



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”**

PRIMERA PONENCIA

“Prueba de la conducta dolosa o culposa I”

D. ÁNGEL CENZUAL RODRÍGUEZ

(Inspector de Hacienda del Estado. Jefe Adjunto de la Oficina Técnica.

Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCGC-AEAT):

Buenos días,

Agradezco a la Fundación para la Promoción de los Estudios de Derecho Financiero su invitación para participar en la presente Sesión Plenaria con la Ponencia que inmediatamente paso a exponer. Dicho esto, voy a entrar en materia: yo creo que hay que destacar una idea que me parece importante como es la de que el sistema fiscal español no está pensado para que los obligados tributarios se limiten a declarar. Los obligados tributarios tienen que declarar correctamente y autoliquidar correctamente; sin embargo, la normativa sancionadora en algunas ocasiones, y en muchas los Tribunales de Justicia, considera que existe cumplimiento de los deberes tributarios, declarando o aportando datos. En mi opinión, lo ortodoxo es declarar y autoliquidar ortodoxamente, las dos cosas, que son distintas. Para que en la práctica suceda así, el régimen sancionador cumple un papel decisivo. Ciertamente muchos obligados tributarios cumplen con sus obligaciones por convicción moral o social, pero también los hay que lo hacen por el temor a que su conducta pueda ser considerada constitutiva de infracción tributaria y merecedora de la imposición de la correspondiente sanción.

c/ Caleruega, 18 – 28033 Madrid

Tlf.: 91 302 02 64

www.fundef.org - email: info@fundef.org



A los efectos que más adelante se verá, considero pertinente clasificar las sanciones por razón del Órgano que detecta los incumplimientos y el que los regulariza. Hay unos incumplimientos que son detectados por los Órganos de gestión; creo que coincidiremos al considerar que dichos órganos dictan actos administrativos de modo masivo, que no pueden hacer una actuación personalizada y particular, Y ¿qué detectan? Pues porque una empresa no ha ingresado el 18% como pago a cuenta de la cuota íntegra del periodo anterior, etcétera, etcétera. El caso es que esos incumplimientos que detecta Gestión, por norma, los sanciona en el noventa y nueve por ciento de las ocasiones. En general, esas sanciones se motivan con unos breves párrafos, de corta y pega, de modelo, pues a los Órganos de gestión no les cabe hacer otra cosa dado que su actividad se traduce en la producción masiva de actos administrativos. Esas sanciones, en los Tribunales Económicos-administrativos prosperan siempre, y en los de Justicia muchas de ellas, sorprendentemente, pero prosperan.

Junto a los incumplimientos que detectan los Órganos de Gestión Tributaria, se encuentran los que constata la Inspección de los Tributos en el ámbito de un procedimiento que supone un tratamiento más personalizado del obligado tributario incumplidor. La Administración “pierde” mucha de esas sanciones en los Tribunales, pero hay otras que prosperan. El análisis de los resultados de las estadísticas existentes revelan un hecho al que necesariamente ha de hacerse referencia: el sistema sancionador en su aplicación a los contribuyentes de más fuste prácticamente “se ha caído”; los obligados tributarios importantes parece que no sienten el temor de que se le puede imponer una sanción tributaria, porque sencillamente saben que al final, aunque se la impongan, no va a prosperar. Para refrendar lo que acabo de señalar traeré a colación algunos datos del período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 1 de noviembre de 2010, referidos a sentencias dictadas por la Audiencia Nacional en ese período: nueve sanciones, se anulan por cuanto que no se



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

confirman las regularizaciones de las que traían causa; quince, se confirman, y ciento veintiuna se anulan. Por lo que se refiere a las sentencias del Tribunal Supremo, el resultado que arroja la estadística es similar. Examinadas las Sentencias dictadas desde el 1 de enero de 2009, y tras la pertinente depuración, resulta que: nueve sentencias se anulan por improcedencia de los ajustes de que traían causa; en tres se modifican las sanciones impuestas; en treinta y cinco, se confirman y en ciento diecinueve se anulan o confirman las anulaciones acordadas en instancias anteriores.

