



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

**LV Semana de Estudios de Derecho Financiero<sup>®</sup>**  
(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 III”***

**D. JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO**

***(Inspector de Hacienda del Estado. Presidente del Tribunal Económico-  
Administrativo Regional de Madrid)***

Buenos días. Como todos los intervinientes que me han precedido en el uso de la palabra quiero en primer término dar las gracias a la Fundación por haberme invitado a participar en la Sesión Plenaria de la LV Semana de Estudios de Derecho Financiero.

Antes de nada tengo que comenzar con algo que es obvio, ya lo ha dicho Juan Beceiro, que cada uno ve las cosas desde su perspectiva particular. Personalmente ahora mismo las estoy viendo desde la vía económica administrativa. Siempre he dicho que soy un firme defensor de la misma, incluso antes de formar parte de ella. Muchos de los que estáis aquí me habréis oído decir a menudo que todo lo relacionado con la vía económica administrativa me ha parecido desde hace mucho tiempo muy importante. Por ello, estudiaba con muchísima atención los temas de la oposición relacionados con dicha vía económica-administrativa que, por cierto, no caían en las preguntas cortas de los exámenes en los años en que me presenté (en efecto, si hubieran caído a lo mejor hubiera sacado buena nota). Como siempre he creído en su importancia,

c/ Caleruega, 18 – 28033 Madrid

Tlf.: 91 302 02 64

[www.fundef.org](http://www.fundef.org) - email: [info@fundef.org](mailto:info@fundef.org)



ello ha provocado que primero estuviera en el Tribunal Económico Administrativo Central y que ahora esté en el Tribunal Regional de Madrid.

La vía económica administrativa proporciona una visión muy buena, pues está situada entre la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos y el contribuyente. Por ello, se ven los dos puntos de vista y muchas veces te identificas con uno o con otro. Esto es positivo, porque se comprenden mejor los dos planteamientos, aunque en ocasiones no se deje contento a nadie. Es cierto que a veces acertamos o nos equivocamos, pero al estar entre dos partes con intereses contrapuestos tiene el inconveniente de que tratas de tener en cuenta los dos puntos de vista y resulta difícil contentar a dichas partes (una de ellas estará normalmente descontenta porque no se le da la razón y, en ocasiones, lo estarán las dos)

También quiero dejar claro que nosotros somos parte de la Administración tributaria pues la vía económica administrativa es Administración revisora con sus grandes virtudes y también con sus defectos. Luego se encuentra el Poder Judicial que nos van a revisar también a la vía económico-administrativa y que es verdaderamente independiente desde el punto de vista constitucional, con independencia jurisdiccional.

Expuesto lo anterior y pasando a la cuestión de la prueba de la conducta dolosa o culpable para imponer una sanción, que es un tema técnicamente complejo, no resulta fácil encontrar una respuesta a la pregunta clave: ¿por qué las sanciones tributarias “fracasan” en la práctica?.

Para mí, sin embargo, la pregunta tiene una primera respuesta, pues no es cierto que las sanciones tributarias “fracasen” siempre. Hay sanciones de “gestión” en sentido estricto que el contribuyente no recurre, ni siquiera en reposición, y que se “ganan”. Por otro lado, en la vía económica administrativa es cierto que anulamos



muchas sanciones, pero en muchos otros casos existen sanciones claras que se confirman. Luego, ¿qué es lo que ocurre?. Lo que sucede es que algunas sanciones, muy pocas en número pero de cuantía importante, se recurren a la vía jurisdiccional. Estos casos suelen afectar a los contribuyentes mejor asesorados y de mayor trascendencia económica y es muy frecuente que obtengan resultados favorables a sus intereses. Por tanto, si contemplamos en su conjunto los resultados podemos llegar a la conclusión de que se “pierden” sanciones que afectan a contribuyentes importantes, pero se “ganan” muchas sanciones de pequeña cuantía, ya que el propio contribuyente piensa «la Administración me ha pillado» y no recurre. Otro ejemplo significativo, que no se refiere al ámbito sancionador, pero sí al tributario, es el de la comprobación de valores. En la comprobación de valores, los Tribunales Superiores de Justicia efectúan una interpretación muy estricta y cuentan con una jurisprudencia consolidada. Por ello, el Tribunal Económico Administrativo Regional respectivo sigue lo dispuesto por el Tribunal Superior de Justicia, pero la Comunidad Autónoma puede considerar, por ejemplo, que ha dictado cien mil actos de liquidación y si sólo llegan al Tribunal Económico Administrativo Regional tres mil, la mayoría se han “ganado”. Por tanto, hay que ver con cierta perspectiva el tema de por qué se “pierden” las sanciones por la Administración tributaria.

