



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LV Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 17 de noviembre de 2010
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“RÉGIMEN de INFRACCIONES
y SANCIONES TRIBUTARIAS”**

CONFERENCIA

***“La culpabilidad como elemento esencial del régimen de
infracciones y sanciones tributarias”***

***EXCMO. SR. D. FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS (Magistrado
de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional):***

Muchísimas gracias. Buenos días.

En primer lugar, quisiera decir unas palabras de agradecimiento a la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros por haber pensado en mí para participar en estas jornadas. Agradecimiento que personifico en la persona de su presidenta.

Para mí es un honor participar en esta semana. Esto se dice en todas las conferencias. Es un honor para mí estar aquí. En este caso, hay un plus de sinceridad y de franqueza en lo que digo.

Esta semana, que cronológicamente está un poco demediada, pero que la intensidad dogmática y de su ciencia es una verdadera sesión de privilegio, me parece que está en la quincuagésimo quinta edición. Quiero decir que hay una historia detrás extraordinaria. Basta asomarse a la ilustre nómina de



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

conferenciantes que han intervenido en esta semana a lo largo de la historia para sentir una especie de temor reverencial.

Ayer por la tarde ojeaba la Web de la fundación donde vienen reseñados todos los ponentes de las distintas ediciones, y claro, ve uno unos nombres que le dejan a uno sentirse un pigmeo del Derecho. Vi que había algún precedente, porque tuve la curiosidad de examinar si había habido magistrados que anteriormente habían intervenido, y efectivamente ha habido algunos de la talla de José Díaz Delgado, de Rafael Fernández Montalvo, de Alfonso Sabán. Sin embargo, sí que puedo decir como anécdota que soy el primer magistrado de la Audiencia Nacional, creo, salvo duda o error por mi parte, que interviene en estas jornadas.

Voy a iniciar ya la ponencia, y me van a permitir, me van a autorizar para que lea una breve cita que dice así: “las infracciones tributarias constituyen lisa y llanamente una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones que llevan aparejadas se contengan en leyes tributarias, no altera la validez de la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza jurídico penal, cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas.”

Creo que es una afirmación que compartiríamos todos los presentes. La naturaleza penal del régimen de infracciones y sanciones. Esas palabras que he leído, cita textual, las pronunció en la IX Semana de Estudios de Derecho Financiero en enero de 1961 don Fernando Sainz de Bujanda. Por lo tanto, por la legitimidad que me confiere acogerme a la autoridad de don Fernando y a la clarividencia de entonces, piénsese que eran dos años antes de la Ley General Tributaria de 1963, y diecisiete años antes de la Constitución española, me



permiso arrancar como punto de partida metodológico en esta ponencia, de esa identidad de sustancia entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo sancionador. Esta idea, por lo tanto, es el eje central de mi ponencia.

Voy a exponer alguna precisión de orden metodológico: la primera, que este trabajo se va a limitar en síntesis a aspectos sustantivos de las sanciones sin entrar en el procedimiento sancionador, aunque quizás algunas referencias sí que se podrían decir. Preferiría hablar del *no procedimiento* sancionador, porque como todos ustedes saben no existe el procedimiento sancionador.

En segundo lugar, que dado el destino judicial en el que presto mis servicios, me voy a limitar a hablar de la potestad sancionadora ejercitada por la Agencia Tributaria, esencialmente, en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

En tercer lugar, que voy a prescindir también porque esta sesión tiene sus límites cronológicos, de aspectos de parte especial, y a centrarme en principios constitucionales aplicables al régimen sancionador, y en particular centrarlo en la culpabilidad y sus quiebras, tanto en la ley como en la práctica cotidiana.

Hay un hecho que es relevante y que creo que nos debe hacer reflexionar a todos, que es que un alto porcentaje de las sanciones tributarias son anuladas en los Tribunales de justicia. Muchas de ellas también son anuladas en vía económico-administrativa, pero en sede judicial no hay estadísticas. El Consejo General del Poder Judicial no expende estadísticas sobre esta materia, pero yo creo que el nivel de nulidad total o parcial de los acuerdos sancionadores es muy alto, y eso nos debe llevar a la reflexión.

Me voy a permitir, como decía un profesor mío, la petulancia de la autocita. Uno de los artículos que publiqué en *El Economista*, que se llamaba “la sanción tributaria considerada como una de las bellas artes”, traía al campo jurídico o



pretendía traer aquella célebre humorada de Thomas de Quincey en su obra “Del asesinato considerado como una de las bellas artes” en la que se decía lo siguiente: “Si uno empieza por permitirse un asesinato, pronto no le da importancia a robar; del robo pasa a la bebida y a la inobservancia del día del Señor, y se acaba por faltar a la buena educación y por dejar las cosas para el día siguiente. Una vez que empieza uno a deslizarse cuesta abajo ya no sabe donde podrá detenerse. La ruina de muchos comenzó con un pequeño asesinato al que no le dieron importancia en su momento”.