La realidad pone de manifiesto que los ajustes propuestos por la Inspección de los Tributos de la inspección prosperen casi siempre. Yo estoy en una Dependencia en el que salen cosas, que al frente tienes a asesores de mucha relevancia, gente que tiene grandes argumentos... Lo que se termina liquidando suele prosperar en cuanto al fondo del asunto en una gran parte, no digo la totalidad ni muchísimo menos, pero en una gran parte. En cambio, las sanciones, vuelvo a insistir, se han caído, no hay sanciones para las empresas importantes, sobre todo, y para los grandes obligados tributarios. Con esa situación, no es de extrañar que los obligados tributarios de más fuste tomen decisiones, no ya arriesgadas, sino claramente vulneradoras del ordenamiento pues confían en que no “les va a pasar nada”.

Al respecto y antes de continuar, quisiera contarles una pequeña anécdota sucedida en los tiempos en que se recibían periódicamente las etiquetas identificativas elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por aquél entonces, un amigo que tributaba en régimen de estimación objetiva (módulos) me contaba que cuando recibía una carta de la Agencia Tributaria, hasta que no comprobaba que se trataba de las etiquetas, no respiraba tranquilo. Bueno, ese “reverencial temor” que debe inspirar la Hacienda Pública, repito, que creo fomenta el cumplimiento, han dejado de sentirlo algunos obligados tributarios.



El problema no es sólo que las sanciones estén correcta o incorrectamente motivadas, que se haya seguido adecuada o no adecuadamente el procedimiento, que también, de modo que los órganos de resolución, los que terminan resolviendo los expedientes, no acuerdan todas las sanciones que se proponen. A veces te dices: ¡¡ pero a dónde vamos a llegar, cómo es posible que se proponga sanción para esta conducta!! Pero sucede que esos supuestos son relativamente escasos, representan el cuatro o el cinco por ciento del total de expedientes sancionadores que no prosperan. Así pues, parece razonable pensar que hay algo más detrás, no podemos pensar de todos los funcionarios de la Inspección de los Tributos somos bobos, ¿cómo vamos a hacer algo que sólo prospera el cuatro, el cinco o el seis por ciento? ¿Estamos todos locos, todos equivocados? No. Para esto creo que tiene que haber alguna explicación más. No puede ser sólo que lo motivemos todo mal, que no sigamos bien el procedimiento, no. Tiene que haber otras razones detrás

Y hay casos que confirman clamorosamente lo que estoy diciendo. Voy a poner un ejemplo: el archiconocido caso de *leasing* con pagarés, que recordaré consiste en que una empresa para generar gastos deducibles vende a una empresa de leasing activos por un precio infinitamente superior al de mercado. La empresa de leasing dice que le paga un dinero, ella coloca ese dinero en unos pagarés emitidos por la empresa de leasing, y los pagarés emitidos por la empresa de leasing vencen los mismos días que las cuotas de leasing, y encima los pagarés se pignoran. Eso es un montaje para deducirse unos gastos que no corresponden. Bueno, pues en esa operación o mejor en esa operativa, la Audiencia Nacional no apreció que concurriera voluntariedad en su Sentencia de 6 de octubre de 2010, sobre la base de la consideración de que no existía ocultación ni anomalías contables a lo que se unía la complejidad de las cuestiones planteadas. Otro caso: grupo familiar que para aminorar la tributación al vender todas las acciones de una sociedad, transformaron lo que era una venta



