

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. CAUSAS EXIMENTES

Mercedes Ruiz Garijo. Profesora Ayudante-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 24 noviembre 2004.

1. INTRODUCCIÓN

Los principios penales derivados de los artículos 24 y 25 CE han tenido y tienen una importancia indiscutible en materia tributaria. Como es sabido, fue la STC 18/1981, de 8 de junio la que declaró la aplicación de dichos principios también en el ámbito tributario¹.

En la presente comunicación vamos a detenernos en el estudio del **principio de culpabilidad**, un principio que, aunque es de reciente aplicación, cada día está adquiriendo un papel más importante en materia sancionadora. Ésta importancia ha ido en aumento, tal y como veremos, según se ha ido generalizando el sistema de autoliquidación y, sobre todo, se han ido dificultando los deberes formales del contribuyente.

Concretamente, nuestro análisis va a centrarse en las **causas eximentes** de responsabilidad contenidas en el nuevo artículo 179. Este precepto dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concorra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado:

- ✓ haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o
- ✓ haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria:

¹ El TC rechazó, de este modo, la posibilidad de sancionar sin que exista culpabilidad. Vid. la sentencia 76/1990, de 26 de abril.

- en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley.

- en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De este modo, los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen lo presentado de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad.

Hay que plantearse, no obstante, **si éstas son las únicas causas** que se admiten como eximentes de responsabilidad. En nuestra opinión, no. Tal y como ha afirmado el profesor SIMÓN ACOSTA, la notable diferencia de redacción de este precepto pone de relieve una actitud distinta y más favorable del legislador hacia la exigencia de culpabilidad. Antes se planteaba la cuestión en términos negativos. Ahora el principio de culpabilidad va por delante, por lo que no debe haber duda alguna sobre el carácter meramente ejemplificativo de los supuestos de exclusión de responsabilidad previstos en el art. 179.2 LGT¹. Ello debe significar, por tanto, que los tribunales admitan otras eximentes de responsabilidad penal. Nos referimos, por ejemplo, a la fuerza mayor².

De entre las eximentes transcritas, queremos destacar las **novedades introducidas por la nueva LGT** (lo que resulta de mayor interés en este Seminario). Nos permitimos obviar, de este modo, las dos primeras. No solamente porque no exista novedad sino porque, como se ha advertido resultan innecesarias. De este modo, por lo que se refiere a la primera, es una causa de inimputabilidad y no de no culpabilidad.

Lo mismo sucede con la contenida en la letra b): fuerza mayor. Tal y como advierte el profesor SIMÓN ACOSTA, en este caso no hay acción típica puesto que sólo lo son las acciones dolosas o culposas. De este modo, ni siquiera el CP de 1995 incluye de forma expresa la fuerza mayor. El propio concepto de infracción como acción dolosa o culposa impide que se castigue su comisión bajo el influjo

¹ «La potestad sancionadora», en *La nueva LGT*, Civitas, 2004, pág. 703.

² Así, por ejemplo, según esta afirmación, no debe imponerse una sanción cuando el contribuyente presente la autoliquidación fuera de plazo por razones de edad. Como es sabido, a pesar de ello, la STSJ de Murcia de 23 de febrero de 2000 (JT 2000\260) afirmó que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, sin que el olvido o las razones de edad puedan exonerar del cumplimiento de la obligación incumplida.

de una fuerza irresistible. En consecuencia, su inclusión solo tiene sentido en ordenamientos que otorgan naturaleza objetiva a la responsabilidad penal¹.

2. DILIGENCIA NECESARIA

La primera de las eximentes que es objeto de modificación es la contenida en la letra d). Es decir, la **diligencia necesaria**.

Hay que advertir, como es sabido, que no fue hasta la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, cuando se introdujo, con el respaldo mayoritario de la doctrina y de la jurisprudencia, esta causa eximente de responsabilidad. Hasta entonces, la amplitud con la que estaba redactado el artículo 77.1 LGT parecía exigir un alto grado de responsabilidad a los obligados tributarios si querían evitar la posible comisión de infracciones, lo que obligó a la jurisprudencia a matizar su interpretación. De este modo, se declaró que no existía culpabilidad cuando se hubiera efectuado una **declaración completa y veraz y la actuación del administrado se hubiera amparado en una interpretación razonable**.

El problema está en determinar cuándo debe entenderse que se ha efectuado una declaración con las características señaladas. Para los Tribunales, ésta se da cuando el sujeto facilita a la Administración todos los datos y bases de suerte que es posible liquidar el tributo. En otras palabras, que no exista ocultación, que no sea necesaria una actuación de investigación de la Inspección de los Tributos (vid, entre otras, la STS de 10 de noviembre de 1999 [RJ 1999\9600²]).

En el mismo sentido, el concepto de **interpretación razonable** carece de determinación. En este punto, son de suma utilidad los pronunciamientos jurisprudenciales, numerosos, en esta materia. Así:

- se afirma que no cualquier interpretación va a ser válida, es preciso que se plantee una duda razonable (STS de 20 de noviembre de 1991 [RJ 1991\8765]).
- La duda razonable no debe suponer una ocultación. Es posible, por ello, que como consecuencia de dicha interpretación se produzca un diferimiento del impuesto (STS de 30 de marzo de 1999 [RJ 1999\2962]).

¹ *Ibidem*, pág. 705.

² Exactamente, se afirma que «existirá infracción tributaria grave (...) cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto».