Se razonaba en aquel artículo que conforme a esa alegórica paradoja de de Quincey, empieza la propia ley por claudicar ante el principio de culpabilidad, y después va todo seguido.

Hay dos dogmas en el derecho sancionador que todos conocemos, todos asimilamos, todos llevamos a nuestras resoluciones, y que yo creo que todos en cierto modo desconocemos en su más íntimo significado. Uno de ellos es ese al que me he referido, al principio de la identidad de naturaleza entre la infracción tributaria con el delito, y de la sanción tributaria con la pena. Manifestaciones que son ambas del denominado *ius puniendi* del Estado.

El segundo dogma es el principio de culpabilidad, que es el verdadero pilar que sostiene todo el edificio del sistema sancionador, tanto en el orden penal, como en el orden administrativo, porque las sanciones tributarias no dejan de ser sanciones administrativas.

Había una cierta sinergia que en algún momento se ha puesto de manifiesto por la doctrina, en el sentido de decir que estamos todavía anclados en aquel viejo principio de que la sanción tributaria es un elemento componente más de la deuda tributaria. Estamos un poco mentalmente en el antiguo 58 de la Ley General Tributaria.



Creo que se ha dado un paso adelante, ya no estamos anclados en ese viejo principio, pero queda todavía algún resabio, entonces, a mí se me ocurre que puede que ya no se perciba la sanción como un elemento de la deuda tributaria, pero sí que se percibe quizás como una consecuencia natural de la deuda tributaria, y ésta es la cuestión que me preocupa.

La tesis principal, o de lo que yo quisiera hablar es de que hay una claudicación que ya arranca en la misma Ley General Tributaria. Es decir, en mi opinión, y esa es la tesis que modestamente quisiera exponer hoy, es la propia Ley General Tributaria la que opta, la que se inclina o la que habilita un sistema punitivo conciliable con la responsabilidad objetiva. Esa es la idea principal.

El principio de culpabilidad, como saben todos ustedes, excluye la responsabilidad objetiva, pues se basa en que la conducta del sancionado tiene que ser o bien intencional o bien negligente, los dos polos de la culpabilidad, tal y como la dogmática penal ha desarrollado tan profusamente.

Lo que se trata de exponer aquí es que tanto en la Ley General Tributaria, como en la aplicación de las normas por la Administración y en la interpretación que efectúan también los Tribunales de justicia, porque esto es cierto, en la actividad jurisdiccional, hay ciertas claudicaciones a la hora de exigir el principio de culpabilidad y llevarlo hasta todos sus extremos.

Desde el punto de vista esencial en toda ley de cabecera, como es la Ley General Tributaria, que es la proclamación de sus propios principios, ahí empiezan ya claudicaciones. En primer lugar, la Ley General Tributaria no reconoce, no define o no enuncia el principio de culpabilidad. En el artículo 178, entre los principios de la potestad sancionadora, se habla del *principio de*



responsabilidad entre otros, pero la responsabilidad no es la culpabilidad, es otra cosa.

En mi opinión la responsabilidad es la del 1911 del Código Civil, la de que el deudor responde con todos sus bienes presentes y futuros. Esa es la responsabilidad. Ese es el concepto básico y nuclear de responsabilidad.

Para un administrativista, quizás la responsabilidad se refiera a la responsabilidad del funcionario o a la responsabilidad patrimonial de la Administración, que es un concepto completamente ajeno a la materia sancionadora, es más, casi mutuamente excluyente con la responsabilidad patrimonial objetiva.

Para un penalista incluso, la responsabilidad sería la capacidad de la persona antes natural -ahora también jurídica al parecer-, para padecer una pena. Luego, cuando se habla de responsabilidades se están empleando mal los conceptos.

En segundo lugar, la Ley General Tributaria, quizás porque ha querido enunciar sus propios principios en vez de remitirse a los principios sancionadores de la ley común del procedimiento, la Ley 30/92, tampoco reconoce entre sus principios el de *presunción de inocencia*, que es un principio esencial de contenido constitucional (art. 24.2 de la Constitución). Lógicamente, ello no significa que la Ley General Tributaria abogue por un supuesto o pretendido principio de presunción de culpabilidad, pero no reconoce un principio tan esencial como el de presunción de inocencia, la propia ley no se moja, por decirlo así, no es intensa en la definición de los principios.

Más grave aún me parece la desaparición de aquel celebrado y añorado principio de *presunción de buena fe*, que contenía el artículo 33 de la Ley de



Derechos y Garantías del Contribuyente, la Ley 1/98. Presunción que se establecía dentro del campo del derecho sancionador, y que partía de la presunción de que la actuación de los contribuyentes se realizaba de buena fe, lo cual trasladaba a la Administración tributaria la carga -se decía- de la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Esto ha desaparecido como principio.