al contado de tales acciones, en una venta a plazo mediante la creación de una sociedad interpuesta. El Tribunal Supremo dijo que esto era un supuesto de simulación en Sentencia de 9 de diciembre de 2009, y que no procedía sanción. Consideraba el Alto Tribunal que no se trataba, pese a lo dicho por el recurrente, de una dudosa interpretación de normas, en cuyo caso sí sería factible la exoneración de la sanción conforme a lo establecido en el 77 de la Ley General Tributaria, sino de una conducta, la de disimular una operación bajo el ropaje de otra que tiende a aludir el impuesto, no procediendo la sanción por inexistencia del elemento intelectual de la infracción, la culpabilidad precisa de una conducta dirigida a violar la ley sea de forma dolosa o negligente; y esa conducta, por su ausencia de dolo, no puede ser sancionada. La tesis sostenida por el Tribunal se consideraba avalada por el hecho de que con posterioridad a la realización de la operación de referencia el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja la ha considerado como una compraventa a plazos en diversas sentencias. No entiendo nada. Unos señores que simulan, que interponen una pantalla para simular una operación, para transformar una operación al contado en una venta a plazos, pero esto qué... bueno. Y sobre todo, ¿qué tendrá que ver esa Sentencia que se produjo muchísimos años después, de los años en que estos señores hicieron la operación, interpusieron la pantalla, declararon el impuesto, y digo yo: ¿qué tendrá que ver lo que haya dictaminado un Tribunal de La Rioja mucho después, para la culpabilidad que hay que apreciarla cuando se declara? Porque yo creo que la infracción se comete, eso estaremos todos de acuerdo, cuando se presenta la declaración. Oiga, pero ¿qué tendrá que ver lo que haya podido decir luego un tribunal de La Rioja? Pero si estos señores están diciendo, con perdón usted señor juez del Tribunal Supremo está diciendo, que han simulado, que han interpuesto una sociedad pantalla para eludir el impuesto. Luego el tribunal de La Rioja al cabo de ocho años haya dicho algo, ¿qué culpa, qué le quita o qué le añade o qué le resta de culpabilidad lo que hicieron estos señores en su día? A mi juicio, nada.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Hay obligados tributarios que ante la tesitura de pagar o no pagar, y sobre todo cuando las cuantías son importantes, no dudan en embarcarse en operaciones de las antes mencionadas considerando que se obtiene la ventaja de no pagar de inmediato, pero que a cambio cabe la posibilidad de que en el futuro haya que pagar mediando sanción. En el momento de la reflexión suele aparecer alguien al se le ocurre diseñar alguna cosa rara, porque nosotros lo que vemos normalmente no son incumplimientos burdos, son cosas de estas raras, raras, raras donde las haya, rocambolescas, extravagantes como se las quiera denominar. Y cuando alguien muestras sus temores sobre el éxito de la maniobra no falta quien “vende la moto” y dice: no te preocupes, si nos sancionan algo se nos ocurrirá y al final en alguna instancia lo terminamos ganando.

Pero los obligados tributarios, ¿están jugando a ganar o a perder ? Eso es lo malo, que no están jugando a ganar o a perder, están jugando a ganar o a no perder. Porque si no interviene la Inspección, han ganado, se han quedado sin pagar una cosa que tenían que haber pagado. Llega la Inspección, no lo hace bien, incumple los plazos, o se dan otras circunstancias, no se paga el impuesto. La Inspección lo hace bien, determina cuota a pagar y propone sanción que al final va a terminar cayéndose. Al final, se terminará pagando la cantidad que se tendría que haber ingresado en su momento y eso es jugar a ganar o a no perder, y claro, así nos va.