Aclarado lo anterior, debe analizarse por qué se pierden muchas sanciones “grandes” (las de mayor cuantía y que normalmente afectan a contribuyentes de mayor trascendencia desde el punto de vista económico que se imponen básicamente como consecuencia del procedimiento inspector), que es lo que más nos preocupa a todos, aunque hay que reconocer que existe también conflictividad en relación con las infracciones y sanciones de “gestión”.

La Ley General Tributaria dice literalmente que se exige dolo o culpa, aunque podía haberlo expresado mejor (menciona “cualquier grado de negligencia”). La Ley 30/1992, tampoco tiene una redacción perfecta. Se exige dolo o culpa, que



son conceptos penales complejos, pero, además, hay que probar el dolo o culpa, que es el “quid” de la cuestión, pues dada la presunción de inocencia, será necesaria una actividad probatoria que ha de ajustarse en su desarrollo a ciertos requisitos y exigencias. A eso me voy a referir después. Ahora bien, con independencia de la actividad probatoria, el acto administrativo hay que motivarlo y muchas veces ese acto administrativo no lo está o lo está de modo insuficiente.

Además, hay otros aspectos que influyen mucho en la práctica, como la propia configuración de las infracciones, sobre todo la típica del artículo 191 de la Ley General Tributaria, dejar de ingresar, o del artículo 193 de la misma Ley, obtención de devoluciones, pues se está relacionando la actuación comprobadora (y la deuda tributaria) con la infracción. Probablemente, si la infracción no tuviera nada que ver con la deuda tributaria resultante de la comprobación la situación sería menos problemática. Por ejemplo, si la sanción fuera exclusivamente por no tener la contabilidad o por resistencia, excusa o negativa a actuación inspectora, no estaríamos hablando de estos problemas. porque la infracción no tendría nada que ver con la cuota descubierta y facilitaría la imposición de la sanción. Advierto que no digo que no deba ser así, sino que ello tiene gran influencia en la situación actual.

Otro aspecto que debe tenerse presente es que los que nos dedicamos a esta materia somos grandes especialistas (cuando hablo de especialistas no me refiero a los contribuyentes, sino a los asesores fiscales y al personal de la Administración tributaria). pero no tanto desde el punto de vista jurídico, sino económico. Es cierto que muchos de nosotros hemos estudiado Derecho (por ejemplo, es mi caso), pero normalmente no somos juristas en sentido estricto, pues estamos en muchos casos dedicados a cuestiones más relacionadas con la economía, contabilidad, etc. Sin embargo, en el ámbito judicial van a revisar los actos de imposición de sanción Jueces y Magistrados que son juristas expertos. Por ello, en ocasiones podemos ver algo claro desde el punto de vista económico,



pero los Magistrados actúan con categorías jurídicas y consideran que no se ajusta a Derecho. En definitiva, seguramente nos falta un mayor esfuerzo en la utilización de categorías jurídicas, y a los Jueces y Magistrados quizás les convendría un mayor conocimiento de algunos aspectos económicos o contables. Por ello, adelantando una de las posteriores conclusiones, si se produjera un poco de acercamiento todos ganaríamos.

No voy a referirme, aunque lo había preparado, a los conceptos jurídicos de dolo y culpa, ni a la exigencia de motivación, porque creo que se ha tratado bastante en intervenciones anteriores. Al ser el último ponente en esta materia ya me imaginaba que estos dos aspectos me los iban a “pisar” los anteriores ponentes. Por ello, voy a comenzar por referirme a la presunción de inocencia, que entiendo que se encuentra reflejada de forma clara, aunque no se mencione expresamente, en la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tampoco la Ley 25/1995 ni la Ley 1/1998 (está última recogía el principio de buena fe en el ámbito sancionador), incluían una referencia expresa a la presunción de inocencia. Sin embargo, no cabe duda que es un principio trascendental y que es imprescindible aplicarlo (e incluso mencionarlo), aunque cabe reconocer que si la Ley General Tributaria mencionara de forma expresa dicha presunción todos lo tendríamos más claro.