La cuarta de las quiebras es que el dolo o la culpa, como conceptos distintos entre sí, no tienen ninguna repercusión sancionadora. Es decir, el art. 183 de la Ley General Tributaria se encarga de decir que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas, con cualquier grado de negligencia. Pero en realidad no hay ningún elemento diferenciador sobre si una infracción se comete dolosa o culposamente. Es decir, da igual que una conducta sea intencionada con una voluntad intensa y clara, o con un claro ánimo de defraudar, o si se ha producido con una negligencia de orden leve, porque la sanción es la misma en uno y en otro caso.

En quinto lugar, de hecho, la prueba más evidente de que la Ley General Tributaria no cuenta excesivamente con la culpabilidad a la hora de sancionar, es que la sanción-tipo generalizada es una multa proporcional al importe de la cuota defraudada, que en principio es un elemento objetivo y no necesariamente ligado a la culpabilidad. Es decir, a mayor cuota dejada de ingresar, mayor sanción. La misma omisión de ingreso determina la misma sanción, pero claro, eso lo que determina es que la reprochabilidad de la conducta, que es el núcleo medular de la culpabilidad es estándar y eso hace diluirse la idea misma de culpa. En esta previsión normativa de la Ley General Tributaria se aleja la ley administrativa de la penal, pero también se aleja la propia Ley General Tributaria de la ley común administrativa en materia sancionadora de la Ley 30/1992, y de muchas leyes administrativas sancionadoras que sí que asocian a la intensidad del reproche la intensidad de la pena, o en este caso de la sanción impuesta.



Hay un sexto punto vinculado con el anterior. Además de que la sanción tipo es la multa proporcional, es que es una multa única, es decir, a diferencia de lo que sucede con otras leyes, piénsese por ejemplo en la Ley de Protección de Datos, por citar un ejemplo, donde las multas se imponen por bandas o franjas comprendidas entre un mínimo y un máximo, de manera que quepa al intérprete jugar, valorar o discernir la culpabilidad, o valorar la intensidad de esa carga culpable a la hora de determinar la sanción, lo cual permitiría al aplicador de la norma esa valoración, pues las sanciones son fijas, es decir, son fijas aunque matizadas por la posible concurrencia de los elementos cualificadores. Es decir, según el artículo 191.1 *in fine*: “la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación...” que se establece en un tipo básico del 50% en el artículo 191. Si hubiera una franja o una banda que recorrer y que valorar al *casum* para discernir, no solamente la culpabilidad sino otro elemento que es realmente un gran desconocido en nuestro mundo, que es la antijuricidad, habría una posibilidad de ajustar al verdadero reproche que la conducta merece la intensidad de la sanción que se le impone.

Es decir, que la clasificación de las infracciones como leves, graves o muy graves, que es la que establece la Ley General Tributaria, depende en buena medida, con alguna corrección, de la cuantía dejada de ingresar; lo que, como hemos visto, no siempre guarda una relación directa con la culpabilidad, es decir, no es más culpable el que más cuantía deja de ingresar, al margen de toda otra consideración.

En fin, como verán ustedes las censuras las estoy vertiendo, básicamente, sobre la ley. Ahora nos meteremos con la aplicación de la ley, y le llegará a todo el mundo su turno.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Los elementos de cualificación de la responsabilidad que se citan en la propia norma, creo que también son objetivos o por lo menos permiten o habilitan, apoderan al intérprete para valorarlos con un cierto grado de objetividad, y prescindiendo, por tanto, del elemento de la culpa. Así, por ejemplo, el concepto que quizás sea el más importante desde el punto de vista de las agravaciones es el de la ocultación de datos -artículo 191 y otros en relación con el 184.2.-.

La *ocultación de datos*, por su propia naturaleza, o la idea de ocultación en su propia significación gramatical, creo que remite inexorablemente a un concepto que implica o presupone intención. Ocultar no se puede hacer negligentemente, se oculta intencionadamente.

En el diccionario de la Real Academia Española, en la primera y en la tercer entrada de la palabra ocultar, se define o se indican verbos que implican intención en todo caso. La primera de ellas es esconder, tapar, disfrazar o encubrir a la vista; y en la tercera, que viene muy al caso: callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir o disfrazar la verdad. Todos ellos son conceptos que remiten a una idea, no ya sólo de culpabilidad sino de intencionalidad. Entonces, el concepto de la ocultación que da la Ley General Tributaria remite a juicios de valor que no siempre se refieren a ese elemento intencionado. En el 184.2 se habla de cuando no se presentan declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos. Después hay una añadido final que es el que delata la falta de presencia necesaria del elemento intencional, cuando se dice: "...siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%...".

Es decir, que esa magnitud de la superioridad sobre el 10% que cualifica o hace obligada la presencia de la ocultación se desliga de ese modo de la idea de culpabilidad.



