784/2003) (RJ 2009, 4660), FD Tercero; de 2 de julio de 2009, cit., FD Séptimo; de 16 de septiembre de 2009 (rec. cas. núms. 4228/2003 y 5481/2003 (RJ 2009, 7237), FD Cuarto, y más reciente, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, de 4 de noviembre de 2010, en recurso 4693/2007.

«El acuerdo de imposición de sanción fundamenta básicamente la falta de diligencia en que la norma que regula los supuestos de no sujeción es clara y expresa, y que una simple consulta a la normativa aplicable al caso y a las interpretaciones que la Dirección General de Tributos hace de ella, hubiera subsanado cualquier duda al respecto (...) este Tribunal solo puede declarar no ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción por una falta de fundamentación jurídica del elemento subjetivo de la infracción. Es decir, la Dependencia Regional de Inspección, una vez que fija los hechos en los que se basa la regularización funda la imposición de las sanciones en la ausencia de una interpretación razonable de la norma. Tales razonamientos no son suficientes por sí mismos para fundamentar la imposición de una sanción, ya que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española, no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable dado que la normativa a aplicar es suficientemente clara»⁸⁴.

5. CONCLUSIONES

Un adecuado deslinde entre figuras semejantes, y una matizada y adecuada traslación al Derecho tributario sancionador de los conceptos y la dogmática penal, permitirían afinar más las alegaciones a oponer frente a actos de imposición de sanciones de la Administración tributaria.

Una conducta, para ser infracción y poder ser sancionada, precisa reunir los elementos esenciales de la tipicidad –elementos objetivo y subjetivo–, pero además es menester que pueda ser reprochada al autor, siendo especialmente importante, por su trascendencia práctica respecto de la carga de la prueba, la aplicación del principio de culpabilidad que conecta con la presunción de inocencia.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010, que confirma una sanción tributaria, es una sentencia ponderada, adecuada y razonada para el caso concreto para el que se dicta, y que por tanto no puede extrapolarse y utilizarse para justificar motivación suficiente en cualquier acuerdo sancionador y para evitar la acreditación por parte de la Administración de los elementos esenciales de la infracción tributaria. Prueba de ello son las muchas sentencias, anteriores y posteriores a la misma, que inciden en los mismos argumentos, y que no hacen sino confirmar que la culpabilidad es un elemento esencial que debe motivarse y probarse. Y en este sentido, un elemento aislado, exclusivamente considerado, no es suficiente para justificar un acuerdo sancionador.

Tres resoluciones del TEAC, que parecen dictadas *ad hoc* para crear doctrina, utilizaron, cada una de ellas, un solo argumento para estimar concurrente el elemento subjetivo y confirmar las sanciones: el de la interpretación razonable de las normas, el de las circunstancias subjetivas que con-

⁸⁴ Resolución de 21 de septiembre de 2010, n.º 00/7130/2008, de la Vocalía 4.ª.

curren en el obligado, y el de la ausencia de omisiones o la comisión de meros errores. Ninguno de ellos, aisladamente considerados, es suficiente para motivar una sanción. Por lo que su pretendida base en la Sentencia de 12 de julio de 2010 para crear precedente cae por su propio peso.

El problema es que esta doctrina económico-administrativa, aunque sea equivocada, obliga a los órganos inferiores a seguirla, por lo que se hace preciso recurrir las resoluciones que la apliquen, en la idea de que los Tribunales de Justicia puedan seguir poniendo las cosas en su sitio.