¿Cuáles son las consecuencias de la presunción de inocencia? Podría extenderme desde el punto de vista jurídico, pero entiendo preferible examinar algunas cuestiones relacionados con la carga prueba. Obviamente ello no se puede ver desde un punto de vista exclusivamente tributario, ni siquiera administrativo, sino desde el punto de vista lo que significa la presunción de inocencia en materia de garantías, sobre lo que el Tribunal Constitucional se ha expresado con claridad y, por ello, los Magistrados de lo Contencioso-Administrativo al examinar la adecuación a Derecho de las sanciones tributaria



van a guiarse por esta jurisprudencia constitucional. Existen muchas sentencias del citado Tribunal Constitucional, por ejemplo la 35/2006, la 272/2006, 346/2006, 66/2007, etc. Todas ellas se han referido con muchísimo detalle al tema y lo que expresan, básicamente, son las garantías que conlleva la presunción de inocencia (aunque personalmente preferiría utilizar la terminología “consecuencias”). Se trata de las siguientes garantías:

En primer lugar, la presunción de inocencia exige en el ámbito la prueba que exista dicha prueba. Esto significa que alguien tiene que realizar la prueba de cargo (luego veremos quién) y tener en cuenta los hechos constitutivos de la infracción y la participación del inculpado, que pueden probarse de diversas formas, incluso acudiendo a determinados indicios. Creo que en la práctica no hay problema en este ámbito porque, al menos en mi experiencia en la vía económica administrativa, en las reclamaciones se observa la existencia de un gran número de pruebas en el expediente inspector (también en el de gestión en numerosas ocasiones) pero la dificultad es que dichas pruebas sean suficientes. Aquí es donde existen discrepancias, pues lo que para una parte (la Administración tributaria) es suficiente, para otra (el contribuyente) no es suficiente.

Tengo que advertir, además, que el Tribunal Constitucional es muy contundente, y eso condiciona no solamente a los Magistrados del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia, sino también a la vía económica administrativa y a la propia Administración tributaria al imponer sanciones.

Por ejemplo, la sentencia del Tribunal Constitucional 17/2002 es clarificadora. El Tribunal Constitucional desde 1986 (por ejemplo, la sentencia 31/1986) decía que la prueba debía ser mínima, pero luego se ha referido a que se trate de prueba suficiente (por ejemplo, la sentencia 109/1986 y, sobre todo, a partir del 2002 (ha pasado toda una década desde entonces) lo que expresa es que se apoye “en



verdaderos actos de prueba”. Alguien se preguntará: ¿Tiene esto relevancia práctica?. La respuesta es obviamente afirmativa, porque la Administración tributaria debe ajustarse a dicha evolución jurisprudencial. En efecto, incluso si comenzásemos con una idea distinta, cuando el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo (en el caso del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid sería el Tribunal Superior de Justicia de Madrid) en sus sentencias dice que lo hemos hecho mal, resulta obligado acatarlo para evitar la condena en costas.

Por supuesto en la práctica existen líneas jurisprudenciales mas “duras” y otras más “blandas”, sobre todo dependiendo de la materia sancionadora de que se trate, pues no es lo mismo la expulsión de extranjeros, que el ámbito tributario. En la expulsión de extranjeros se presta mayor atención a las garantías, a diferencia de lo tributario. Quizás no estoy expresando bien lo que quiero decir, que es que en la práctica existen ámbitos o materias más “sensibles” desde el punto de vista sancionador.

Obviamente en todo caso la prueba tiene que ser lícita, lo que creo que no plantea especiales problemas prácticos en el ámbito tributario, así como haberse obtenido con las correspondientes garantías formales, que tampoco plantea significativos problemas prácticos. Tampoco creo que haya mayores dificultades respecto a las exigencias en materia de prueba respecto a la contradicción o inmediación.

Realmente desde el punto de vista práctico en el ámbito sancionador tributario la mayor dificultad se refiere a la carga de la prueba en relación con la motivación. Veamos a continuación quién debe probar, qué es lo que se debe probar y cómo debe probarse.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

¿Quién tiene que probar?: La Administración es la que debe probar la existencia de culpa o dolo y, como se ha dicho anteriormente, no se puede invertir la carga de la prueba. Sin embargo, la Administración tributaria, creo que por tradición histórica, está influida por un cierto automatismo en su forma de actuar en algunos casos (aunque existen otros muchos acuerdos sancionadores que están bien motivados desde el punto de vista probatorio). Es importante recordar que el sujeto infractor, puede limitarse a no hacer nada. En la vía económica administrativa se revisan sanciones tributarias (sobre todo procedentes de los órganos de “gestión” en sentido estricto) que se imponen, pero existen casos similares en que no se han impuesto y en ocasiones la razón que se aduce en el acuerdo sancionador es que contribuyente, por ejemplo, no ha alegado nada en el procedimiento comprobador. No pretendo expresar que en la práctica cuando no se haya alegado en el procedimiento comprobador automáticamente se impone una sanción, pero existe cierta tendencia práctica, que quizás tiene una cierta justificación cuando se trata de liquidar (puesto que no existe presunción de inocencia), pero que pueden llevar a excluir o al menos minimizar la prueba realizada por la Administración tributaria respecto a la existencia de culpa o dolo.