La circunstancia agravante, por otro lado, de la *comisión repetida de infracciones*, lo que un penalista llamaría la reincidencia, artículo 187 de la Ley General Tributaria, también está desvinculada de la idea de culpa en el sentido de que no es preciso razonar sobre un mayor reproche derivado de esa repetición. Además, hay un tema que no conozco ninguna resolución jurisdiccional que lo haya afrontado, que es que la comisión repetida de infracciones se hace presente cuando haya precedentes de sanción por resolución firme en vía administrativa, lo cual permitiría una interpretación, que creo que sería disconforme a Derecho, de suscitar la posibilidad de la aplicación de esta agravante cuando la sanción estuviera impugnada judicialmente y pendiente de sentencia.

Hay otros dos elementos cualificadores o agravantes, por usar la terminología penal en el *incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación* (artículo 187.1.c) de la Ley General Tributaria, y en el *perjuicio económico* (187.1.d), que también está liberado de esa carga legal de vincularse con la culpabilidad o con el elemento intencional o negligente, en el sentido de que el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación se determina cuando afecte a más del 20% del importe de las operaciones afectadas por ese deber de facturación, y en el supuesto del apartado cuatro del 201 de la propia ley, cuando el incumplimiento afecte a más del 20% de los documentos de circulación, también afectados por la norma.

El *perjuicio económico para la Hacienda Pública*, que se determina por el porcentaje resultante de la relación entre la base de la sanción y la cuantía que hubiera debido ingresarse, es un elemento que en mi opinión solamente es legítimo cuando está teñido o afectado por el dolo o la culpa, es decir, cuando el perjuicio económico -tal como sucede también en materia penal, desde luego- sea un elemento afectado por el conocimiento, la voluntad o al menos la negligencia



del infractor. Cuando sea un elemento indiferente en la configuración de la infracción creo que no debería aplicarse esta circunstancia.

Por otra parte, en Derecho Tributario no existen las atenuantes referidas a la acción, sino lo único que existe es una atenuante surgida de hechos posteriores a la infracción misma y que guardan relación no con el reproche menor que suscita la conducta sancionada, sino con el acuerdo o conformidad *a posteriori* del sujeto pasivo renunciando a la acción para impugnar el acto de que se trate. Es decir, según el artículo 188 *-reducción de las sanciones-*, existe la posibilidad de reducción en caso de actas con acuerdo el 50%, y en caso de conformidad el 30%. En definitiva, la ley no permite ni graduar, no permite al órgano sancionador ni tampoco lo permite a los Tribunales de justicia, graduar la cantidad exacta de la sanción, que es sanción siempre de multa en función de la culpabilidad. La ley tampoco diferencia a efectos punitivos el dolo de la culpa, cita los dos. No los define, pero tampoco que sea dolosa o culposa la conducta, como ya he dicho, tiene ninguna trascendencia en cuanto al *quantum* de la sanción. Si la sanción es culposa, tampoco se diferencia en que la culpa sea grave, leve o levísima, siendo así que esta última, conforme ya el Tribunal Supremo ha dicho, no se sería basamento suficiente para hacer descansar sobre esa culpa levísima el principio culpabilístico, o el principio subjetivo. Tampoco pueden ni el órgano sancionador ni los Tribunales rebajar una sanción que se considerara desproporcionada al caso concreto en que se impone, tal como se permiten hacer otras leyes sancionadoras y tal como el Código Penal indudablemente permite, incluso aplicando atenuantes por analogía.

Con estas consideraciones sobre la ley empiezo quizás a hablar de la aplicación práctica de la ley, y el principio medular donde creo que reside gran parte del magma o de la confusión que tenemos todos, yo creo que tienen los órganos sancionadores y también los órganos revisores de las sanciones: los revisores en la vía económica y los revisores judiciales.



El precepto que quizás ha hecho más daño a la confusión es aquello de la *interpretación razonable de la norma*. Esto es un concepto jurídico indeterminado, pero que creo que su aplicación se ha convertido, de hecho, en un mecanismo de inversión de la presunción de inocencia, que es una presunción constitucionalmente consagrada.

Yo siempre había pensado que la interpretación razonable de la norma es lo que los penalistas llamarían una circunstancia de exclusión de la culpabilidad, en el sentido de que lo que permite es hablar de una especie de error de prohibición o error en el tipo de carácter invencible, porque si fuera vencible habría ahí un componente de negligencia. Creo que no en todos los casos está excluida la culpabilidad, sino que hay muchos casos donde lo que está excluida es la antijuridicidad de la conducta, es decir, una interpretación razonable de la norma no solamente excluye la culpabilidad y, por lo tanto, la sanción, sino lo que hace es legítima la conducta del sujeto pasivo que declara bajo determinadas circunstancias, o bajo determinada interpretación de la norma. Esto no lo he leído en ninguna sentencia, es aportación mía y es quizás discutible, pero... Claro, creo que en materia sancionadora tributaria estamos tan lejos de los cánones dogmáticos del Derecho Penal que ni siquiera hay un recorrido sustancialmente intenso en cuanto a los elementos de acción, culpabilidad, antijuridicidad, etcétera.