Un tema que he dejado pasar es el relativo a la determinación del momento en que se comete la infracción: cuando se presenta la declaración, no se presenta, o más propiamente cuando presentada la declaración o, no presentada, termina el plazo voluntario para hacerlo. Ese es el momento al que hay que referir la situación y la voluntariedad o negligencia de quien comete la infracción, porque explicaciones a posteriori, como yo digo, el papel lo aguanta todo. Hay veces que se dice: ¿qué interpretación de la norma? Y lo que te



venden, cuando tú tienes que dilucidar si ha habido una interpretación razonable o no de la norma, son resoluciones, sentencias, consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda que se han evacuado, dos, tres, cuatro y cinco años después, o cuatro años después del momento en que se declaró. Oiga, pero usted, ¿qué duda interpretativa le ha podido suscitar el que haya esta doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, de un Tribunal Económico Administrativo o de Justicia si cuando usted declaró esto no existía? Un ejemplo interesante al respecto lo ofrece la introducción de la deducción por actividad exportadora, la “mala-dada deducción por actividades exportadoras. Aparece en el año 90 con la Ley 43/95. Yo no sé si aquello estaba acertadamente redactado, no sé. La Ley decía en la exposición de motivos que quería fomentar las exportaciones desde España, y en el año 96 cuando no se había dudado, cuando no se había leído ninguna interpretación ni ninguna doctrina ni nada, se la aplicaron empresas que no habían exportado nunca –porque ese no es su negocio-, que no habían exportado nunca en la vida, que simplemente se internacionalizaban, que invertían en países de Suramérica donde fuera, que creaban filiales. Pero que ni habían exportado nunca en su vida, ni pueden exportar porque no es su negocio, están en sectores que no exportan, que es que es imposible que generen un euro de exportación, pues se tiraron al charco de aplicarse a la deducción.

Bueno, con este ya acabo. La última reflexión.

Las resoluciones administrativas sancionadoras se terminan encontrando con una jurisprudencia, que yo diría, y voy a dar tres puntazos, que nos terminan diciendo que no hay infracción porque la normativa concernida es compleja. Bueno, vamos a ver, efectivamente hay empresas que están gobernadas por unas normas que terminan en órdenes ministeriales, y si se quiere de las Comunidades Autónomas, pero hombre, cada uno sabe cómo se maneja en su negocio. Una empresa que se dedica a producir pan ¿cómo no va a saber hasta



la última ordenanza municipal, hasta qué hora se puede vender el pan? Claro que sí, y lo saben, ¿cómo no lo saben? No lo dudan. O sea, que lo de que la normativa es compleja hay que adaptarlo al caso de cada uno. Una cosa es decir a “posterior” que algo ha sido complejo, y sobre todo complejo lo que monté yo, para no pagar lo que debía. Que no hay infracción, porque la interpretación de la parte, aunque no acertada, no deja de ser una interpretación alternativa, redonda lo que acabo de decir, y la más peligrosa, que no hay infracción porque no se ha ocultado dato alguno.

Hay una reciente sentencia del Tribunal Supremo del 4 de febrero de 2010 que incluye una frase, para mí terrible ya que nos lleva a un terreno muy peligroso, en la que se considera que la Ley General Tributaria ha renunciado a ciertos aspectos de lo que debería ser la exigencia de la culpabilidad en las infracciones. Tengo la impresión de que eso es lo que piensa una buena parte de la judicatura española. Hoy, yo creo que los tribunales superan lo que la Ley General Tributaria dice. Hoy, la Ley General Tributaria dice que las infracciones se cometen a título de simple negligencia. Hoy el Tribunal Supremo dice (fíjense qué frase les voy a leer de esta Sentencia de 4 de febrero de 2010) “... y no resulta ocioso recordar que la ausencia de ocultación de datos ha sido tenida en cuenta en muchas ocasiones por esta Sala y Sección, para excluir la existencia de simple negligencia que exigía el artículo 67.1 de la LGT y debe entenderse que reclama a sí mismo el actual artículo 183.1 de la Ley 58/2003, para poder imponer sanciones tributarias...”

En mi opinión, ante lo dicho por la Sentencia, hay que recordar que la ocultación de datos gradúa la sanción, la agrava o no la agrava dependiendo de que esté en su presencia o no, pero no determina que haya infracción o no.

Es cuanto tenía que decir.