En efecto, el infractor puede limitarse a no hacer nada. Sin embargo, cabe advertir que si al mismo le resulta muy fácil aportar algo y no lo hace este hecho puede tenerse en cuenta desde el punto de vista de la prueba. Por ejemplo, si se discuten unos rendimientos de capital mobiliario y era tan fácil como presentar un extracto bancario en su descargo, tampoco puede pedirse a la Administración tributaria que no tenga en cuenta este hecho. En una sentencia del Tribunal Supremo de 8-3-2003 que dio la razón a la Administración viene a expresar que si el contribuyente no hizo lo que le resultaba muy fácil, tampoco puede pedirse que la Administración haga enormes esfuerzos en el ámbito probatorio.

¿Qué es lo que se debe probar?: Los hechos constitutivos de la infracción, pero también la participación de la persona como infractor a título de dolo o culpa.



Existe jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo, así como jurisprudencia “menor” de la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia. Ahora bien, conviene recordar que cualquier circunstancia eximente o que lleve consigo la atenuación debe probarla el sujeto infractor. Por ello, la Administración no está obligada a probar (ni siquiera argumentar) que no existe una interpretación razonable, sino que es el sujeto infractor el que debe probar que, a su juicio, existe dicha interpretación razonable.

¿Cómo debe probarse?. Según los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo deben valorarse las pruebas según las reglas de la lógica y de la experiencia. Creo que existen numerosas actuaciones inspectoras (también actuaciones de gestión en sentido estricto), muy bien hechas, en las que del expediente administrativo de comprobación se desprende fácilmente que ha habido dolo o culpa. Sin embargo, en algunos casos ello no se ha motivado en el procedimiento sancionar suficientemente. Además, cuando en vía económico-administrativa se entienda que falta la motivación no es posible tener en cuenta los elementos de prueba existentes en el procedimiento de comprobación y motivar la sanción en vía económico-administrativa, como ha señalado algún Tribunal Superior de Justicia o la Audiencia Nacional. Es decir, una posible motivación de la sanción realizada por el órgano económico administrativo no suple la falta de motivación que debía haber hecho el órgano de imposición de sanciones.

Por último, antes de concluir, cabe recordar que el contribuyente tiene el derecho de desarrollar la actividad probatoria dentro del procedimiento sancionador. Creo que desde el punto de vista práctico no se plantean especiales problemas. Dentro del ámbito procedimental, ante la propuesta de sanción, pueden formularse alegaciones y posteriormente, en el recurso de reposición o en la vía económica administrativa, se pueden aportar más pruebas. Ahora bien, no hay ningún trámite de prueba específico en el ámbito sancionador.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

Para terminar mi intervención, una vez expuesto todo lo anterior, como conclusión, ¿Qué propondría para corregir o mejorar la situación actual? Hay que partir que en la práctica existen muchas sanciones que se imponen y que no son anuladas (al menos cuando son de pequeña cuantía), pero el problema es que nos fijamos, sobre todo, en las sanciones de mayor cuantía y que afectan a los contribuyentes de mayor trascendencia económica. Por ello, la pregunta realmente sería ¿Qué se puede corregir o mejorar para que las sanciones tributarias más relevantes se “ganen” por la Administración tributaria?.

En primer lugar, creo que se debe mejorar decididamente el esfuerzo de motivación, a lo que contribuiría notablemente una mayor especialización de personal de la Administración tributaria en materia sancionadora y, sobre todo, que se tuviera en cuenta al imponer las consecuencias que se derivan de la extensa jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo, así como la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia.

En segundo lugar, sería conveniente, como he adelantado y he expuesto en otras ocasiones, que los Magistrados que forman parte de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo tuvieran una mayor formación en el ámbito del tributario y económico (quizás con la excepción de la Audiencia Nacional en que ya se produce en la práctica una importante especialización, aunque por supuesto todo es susceptible de mejora). En efecto, en los Tribunales Superiores de Justicia probablemente sería necesaria una mayor especialización, aunque admito que no es fácil conseguirlo. Por ejemplo, si cualquiera de nosotros fuera Magistrado y un día tuviera un recurso sobre expropiación forzosa, el siguiente día otro recurso sobre protección de datos y el tercer día un recurso referente a una sanción tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, creo que no nos resultaría fácil. No desconozco que las diversas Secciones de los Tribunales Superiores de Justicia se especializan por materias, en algunos casos con muy



[Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros](#)

buenos resultados, pero creo que puede avanzarse todavía bastante en este ámbito.

Muchas gracias por su atención.