En principio, la comprensión adecuada de este precepto, que es el 179.2.d) de la Ley General Tributaria es que no puede ser sancionado aquel contribuyente que se ampara, en el cumplimiento de sus deberes fiscales, en una interpretación razonable de la norma, pero este precepto es incomprensible si se le interpreta autónomamente, y si no se conecta por una lado con la presunción de buena fe a la que me he referido antes, y por otro lado con la presunción de inocencia. Es decir, lo que es inadmisibles es la tesis de que todo incumplimiento de un deber fiscal lleva consigo una sanción, al menos en principio y al menos objetivamente.



Es decir, que todo incumplimiento de un deber fiscal, al menos es un hecho típico a efectos sancionadores. Eso nos lleva en un primer momento, bueno, en una primera reflexión a un segundo punto, que es que si hay incumplimiento de una norma jurídica ahí reside la culpabilidad, o ahí reside un embrión en principio de la culpabilidad. Es decir, que se presume la culpabilidad salvo prueba en contrario, y esa prueba que se ofrece al contrario es que el comprobado aduzca u ofrezca una interpretación razonable de la norma, con lo cual esa presunción en cierto modo cambia de signo y entonces permite al expedientado liberarse de la carga sancionadora. Es decir, que según lo que la experiencia nos dice que es una práctica habitual, esa exoneración de culpabilidad sucede cuando al órgano sancionador, a la Administración, le parece razonable esa interpretación jurídica, y le parece razonable al órgano que sanciona, al órgano que revisa en vía económico administrativa que a veces lo es en dos sucesivas fases jerárquicas, y muchas veces lo es también para órgano judicial.

Ahora, cuando hablamos de interpretación razonable de la norma: ¿Cuándo la norma es dudosa y cuándo la interpretación es razonable? ¿Nos estamos refiriendo a una interpretación literal o gramatical de los preceptos? Porque la interpretación de las normas es Teoría General del Derecho, y hay una interpretación gramatical, otra histórica, lógica, sistemática, por la relación con el contenido de la norma la interpretación puede ser literal, puede ser restrictiva, puede ser extensiva; por el origen de la fuente interpretativa la interpretación puede ser auténtica, puede ser judicial, puede ser doctrinal. Es decir, cuando hablamos de interpretación razonable de la norma ¿estamos atribuyendo al órgano sancionador una especie de ordalía, de potestad libre para decidir lo que le parezca razonable y lo que no le parezca razonable, cuando en Derecho tantas cosas son dudosas?

Por otro lado, la interpretación razonable, ¿a qué norma se refiere? ¿A la norma sancionadora, que es una norma siempre en blanco, o a la norma fiscal



que contiene el deber supuestamente incumplido? Norma que a menudo se encuentra en disposiciones con rango normativo reglamentario, subreglamentario, en tablas y en instrucciones o circulares, o en normas de escaso rango. O sea, ¿cuál es la norma cuya interpretación razonable exonera al comprobado o al expedientado de su carga de padecer pena? Qué sucede, además, y es un problema con el que sí que nos hemos enfrentado judicialmente muchas veces, cuando el problema que subyace en el incumplimiento del deber no es interpretativo, sino que es de pura prueba. Yo no he probado los gastos, pero no dudo sobre ninguna norma aplicable en los gastos, lo que dudo es sobre el valor de la prueba que yo he aportado. En ese caso no hay conflicto interpretativo, luego la culpabilidad hay que residenciarla en otro lugar, no en la interpretación razonable o no razonable de las normas.

Además, si se examina bien, la interpretación razonable se produce en un momento posterior a aquél en que se supone cometida la infracción, es decir, la infracción se comete en el momento -ordinariamente- de la autoliquidación, sobre todo en las infracciones que consisten en la omisión de un deber de declaración e ingreso de la deuda tributaria. En ese caso, la sanción, la infracción se consuma y todos lo sabemos porque, además, de ahí arranca el plazo de prescripción de la acción cuando en autoliquidación se manifiesta. Sin embargo, la interpretación razonable de la norma se produce en un momento posterior, se produce en el seno del procedimiento inspector. Es decir, que es un hecho posterior el que a menudo determina que esa interpretación sea o no razonable de la norma, y en esto recuerdo siempre una anécdota que figuraba en la obra de Quintano Ripollés, el maestro penalista, en relación con una disposición, una especie de atenuante específica que había dentro de la falsificación de moneda, cuando ésta hubiera sido especialmente diestra. Quintano le llamaba el premio a la destreza criminal. En cierto modo, una buena interpretación jurídica *a posteriori*, podría hacer exonerarse de responsabilidad sancionadora como premio a la destreza argumentativa.