- Existirá duda razonable cuando la propia Sala de instancia se vio obligada a elevar una cuestión de inconstitucionalidad (STS de 25 de febrero de 1999 [RJ 1999ª1229]).

En definitiva, será preciso analizar caso por caso y de los argumentos esgrimidos, extraer si existió interpretación o simple ocultación. En este punto queremos señalar el debate jurisprudencial que existe actualmente en relación con la deducibilidad de determinados gastos de los rendimientos de actividades económicas (viajes, desplazamientos y restauración). Últimamente, la STSJ de Madrid de 22 de octubre de 2004 (JT 2004\599) ha rechazado la interpretación razonable como eximente de responsabilidad tributaria. Para el Tribunal no puede considerarse así amparada la conducta seguida cuando no se justifica debidamente la necesidad del gasto en relación con los rendimientos o ingresos obtenidos ocultando la verdadera capacidad contributiva.

Sea como fuere, la nueva LGT:

✓ mantiene la interpretación razonable de la norma,

✓ **suprime la referencia a las declaraciones completas y veraces.** Esto, sin embargo, no debe confundirnos. De hecho uno de los requisitos para entender que se ha realizado una interpretación razonable es, justamente, que la declaración se presente de forma completa y veraz. La omisión o alteración de cualquier dato inducirá a pensar que no hay razonabilidad alguna en la interpretación realizada por el contribuyente¹.

✓ introduce la **actuación del contribuyente amparada en criterios manifestados por la Administración** como causa eximente de responsabilidad. Esta introducción, no obstante, es meramente formal. Como es sabido, el artículo 5.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ya la regulaba. Por otro lado, materialmente, es innecesaria con la nueva ley. Como es sabido, las contestaciones a las consultas tributarias son vinculantes. De este modo, no entendemos cómo puede ser calificada de infractora aquella conducta que sigue lo establecido en dicha contestación.

La principal cuestión está en concretar qué tipo de publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas se refiere la Ley. Por lo que se refiere a las primeras, son las contenidas en los arts. 86 y 87 de la LGT. Nada obsta, en nuestra opinión, a que dentro de ellas deban incluirse aquellas publicaciones que bajo el título de “Manuales Prácticos”, son una guías para la

¹ La eliminación a esta referencia fue realizada tras la recomendación realizada por la Comisión para la que «podría sostenerse que esta circunstancia no resulta aplicable, por ejemplo, a aquella persona que, en aplicación de una interpretación razonable, considera que no se encuentra sujeta al impuesto». *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2003, pág. 173.

confección de las autoliquidaciones del IRPF, IVA e IS, donde la Administración vierte sus opiniones y su parecer interpretativo respecto de la autoliquidación de cada uno de estos impuestos. El art. 86 se refiere a la difusión, por cualquier medio, de los textos actualizados de normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente¹.

En el mismo sentido, podría afirmarse que no toda actuación que contradiga tal parecer debe implicar, por sí sola, una actuación negligente y, consecuentemente, sancionable.

3. DEFICIENCIAS TÉCNICAS

Como hemos dicho anteriormente, la importancia del principio de culpabilidad y de sus eximentes va *in crescendo* a medida que se traslada a los contribuyentes los deberes formales necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Esta afirmación tiene su claro ejemplo en la eximente que analizamos: no cabe apreciar culpabilidad en la conducta del contribuyente cuando sea **imputable a una deficiencia técnica** de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata de una previsión lógica y, por otro lado, a medida que avanza la informática (o retrocede, según se mira), necesaria. Lo que hubiese sido inadmisibile es que un error informático provocase un incumplimiento sancionable.

Hay que señalar, además, que la conducta no es punible ni aun cuando el error sea detectable y comprensible por un contribuyente con conocimientos elementales de informática. Por este motivo podría afirmarse que se trata de una eximente innecesaria cuya inclusión podría haberse obviado. Pese a todo, tal y como reconoció la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT, la mención de esta causa se debe, exclusivamente, a que contribuye a su aplicación efectiva².

4. SUPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE BUENA FE

La LGT ha optado por suprimir la buena fe como causa eximente de responsabilidad. Como es sabido, el art. 33 de la LDGC establecía la presunción de buena fe en la actuación del contribuyente. De este modo, debía ser la

¹ A favor se muestra PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La evolución jurisprudencial del principio de culpabilidad en el procedimiento sancionador tributario» en *Principios, Derechos y Garantías constitucionales del régimen sancionador tributario*, Documento de trabajo del IEF, núm. 19/01.

² *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, op.cit., pág. 66.

Administración la que probara la concurrencia de la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias.

Quizás, la razón de esta supresión es que la buena fe no es sino una variable de la presunción de inocencia establecida en el art. 24 CE. No hace falta, pues, que la LGT reitere un principio penal protegido constitucionalmente.

Lo más grave, tal y como advierte el profesor FALCÓN Y TELLA, es la inercia con la que se están realizando las nuevas propuestas de sanción, que lejos de ajustarse a los principios de responsabilidad, tipicidad y seguridad jurídica que la Exposición de Motivos dice potenciar, continúan con una sorprendente falta de motivación de la sanción propuesta. De este modo, en la mayor parte de propuestas se contiene una cláusula general, un párrafo de estilo para motivar la culpa apreciada en el sujeto infractor¹. Deberán ser los tribunales los que, de nuevo, hagan frente a esta conducta de la Administración Tributaria.

¹ « La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa », *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2004.