¿Qué ocurre entonces ante la ausencia de alegación, por ejemplo en el procedimiento de comprobación, incluso en el procedimiento sancionador? Si no se ofrece expresamente ninguna interpretación, ¿cabe decir que el interesado no ofrece ninguna interpretación razonable de las normas?

Para terminar con este punto quisiera decir que, según reiterado criterio de los tribunales, especialmente de la Audiencia Nacional, la interpretación razonable de la norma no es la única causa de exclusión de la responsabilidad sancionadora, es decir, a veces esta circunstancia juega como parámetro único o exclusivo, como canon de sancionabilidad de una conducta. Pero hemos dicho que es una circunstancia excluyente de la responsabilidad más, junto con otras. Pero que la carga de probar la culpabilidad le incumbe a la Administración, es decir, no basta con decir: usted no ha aducido una interpretación razonable de la norma, por ello ha incurrido en responsabilidad sancionadora.

Voy a saltar una parte de la ponencia porque me gustaría centrar, bueno, simplemente voy a enunciar que tenía puestos algunos ejemplos prácticos de aplicación de la culpabilidad, hay un caso arquetípico de la responsabilidad subjetiva, en el caso de la solidaridad en la obligación tributaria. El Tribunal al que pertenezco ha dicho muy a menudo, que la solidaridad en la obligación tributaria no equivale, o no conlleva de suyo solidaridad en la responsabilidad sancionadora, que es personal y es intransferible.

En segundo lugar, que la sucesión del 40 de la Ley General Tributaria permite la traslación de las sanciones a un sujeto distinto del que las ha cometido, pero siempre bajo el principio de responsabilidad subjetiva o por culpabilidad. De no ser así, se estaría quebrantando no sólo el principio culpabilístico sino el principio de personalidad de la pena, y esto sucede muy a menudo. La traslación



de una sanción, por ejemplo, de una sociedad a otra por virtud de un fenómeno posterior al momento de la comisión de la infracción.

Hay otro punto neurálgico que es el de las *actas de conformidad*. El acta de conformidad no conduce necesariamente ni a la sanción ni a lo contrario, pero sí que hay que aclarar en primer lugar que la conformidad se presta a hechos, no a consecuencias jurídicas, y que la conformidad al acta no es una confesión a los efectos sancionadores. Eso creo que es una afirmación elemental.

En cuarto lugar creo que la culpabilidad se diluye sobre todo cuando se ancla en ese principio de interpretación razonable de la norma, en el caso del famoso recurso de alzada privilegiado de los Directores Generales y Directores de Departamento, ante el TEAC. Es decir, cuando el Tribunal Económico Administrativo Regional anula una sanción bajo la argumentación de que la interpretación expuesta por el interesado es razonable, y se pretende por el Director del Departamento anular esa resolución y que la sanción recobre su virtualidad, aduciendo lo contrario. En ese caso, la Sala a la que pertenezco se inclina muy favorablemente en el caso de que el recurso de alzada haya sido interpuesto dentro del plazo, cosa que no siempre sucede, a anular las sanciones.

En quinto lugar, una cosa que me parece fundamental en el orden práctico que es el *valor del precedente*. Muchas veces las sanciones se imponen o se dejan de imponer por razón de lo que ha pasado en asuntos parecidos, y en precedentes anteriores. El precedente administrativo por lo tanto es una guía esencial para determinar o para descartar la culpabilidad del sancionado, y lo que está en juego aquí, o lo que late aquí es el principio de igualdad y no discriminación. Es decir, cuando a otro contribuyente por hechos semejantes o por operaciones parecidas se le ha excluido la sanción, habría un derecho a invocar ese precedente por aplicación del principio de igualdad. Esa culpabilidad también queda desvanecida a la vista de los precedentes judiciales, obviamente,



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

y creo que aquí entra en juego además el principio de buena fe y el principio de confianza legítima. Hay una apelación también al carácter, a quien se acoge a la consulta vinculante, no sólo de la Dirección General de Tributos, sino a consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en materia de su competencia, por el principio de vinculación a los actos propios. Es decir, cuando uno se acoge a una interpretación favorable de la norma, pero amparada en una consulta vinculante, creo que la sanción debería excluirse por principio.

Hay una serie de conductas, porque, claro, a mí muchas veces inspectores, compañeros de ustedes, o quizá alguno de ustedes en alguna ocasión me ha dicho: bueno, pero es que a veces la prueba de la culpabilidad involucra una especie de *diabolica probatio*.

Es cierto. Creo que hay casos en los que concurren circunstancias que permiten alojar allí la culpabilidad sin más pruebas, es decir, en el caso de un negocio simulado, en el caso de un sustancial incumplimiento de obligaciones contables, en el caso de ganancias patrimoniales no justificadas, muy a menudo en el caso de la estimación indirecta por lo que entraña del incumplimiento previo de obligaciones que permitan una estimación directa de la base; en caso, lógicamente, del incumplimiento del deber de declarar, salvo que el propio deber sea dudoso; en el caso de actuación por medio de sociedades pantalla, por personas interpuestas, o también en caso indubitado e inexorable de la vinculación a los hechos probados de una sentencia penal.

Hay otros casos en que en principio los Tribunales de justicia se han inclinado a descartar la culpabilidad. Normalmente, sucede muy a menudo cuando la omisión del deber se manifiesta por hechos o por datos posteriores a la propia comisión de la infracción. Tal sucede por ejemplo con las comprobaciones de valores de bienes y servicios, es decir, la propia cuantía de la sanción se establecería con posterioridad al hecho mismo de la comisión de la sanción.



Caso, por ejemplo, de las retenciones y pagos a cuenta, que además está suscitando una polémica doctrinal sobre si la sanción debe decaer cuando decae la obligación del retenedor.

En materia de retenciones y pagos a cuenta, creo que salvo la hipótesis flagrante de quien retiene y no ingresa, veo muy complicado alojar ahí la culpabilidad, en caso de imputaciones de bases al socio o al partícipe minoritario -ustedes me disculparán que cite una terminología jurídica, que a veces es del Cretácico, pero es la que estamos examinando a diario- en caso de cuestiones de imputación temporal y en este efecto hay una muy interesante sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 23 de noviembre de 2009, que aplica la sanción, es decir, reconoce la legalidad de la sanción, que dice: “la cuantía de la sanción no es la obligación deja de cumplir -estos eran unos pagos fraccionados- sino la cantidad resultante, o la diferencia entre el pago fraccionado y la deuda definitiva”. A mí me parece muy interesante esa doctrina. Es decir, cuando hablamos del *quantum* o de la base de la sanción hay que estar a la cantidad dejada de ingresar, pero por ese concepto. En el caso de retenciones o en otra materia se puede recalcular la base de la sanción sobre estas consideraciones.

Después está el problema de las *actas con acuerdo*. La ley permite que haya sanción para estos casos, pero si yo veo cuál es la hipótesis que permite las actas con acuerdo, casi todas se montan sobre conceptos jurídicos indeterminados y la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria. Ahí, yo creo que es muy difícil sancionar eso de las actas con acuerdo aunque la ley lo permita.

Con esto descendiendo ya al momento final, que es algo que a mí me resulta de un gran interés decir, que es la *motivación* de la resolución sancionadora.



Cabe decir que es una cuestión de gran interés porque muchas de las resoluciones que examinan los Tribunales se anulan, no porque la sanción considerada sea improcedente, sino porque los Tribunales creemos que el acuerdo sancionador está falto de motivación. Este deber de motivar no es una vía de recomendación legal, es un deber jurídico. Quisiera citar al efecto, bueno, se ha dicho, el Convenio Europeo de Derechos Humanos, la propia Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea ya desde la Carta de Niza, pero ahora con el Tratado de Lisboa con mayor intensidad. Bueno, reconoce entre los deberes de la Administración el deber de motivar sus resoluciones, creo que es el artículo 41. Es verdad que se refiere a las instituciones comunitarias o a aquellos asuntos donde esté en juego el Derecho Comunitario, pero bueno, marca un principio que por vía interpretativa, el artículo 10 de la Constitución, quiero decir, ese deber de motivar de la Administración no es una cortesía hacia el ciudadano, es la entraña misma de su cumplimiento del principio del servicio con objetividad a los intereses generales.

Voy a terminar haciendo una alusión breve a lo que yo creo que debería ser una motivación suficiente de una resolución sancionadora. En primer lugar, una referencia a los hechos probados que normalmente no se contienen: no hay como en la sentencia penal un resultando de hechos probados. Aquí me gustaría aclarar que no todo hecho probado a efectos de la regularización, o a efectos de la liquidación, es un hecho probado a efectos sancionadores. En mi opinión, lo ha dicho la Audiencia Nacional en alguna sentencia, hay un caso arquetípico en que eso ocurre: es el caso en que la regularización se ampara en una presunción, de hecho, de las que benefician a la Administración, por ejemplo: el artículo 140 de la Ley de Impuestos sobre Sociedades, activos ocultos, pasivos ficticios.

En ese caso, la Administración tiene la potestad de liquidar basándose en una presunción, ¿qué significa eso? Basándose en una conjetura, en un indicio al que la ley otorga el rango de hecho probado. Pero, de hecho probado a efectos



de liquidación. Ese hecho no está en absoluto probado a efectos sancionadores, ¿por qué? Porque colisiona frontalmente con el principio de presunción de inocencia, que no permite quedar enervado o desvirtuado sobre la base de conjeturas, sino sobre la base de hechos ciertos.

En segundo lugar, una valoración de la prueba practicada. Es verdad que con el procedimiento de tramitación abreviada, normalmente no hay prueba practicada ni por lo tanto valoración, pero por eso decía yo que hay un no procedimiento, porque el procedimiento administrativo sancionador que vemos a diario se funda -y permitirán la simplicidad- en un cambio de carpetas dentro de la regularización, la sanción, y la habilitación de un trámite de audiencia al interesado. Y una competencia que la ostenta quien ya ha regularizado. Por eso, cuando la Ley 1/98 estableció la separación de procedimientos y la Ley General Tributaria prosiguió con ese principio, lo he dicho y también lo he mantenido por escrito, que para mí esa separación de procedimiento no ofrece ninguna garantía añadida o especial al sancionado, si no va acompañada de una separación en la función liquidatoria y sancionadora, atribuyéndola a órganos distintos. Es decir, el funcionario que ya ha regularizado tiene una toma de postura sobre la infracción que creo que, dicho sea objetivamente, le contamina para examinar la sanción misma.

En tercer lugar, la individualización de los hechos determinantes de la infracción, a los que ya me he referido antes.

En cuarto lugar, el examen de la culpabilidad, que yo creo que es el punto crucial de la motivación y donde muy a menudo decaen las infracciones. Este examen debe ser pormenorizado en relación con cada tributo, ejercicio o periodo afectado, y muchas veces hay muchas sanciones derivadas de varios conceptos regularizados, o de varios periodos, o dentro de cada concepto en sociedades son renta de varias operaciones o conceptos mismos: gastos, amortizaciones,



deducciones... En ese caso, la culpabilidad debe referirse concretamente a cada uno de esos puntos; y no mencionarse, como decía el Código Civil "...alzadamente o en globo". Creo que debe distinguirse si la conducta es dolosa o culposa, y a este fin extraigo una motivación que hemos encontrado en la Sección nuestra en tres sanciones referidas a tres asuntos distintos por razones completamente diferentes, y examinadas las tres el mismo día de deliberación.

La motivación en cuanto a la culpabilidad era la siguiente, idéntica para los tres asuntos: "...considerando que se estima que la conducta de lo obligado tributario fue voluntaria en el sentido de que se entiende que le era exigible otra consulta distinta en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso -y se dice textualmente- de dolo, culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria anterior", -diciéndose a renglón seguido-: "No se aprecia la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4".

Esta frase es un exponente de lo que yo decía antes: si no se aprecia la concurrencia de una causa de exclusión, es que lo que se presume es la culpabilidad, es decir, el administrado no ha destruido la presunción de culpabilidad, esa especie de pecado original que surge con la infracción del deber recurrido. La cita también de los preceptos infringidos, que no sólo son los preceptos sancionadores como a menudo se hace, sino del precepto sustantivo que disciplina el deber de contribuir concretamente infringido, una valoración singular en caso de que se hayan producido de las alegaciones formuladas por el expedientado, una motivación referida específicamente, y aquí falla mucho la resolución sancionadora, o sea, que falla muy a menudo, es que los factores éstos de agravación o de cualificación se aplican automáticamente sin razonar el porqué se aplican, y sin razonar sobre todo dónde se aprecia en ellos la culpabilidad. Finalmente, el razonamiento sobre la culpabilidad aplicada



personalmente a cada uno de los que se declaran responsables cuando la responsabilidad se proyecta sobre más de una persona.

En definitiva, y con esto concluyo, aunque sé que hay muchas otras cuestiones para el debate, no basta con una motivación estándar o estereotipada generalizada para una multiplicidad de casos; que la falta de motivación, en segundo lugar, es causa de nulidad del acto sancionador en que se manifieste y que por lo tanto no es un defecto formal, ni necesita por tanto la prueba de la indefensión ocasionada por la falta de motivación. En tercer lugar, y estoy resumiendo, no basta la simple alusión a que la interpretación de la norma no ha sido razonable, o que las normas son claras u oscuras sin explicar en qué consiste esa falta de razonabilidad. En cuarto lugar, y esto me parece importante, que no cabe subsanar los defectos de motivación de que adolece una resolución sancionadora, con los razonamientos de la vía económico-administrativa, donde la Administración ya no ejercita la potestad sancionadora, sino una potestad de diferente naturaleza, que es la potestad revisora, distinta de lo anterior.

Para concluir mi intervención, y agradeciéndoles a ustedes la atención, y sobre todo la paciencia, no es conforme a Derecho por aplicación del principio *ne bis in idem*, ordenar, ni siquiera autorizar la retroacción del procedimiento sancionador dando a la Administración una segunda, incluso ulterior oportunidad de rectificar la motivación. Igual que sucede en Derecho Penal, la absolución es libre por aplicación de los principios penales e impide repetir el ejercicio de la potestad.

Muchas gracias [*Aplausos.*]